

INTERPRETACJE PODATKOWE Z ZAKRESU PODATKU DOCHODOWEGO

I. PRZYCHODY PODATKOWE	str. 3
1. Połączenie spółek przez przejęcie.....	str. 3
2. Zaliczkowe wpłaty ratalne otrzymane od kontrahenta na poczet wykonania przyszłej usługi	str. 5
3. Wystąpienie wspólnika ze spółki komandytowej bez wynagrodzenia	str. 6
4. Sfinansowanie przez pracodawcę kwalifikowanych podpisów elektronicznych pracownikom.....	str. 7
5. Określenie momentu powstania przychodu w razie zapłaty za towar kartą podarunkową	str. 9
6. Kwalifikacja przychodów osiągniętych z najmu do odpowiedniego źródła przychodów	str. 11
7. Wynajem przez wspólnotę mieszkaniową części wspólnej nieruchomości	str. 13
8. Objęcie przez podatnika udziałów w podwyższonym kapitale zakładowym spółki	str. 16
9. Otrzymanie odszkodowania za straty poniesione w środku trwałym.....	str. 18
10. Przewalutowanie i umorzenie kredytu udzielonego we frankach szwajcarskich	str. 19
11. Zastosowanie ulgi dla seniorów u przedsiębiorcy opłacającego podatek liniowy	str. 21
II. KOSZTY UZYSKANIA PRZYCHODÓW	str. 22
1. Wydatki na wymagane przez kontrahenta badania lekarskie przedsiębiorcy ..str.	22
2. Moment rozliczenia w kosztach nakładów na prace budowlane w firmowych budynkach	str. 24
3. Zakup prezentów dla kontrahentów	str. 26
4. Towary otrzymane od członka rodziny w ramach darowizny przedsiębiorstwa ..str.	28
5. Odrębny limit w kwocie 150.000 zł dla rat leasingowych oraz wykupu przedmiotu leasingu	str. 29

6. Sfinansowanie osobie na kontrakcie menedżerskim kosztów nauki jej dziecka	str. 31
7. Wydatki na dojazdy do pracy jako pracownicze koszty uzyskania przychodów wykazywane w zeznaniu	str. 33
8. Potwierdzenie nieściągalności należności	str. 35
9. Składki na ubezpieczenia społeczne pracowników w spółce z przesuniętym rokiem podatkowym.....	str. 37
10. Koszty zaniechanej inwestycji	str. 38
11. Rabaty udzielone kontrahentom	str. 41
12. Podatek od towarów i usług.....	str. 43

III. POZOSTAŁE ZAGADNIENIAstr. 45

1. Ustalenie wysokości straty podatkowej podlegającej odliczeniu od dochodu.....	str. 45
2. Skorzystanie z ulgi termomodernizacyjnej, gdy wystawiono notę korygującą zmieniającą dane nabywcy na fakturze	str. 47
3. Przekazanie do urzędu skarbowego informacji PIT-11, gdy płatnik nie posiada numeru PESEL podatnika	str. 48
4. Wpływ zmiany w trakcie roku rezydencji podatkowej na rozliczenie dochodów w zeznaniu	str. 49
5. Ustalenie wysokości podstawy obliczenia daniny solidarnościowej u wspólnika spółki	str. 51

Dla Prenumeratorów GOFINU !



Orzecznictwo dla firm **orzecznictwo.gofin.pl**

W serwisie internetowym udostępniamy bazę orzeczeń wydawanych przez sądy i inne organy państwa.

Naszą bazę orzecznictwa stale uzupełniamy i aktualizujemy. Wybrane wyroki zawierają również odnośniki do artykułów i porad, których treść zamieszczona została w naszych Czasopismach oraz dzienniku Gazeta Podatkowa.

Baza orzecznictwa dla firm jest zbudowana na potrzeby Głównych Księgowych oraz służb księgowych i kadrowych. Szybki dostęp do poszukiwanego wyroku uzyskasz za pomocą wyszukiwarki lub podziału tematycznego.

Baza zawiera ponad 17 465 orzeczeń !

Więcej informacji na temat pozostałych **POMOCNIKÓW Księgowego** na stronie **pomocnikiesgowego.gofin.pl**

Wyjaśnienia zawarte w niniejszej publikacji dotyczą przepisów ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2022 r. poz. 2647; ost. zm. w Dz. U. z 2023 r. poz. 658) oraz ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2022 r. poz. 2587; ost. zm. w Dz. U. z 2023 r. poz. 412) – zwanych dalej odpowiednio: updof i ustawą o PIT oraz updop i ustawą o CIT.

I. PRZYCHODY PODATKOWE

1. Połączenie spółek przez przejęcie

Podatnik (spółka z o.o.) był komplementariuszem spółki komandytowej z prawem do udziału w zyskach tej spółki wynoszącym 1%. Na podstawie uchwały zdecydowano o połączeniu obydwu podmiotów przez przeniesienie całego majątku spółki przejmowanej na spółkę przejmującą w zamian za udziały przyznane przez spółkę przejmującą wspólnikom spółki przejmowanej. Podatnik był podmiotem przejmującym, a spółka komandytowa podmiotem przejmowanym. Wskutek połączenia kapitał zakładowy podatnika uległ podwyższeniu o wartość rynkową spółki przejmowanej. Czy u podatnika powstał przychód, o którym mowa w art. 12 ust. 1 pkt 8f updop?

O d p o w i e d ź

U podatnika powstał przychód, o którym mowa w art. 12 ust. 1 pkt 8f updop.

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

„Wnioskodawca był komplementariuszem spółki komandytowej z prawem do udziału w zyskach tej spółki wynoszącym 1%. W dniu 7 grudnia 2022 r. podjęta została uchwała o połączeniu obydwu podmiotów w trybie art. 492 §1 pkt 1 w zw. z art. 491 § 1 K.S.H. (tj. przez przeniesienie całego majątku spółki przejmowanej na spółkę przejmującą, w zamian za udziały przyznane przez spółkę przejmującą wspólnikom spółki przejmowanej – połączenie przez przejęcie). Wskutek połączenia kapitał zakładowy Wnioskodawcy uległ podwyższeniu.

Wartość rynkowa majątku spółki przejmowanej przypadająca na udział Wnioskodawcy przekraczała koszty nabycia tego udziału. Wnioskodawca na dzień poprzedzający dzień połączenia posiadał w kapitale zakładowym spółki przejmowanej mniej niż 10% udziałów.

Państwa wątpliwości budzi kwestia ustalenia, czy po stronie Wnioskodawcy powstał przychód, o którym mowa w art. 12 ust. 1 pkt 8f Ustawy CIT i czy ciąży na nim obowiązek podatkowy w związku z powyższym.

(...) jeżeli przychodem będzie ustalona, w części odpowiadającej udziałowi Spółki przejmującej w kapitale zakładowym (podstawowym) spółki przejmowanej, na dzień poprzedzający dzień łączenia, wartość rynkowa majątku podmiotu przejmowanego otrzymanego przez spółkę przejmującą ponad cenę nabycia udziałów (akcji) tej spółki w podmiocie przejmowa-

nym – w przypadku gdy spółka przejmująca posiada w kapitale zakładowym spółki przejmowanej taki udział, to po stronie Wnioskodawcy powstanie przychód na podstawie art. 12 ust. 1 pkt 8f ustawy o CIT.

Powyższe przepisy mają zastosowanie również w sytuacji, gdy podmiotem przejmowanym jest Spółka Komandytowa, w której udział (ogółu praw i obowiązków) posiada Spółka Przejmująca (Wnioskodawca).

Zastosowanie powyższych przepisów będzie dotyczyć tej części przejętego majątku, która przypada w proporcji określonej w tym przepisie, na Wnioskodawcę jako współnika Spółki Komandytowej. W związku z tym Spółka Przejmująca uzyska przychód w wysokości nadwyżki wartości rynkowej majątku przejmowanego podmiotu (w przypadającej na nią części) ponad cenę nabycia udziałów (ogółu praw i obowiązków) w podmiocie przejmowanym.

Z uzupełnienia wniosku wynika, że ustalona, w części odpowiadającej udziałowi Spółki Przejmującej w kapitale podstawowym spółki przejmowanej, na dzień poprzedzający dzień łączenia, wartość rynkowa majątku podmiotu przejmowanego otrzymanego przez Spółkę Przejmującą, przewyższa cenę nabycia udziałów tej spółki w podmiocie przejmowanym.

Dlatego też mając na uwadze powyższe, w wyniku przejęcia przez Wnioskodawcę (Sp. z o.o.) Spółki Komandytowej, po stronie Wnioskodawcy powstanie przychód podatkowy na podstawie art. 12 ust. 1 pkt 8f ustawy o CIT.

Ponadto, dla spółki przejmującej będącej równocześnie współnikiem spółki przejmowanej przewidziane jest wyłączenie, o którym mowa w art. 12 ust. 4 pkt 3f ustawy o CIT.

Zgodnie z cytowanym już wyżej art. 12 ust. 4 pkt 3f ustawy o CIT, do przychodów nie zalicza się wartości majątku spółki przejmowanej lub dzielonej, odpowiadającej procentowemu udziałowi spółki przejmującej w kapitale zakładowym spółki przejmowanej lub dzielonej, określonego na ostatni dzień poprzedzający dzień łączenia lub podziału, otrzymanego przez spółkę przejmującą posiadającą w kapitale zakładowym spółki przejmowanej lub dzielonej udział w wysokości nie mniejszej niż 10%.

Zatem, przychodem nie będzie wartość majątku spółki przejmowanej, odpowiadająca procentowemu udziałowi spółki przejmującej w kapitale zakładowym (podstawowym) spółki przejmowanej, określona na ostatni dzień poprzedzający dzień łączenia, otrzymanego przez spółkę przejmującą posiadającą w kapitale zakładowym spółki przejmowanej udział w wysokości równej lub większej niż 10%.

W uzupełnieniu wniosku wskazali Państwo, że Spółka Przejmująca (Wnioskodawca) posiadała w kapitale zakładowym spółki przejmowanej mniej niż 10% udziałów.

Zatem, do połączenia Wnioskodawcy ze Spółką Komandytową nie będzie miało zastosowanie wyłączenie z art. 12 ust. 4 pkt 3f ww. ustawy.

Reasumując, po stronie Spółki Przejmującej (Wnioskodawcy) powstanie przychód, o którym mowa w art. 12 ust. 1 pkt 8f ustawy o CIT i na Wnioskodawcy będzie ciążył obowiązek podatkowy związany z połączeniem ze Spółką Komandytową.

Wobec powyższego, Państwa stanowisko, że w związku z połączeniem ze Spółką Komandytową po stronie Wnioskodawcy nie powstał przychód, o którym mowa w art. 12 ust. 1 pkt 8f ustawy o CIT i w związku z powyższym nie ciąży na nim obowiązek podatkowy związany z połączeniem, należało uznać za nieprawidłowe”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 11 kwietnia 2023 r., nr 0111-KDIB1-1.4010.44.2023.2.AW)

2. Zaliczkowe wpłaty ratalne otrzymane od kontrahenta na poczet wykonania przyszłej usługi

Zgodnie z umową zawartą z kontrahentem część płatności za usługę dokonywana jest w ratach przed wykonaniem usługi, co udokumentowane jest fakturami zaliczkowymi. Klient może zrezygnować z usługi w terminie 14 dni od podpisania umowy, a wtedy wpłacone raty są mu zwracane. Po upływie tego terminu a przed wykonaniem usługi klientowi przysługuje umowne prawo odstąpienia od umowy za zapłatą odstępnego. Wtedy również wpłacone raty są mu zwracane. Czy takie wpłaty rat są dla spółki przychodem w momencie ich otrzymania?

O d p o w i e d ź

Wpłaty rat są dokonywane zaliczkowo na poczet przyszłych usług, wobec czego w momencie ich otrzymania nie stanowią one przychodu spółki.

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

„(...) przychód dla celów podatku dochodowego od osób prawnych, w przypadku świadczenia usług, powstaje w dniu wykonania usługi albo częściowego wykonania usługi. Wyjątek od tej zasady stanowi:

- wystawienie faktury w terminie wcześniejszym niż faktyczne wykonanie usługi albo częściowe wykonanie usługi – datą powstania przychodu będzie w tym przypadku dzień wystawienia faktury (o ile uregulowanie należności nie nastąpiło wcześniej),
- uregulowanie należności przed wykonaniem usługi albo częściowym wykonaniem usługi – datą powstania przychodu będzie w tym przypadku dzień otrzymania należności (o ile wcześniej nie wystawiono faktury).

(...) za przychód podatkowy można uznać tylko te przysporzenia, które mają charakter definitywny, tzn. są bezwrotne i trwale powiększają majątek podatnika i może on swobodnie nimi dysponować.

Ustawodawca przewidział także wyjątki, w których otrzymanie środków pieniężnych przychodu podatkowego nie stanowi. W myśl art. 12 ust. 4 pkt 1 updog:

Do przychodów nie zalicza się pobranych wpłat lub zarachowanych należności na poczet dostaw towarów i usług, które zostaną wykonane w następnych okresach sprawozdawczych, a także otrzymanych lub zwróconych pożyczek (kredytów), w tym również uregulowanych w naturze, z wyjątkiem skapitalizowanych odsetek od tych pożyczek (kredytów).

Oznacza to, że jeśli otrzymana zapłata ma charakter zaliczki na poczet towaru i usługi, która zostanie wykonana w następnym okresie rozliczeniowym, to nie zostanie ona zaliczona do przychodu. Według Słownika Języka Polskiego PWN, słowo »zaliczka« oznacza: »część należności wpłacana lub wypłacana z góry na poczet tej należności«, więc zaliczką nazwiemy taką należność, która została zapłacona przed faktycznym dostarczeniem towaru i usługi.

Nie zawsze jednak wcześniej otrzymana należność będzie mogła zostać potraktowana jako zaliczka, która nie spowoduje powstania przychodu podatkowego. O kwalifikacji danej zapłaty decyduje jej charakter. Przysporzenie uważane za przychód podatkowy ma charakter definitywny, podczas gdy w przypadku zaliczki istnieje możliwość, że będzie konieczny jej zwrot, nie ma więc charakteru ostatecznego przysporzenia.

Kolejnym czynnikiem definiującym zaliczenie danej wpłaty jako zaliczki, zgodnie z art. 12 ust. 4 pkt 1 (ustawy o CIT – przyp. red.) jest to, czy dana należność stanowi wpłatę na poczet konkretnej usługi, która zostanie wykonana w następnym okresie sprawozdawczym. Musi to wynikać z postanowień zawartej umowy i być prawidłowo udokumentowane.

Państwa wątpliwości dotyczą kwestii ustalenia, czy wpłaty oznaczone jako Rata I i Rata II dokonywane przez Klientów przed przystąpieniem do wykonywania przez Państwa Dostawy powinny być wyłączone z przychodów na podstawie art. 12 ust. 4 pkt 1 updop.

Z Państwa wniosku wynika, że Rata I i Rata II opłacane są po podpisaniu umowy z Klientem, ale przed przystąpieniem przez Spółkę do jakichkolwiek czynności związanych z dostarczeniem usług, a więc płatności te nie są powiązane z którymkolwiek z etapów realizacji Dostawy. Dokumentowane są fakturami zaliczkowymi. Klientowi przysługuje też możliwość rezygnacji z Państwa usług w terminie 14 dni od podpisania umowy, a wtedy wpłaty zostają mu zwrócone. Klient może też odstąpić od realizacji umowy, a wtedy również wpłacone Raty są mu zwracane, a opłacone odstępnie dokumentowane jest notą księgową. Te informacje zawarte są w podpisywanej umowie i bezpośrednio z niej wynika niedefinitywny charakter wpłat Raty I i Raty II.

Stwierdzić należy, że charakter ww. wpłat spełnia wszelkie wymogi zdefiniowane przez Ustawodawcę, aby uznać, że na moment wpłaty zaliczki i wystawienia faktury zaliczkowej nie dochodzi do powstania przychodu podatkowego.

Należy uznać, że przychód podatkowy powinien być rozpoznany przez Państwa z dniem najwcześniejszego ze zdarzeń wskazanych w art. 12 ust. 3a updop: wykonania usługi, wystawienia faktury bądź uregulowania płatności.

Wobec powyższego Państwa stanowisko, że »(...) otrzymane na podstawie Umowy płatności określone jako Rata 1 oraz Rata 2 stanowią pobrane wpłaty lub zarachowane należności na poczet dostaw towarów i usług, które zostaną wykonane w następnym okresie sprawozdawczym, o których mowa w art. 12 ust. 4 pkt 1 ustawy o CIT. W konsekwencji, nie są one zaliczane do przychodów Wnioskodawcy w dacie ich otrzymania« należało uznać za prawidłowe».

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 31 marca 2023 r., nr 0114-KDIP2-2.4010.34.2023.2.PK)

3. Wystąpienie wspólnika ze spółki komandytowej bez wynagrodzenia

Czy w razie wystąpienia wspólnika ze spółki komandytowej bez wynagrodzenia powstanie u niego przychód podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych?

O d p w i e d ź

W przypadku wystąpienia wspólnika ze spółki komandytowej bez wynagrodzenia nie powstanie u niego przychód podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

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

„Jak wynika z (...) art. 11 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, pojęcie przychodu wiąże się z przysporzeniem majątkowym po stronie podatnika, z wartością

wchodzącą do jego majątku. Ustawodawca odróżnia przy tym przysporzenia, które mają charakter pieniężny (pieniądze, wartości pieniężne) i niepieniężny (świadczenia w naturze, czyli otrzymane rzeczy lub prawa; nieodpłatne świadczenia inne niż świadczenia w naturze, tj. otrzymane usługi lub świadczenia polegające na udostępnianiu rzeczy lub praw).

Należy mieć na względzie, że przed 1 stycznia 2021 r. wkłady do spółek komandytowych były wnoszone do podmiotu prawnego, który nie stanowił »spółki« w rozumieniu przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Zmiana sposobu opodatkowania zysków osiąganych za pośrednictwem spółki komandytowej od 1 stycznia 2021 r. nie zmieniła przy tym statusu prawnego tej spółki w dniu wniesienia do niej wkładu.

Z przepisów Kodeksu spółek handlowych wynika bowiem jednoznacznie, że mienie nabyte przez spółkę komandytową zarówno w wyniku wniesienia wkładów przez wspólników, jak i w związku z działalnością prowadzoną przez spółkę stanowi jej majątek, będący majątkiem odrębnym od majątku wspólników. Zatem w przypadku wystąpienia wspólnika, wspólnikowi temu nie przysługuje prawo do zwrotu wniesionego mienia, ponieważ w zamian za wniesiony wkład uzyskał on udział kapitałowy w adekwatnej wysokości.

Odnosząc powyższe do przedmiotowej sprawy – mając na uwadze, że co do zasady przychodem jest każda wartość wchodząca do majątku podatnika, powiększająca jego aktywa, mająca definitywny charakter, którą może on rozporządzać jako własną – w przypadku wystąpienia przez wspólnika ze spółki komandytowej bez wynagrodzenia po stronie wspólników pozostających w spółce nie dojdzie do powstania przysporzenia, w tym również w formie świadczenia w naturze bądź nieodpłatnego świadczenia. Wystąpienie innego wspólnika ze spółki nie spowoduje również powstania przychodu z kapitałów pieniężnych, bowiem tytuł ten nie został wymieniony w enumeratywnym katalogu przychodów z tego źródła.

Tym samym, w przypadku wystąpienia Wnioskodawcy ze Spółki Komandytowej bez wynagrodzenia, jak również wystąpienia Komandytariusza 3 ze Spółki Komandytowej bez wynagrodzenia, po stronie Komandytariuszy 1 i 2 nie powstanie przychód podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 6 kwietnia 2023 r., nr 0114-KDIP3-1.4011.103.2023.4.PT)

4. Sfinansowanie przez pracodawcę kwalifikowanych podpisów elektronicznych pracownikom

Spółka poniosła wydatki na zakup kwalifikowanych podpisów elektronicznych dla pracowników. Będą oni z nich korzystali wyłącznie na potrzeby pracodawcy. Czy w związku z tym u pracowników powstanie przychód?

O d p o w i e d ź

U pracowników, którym spółka sfinansowała zakup kwalifikowanych podpisów elektronicznych, nie powstanie z tego tytułu przychód.

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

„(...) mimo bardzo szerokiego ujęcia w art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych przychodów ze stosunku pracy, nie każde świadczenie spełnione przez

pracodawcę na rzecz pracownika podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Przykładem tego rodzaju świadczeń są świadczenia spełnione wyłącznie w interesie pracodawcy, tj. mające charakter służbowy, a nie prywatny. (...)

Przechodząc do Państwa wątpliwości dotyczących obowiązków Spółki jako płatnika związanych z wydatkami ponoszonymi przez Spółkę w związku z zakupem kwalifikowanych podpisów elektronicznych składanych (generowanych) przez pracowników, wskazać należy, że zgodnie z literalnym brzmieniem art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, przychodami ze stosunku pracy są wszelkie świadczenia otrzymywane przez pracownika w związku z pozostawaniem w stosunku pracy.

W omawianej sprawie z uwagi na fakt, iż mamy do czynienia ze sfinansowaniem wydatków bezpośrednio przez Spółkę, sprawa wymaga analizy z perspektywy potencjalnego przysporzenia majątkowego pracowników oraz osób pełniących określone kierownicze albo nadzorujące funkcje u Państwa w związku z zakupem na Państwa koszt kwalifikowanych podpisów elektronicznych i ich klasyfikacji jako nieodpłatnych świadczeń, o których mowa w art. 11 ust. 1 oraz art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Z treści wniosku wynika bowiem, że pracownik i inne osoby powiązane z Państwa działalnością podczas generowania podpisu elektronicznego przedstawiają przedstawicielowi dostawcy kwalifikowanych usług zaufania pełnomocnictwo wystawione przez Państwo, a także podają dane rejestrowe spółki. Pracownicy oraz osoby pełniące określone kierownicze albo nadzorujące funkcje u Państwa będą używać kwalifikowanych podpisów elektronicznych do podpisywania dokumentów elektronicznych związanych z ich stosunkiem pracy (służbowym) z Państwem, a także dokumenty, które podpisują jako Spółka upoważnieni przedstawiciele w swoich umownych stosunkach prawnych z kontrahentami. Pracownicy nie będą mieli prawa i technicznie nie będą mogli posługiwać się kwalifikowanymi podpisami elektronicznymi generowanymi na Państwa koszt poza związkiem z Państwem na własne potrzeby.

W przedmiotowej sprawie pracownicy oraz osoby pełniące określone kierownicze albo nadzorujące funkcje u Państwa nie otrzymują żadnej więc korzyści majątkowej kosztem Państwa. Wydatki ponoszone przez Państwa na zakup kwalifikowanych podpisów elektronicznych ponoszone są wyłącznie w interesie pracodawcy, a nie pracownika. Zatem wydatków tych nie można uznać za nieodpłatne świadczenia Państwa wobec pracowników oraz osób pełniących określone kierownicze albo nadzorujące funkcje u Państwa.

W konsekwencji przyjąć należy, że mimo bardzo szerokiego ujęcia w art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych przychodów ze stosunku pracy, nie każde świadczenie spełnione przez pracodawcę na rzecz pracownika podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Przykładem tego rodzaju świadczeń są świadczenia spełnione wyłącznie w interesie pracodawcy, tj. mające charakter służbowy, a nie prywatny.

Na tle przedstawionego opisu sprawy, a także w świetle wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 lipca 2014 r. oraz orzeczeń Naczelnego Sądu Administracyjnego uznać należy, że wynikające z konieczności wykonywania czynności służbowych sfinansowanie przez Państwa pracownikom oraz osobom pełniącym określone kierownicze albo nadzorujące funkcje u Państwa zakupu kwalifikowanych podpisów elektronicznych, nie będzie generować po stronie tych pracowników oraz osób pełniących określone kierownicze albo nadzorujące funkcje u Państwa przychodu. Wydatki te ponoszone są bowiem wyłącznie w interesie pracodawcy, a co za tym idzie pracownicy oraz osoby pełniące określone kierownicze albo nadzorujące funkcje u Państwa nie otrzymają od Państwa jakiegokolwiek przysporzenia majątkowego.

W świetle powyższego Państwa stanowisko – zgodnie z którym zakup kwalifikowanych podpisów elektronicznych na Państwa koszt nie stanowi przychodu dla pracowników oraz osób pełniących określone kierownicze albo nadzorujące funkcje u Państwa – należy uznać za prawidłowe. Tym samym, Państwo jako płatnik nie będzie zobowiązany naliczać, pobierać i odprowadzać z tego tytułu zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 4 kwietnia 2023 r., nr 0113-KD IPT2-3.4011.79.2023.2.JŚ)

5. Określenie momentu powstania przychodu w razie zapłaty za towar kartą podarunkową

Spółka sprzedaje karty podarunkowe uprawniające do ich realizacji w określonym terminie w sklepach stacjonarnych i internetowych prowadzonych przez spółkę. Ponadto planuje wprowadzić możliwość zakupów i płatności kartą podarunkową innych sprzedawców, którym spółka udostępni zakupową platformę internetową. W zamian za to otrzyma prowizję w ustalonych okresach rozliczeniowych. W którym momencie spółka powinna rozpoznać przychód podatkowy?

O d p o w i e d ź

Spółka sprzedająca kartę podarunkową powinna wykazać przychód w dacie dokonania sprzedaży, tj. wydania towaru (zrealizowania karty podarunkowej). Gdyby jednak klient nie zrealizował karty podarunkowej w terminie jej ważności, spółka powinna wykazać przychód w dniu, w którym upłynął termin ważności tej karty. Natomiast w przypadku zakupów i płatności kartą podarunkową innych sprzedawców przychód powstanie w ostatnim dniu okresu rozliczeniowego, nie rzadziej niż raz w roku.

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

„Karta podarunkowa jest dokumentem, który poświadcza przysługujące jego posiadaczowi uprawnienia, np. do otrzymania w oznaczonym terminie pewnego świadczenia lub towaru. Sprzedaż karty nie skutkuje wydaniem towaru ani świadczeniem usługi, karta nie jest rzeczą ani prawem majątkowym, nie mieści się także w pojęciu »usługa«.

Z powyższego wynika, że karta podarunkowa jest substytutem pieniądza i umożliwia jedynie dokonanie zapłaty za świadczenia zrealizowane w przyszłości, które będą polegały na wydaniu towarów/wykonaniu usługi w ramach działalności gospodarczej. Należy zatem uznać, że także wydanie (sprzedaż) karty podarunkowej nie jest wydaniem towaru ani świadczeniem usługi. Wynikające z otrzymanej karty podarunkowej uprawnienia, niekoniecznie muszą zostać w przyszłości zrealizowane.

Mając powyższe na względzie, wskazać należy, że karta podarunkowa jest dokumentem, który poświadcza przysługujące jego posiadaczowi uprawnienia, np. do otrzymania w oznaczonym terminie pewnego świadczenia lub towaru. Podkreślić należy przy tym, że sprzedaż karty nie skutkuje wydaniem towaru ani świadczeniem usługi, karta nie jest rzeczą ani prawem majątkowym, nie mieści się także w pojęciu »usługa«. Karta podarunkowa jest substytutem pieniądza i umożliwia jedynie dokonanie zapłaty za świadczenia zrealizowane w przy-

szłości, które będą polegały na wydaniu towarów/wykonaniu usługi w ramach działalności gospodarczej. Należy zatem uznać, że wydanie (sprzedaż) karty podarunkowej nie jest wydaniem towaru ani świadczeniem usługi. Wynikające z zakupionej (otrzymanej) karty podarunkowej uprawnienia, niekoniecznie muszą zostać w przyszłości zrealizowane przez klienta.

Odnosząc się do pojęcia wykonania usługi, o którym mowa w art. 12 ust. 3a ustawy o CIT, wskazać należy, że przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nie definiują terminu »wykonanie usługi«, wobec czego należy uznać, że pojęcie to powinno być rozumiane w kontekście analizowanego przepisu w sposób przyjęty w języku potocznym.

Na gruncie języka polskiego słowo »wykonanie usługi« oznacza zrealizowanie działań, służących zaspokojeniu potrzeb kontrahenta (klienta), niemających charakteru wydania rzeczy lub zbycia prawa majątkowego (<http://sjp.pwn.pl>; Słownik języka polskiego. Tom I–III, pod red. M. Szymczaka, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1981 r.; A. Dąbrówka, E. Geller, R. Turczyn, Słownik synonimów, Warszawa 2001).

Natomiast moment »wykonania świadczenia« określają przepisy księgi III ustawy z 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (tj. Dz. U. z 2022 r. poz. 1360 ze zm.) w zakresie zobowiązań, przepisy regulujące poszczególne umowy, z których wynika zobowiązanie do świadczenia oraz konkretne postanowienia umowy zawartej pomiędzy stronami. Co istotne, w każdym przypadku należy brać pod uwagę postanowienia umowy dotyczące momentu, który strony uważają za wykonanie świadczenia, przy czym dla prawnopodatkowych skutków zawartej umowy istotnym jest czy dana zapłata ma charakter zaliczkowy, czy jest rezultatem wykonania określonej i zamkniętej części świadczenia.

W praktyce o wykonaniu umowy można mówić wtedy, kiedy podmiot zrealizował zobowiązanie wynikające z umowy istniejącej między nim a zamawiającym towar bądź usługę.

W związku z powyższym, co do zasady, przez »wykonanie usługi«, należy rozumieć zrealizowanie wszystkich czynności składających się na daną usługę, co należy oceniać z uwzględnieniem charakteru tej usługi oraz określonych w umowie warunków jej wykonywania. Z opisu sprawy wynika, że sprzedaż karty podarunkowej przez Państwa nie będzie skutkować wydaniem towaru/produktu. Nie będą Państwo wystawiać również faktur/paragonów na Klientów w związku z samym wydaniem karty. Do sprzedaży towarów/produktów dojdzie w dacie skorzystania przez Klienta z karty podarunkowej u danego Sprzedawcy, i to właśnie on dostarczy towar/produkt na rzecz Klienta. To Sprzedawcy będą zobowiązani do wystawienia faktur/paragonów na rzecz Klientów za zakupione towary. Państwo udostępnią wyłącznie platformę na której dojdzie do transakcji między Klientem a Sprzedawcą. Za możliwość wystawienia swoich towarów przez Sprzedawców otrzymywać będą Państwo prowizję od Sprzedawców w ustalonych okresach rozliczeniowych (nie rzadziej niż raz w roku). Po dokonaniu transakcji przy użyciu karty podarunkowej przekażą Państwo wykorzystane z karty podarunkowej środki pieniężne Sprzedawcy za pośrednictwem operatora płatności. Środki te wpłyną do Sprzedawców od operatora płatności po zrealizowaniu zamówienia, w danych okresach rozliczeniowych i będą pomniejszone o należną Państwu prowizję.

Zatem w dacie wydania karty podarunkowej nie dojdzie do wydania rzeczy, wykonania usługi lub zbycia prawa majątkowego, nie wystawią Państwo faktury z tytułu wydania (sprzedaży) karty podarunkowej, środki pieniężne otrzymane za te wydanie nie stanowiąc będą w dacie wydania karty trwałego przysporzenia dla Państwa.

Mając powyższe na względzie, stwierdzić należy, że nie będą Państwo zobowiązani do rozpoznania przychodu w dacie wydania (sprzedaży) karty podarunkowej i otrzymanych środków pieniężnych za jej wydanie. (...)

Nie otrzymują Państwo również żadnych środków w dacie dokonania transakcji sprzedaży przez Sprzedawców na rzecz Klientów przy użyciu karty podarunkowej. Spółka jedynie będzie pośredniczyć w przekazaniu środków pieniężnych wykorzystywanych z karty podarunkowej do Sprzedawcy za pośrednictwem operatora płatności.

W związku z tym, nie będą Państwa zobowiązani do rozpoznania przychodu w dacie dokonania transakcji zakupu towarów/produktów pomiędzy Klientem a Sprzedawcą. (...)

Dopiero w związku z należną od Sprzedawcy prowizją, po Państwa stronie można mówić o powstaniu przysporzenia majątkowego. Jeżeli więc usługa jest rozliczana w okresach rozliczeniowych, za datę powstania przychodu należy uznać ostatni dzień okresu rozliczeniowego określonego w umowie lub na wystawionej fakturze, nie rzadziej niż raz w roku. (...)

Odnosząc się natomiast do sytuacji, w której Klient nie wykorzysta karty podarunkowej bądź częściowo wykorzysta dostępne na niej środki, a karta będzie posiadała z góry określony termin ważności, to momentem rozpoznania przychodu podatkowego przez Państwa będzie dzień, w którym upłynął termin wyznaczony na jej realizację. W tym dniu otrzymane od Klienta środki pieniężne za wydanie karty i niewykorzystane przez Klienta na zakupy uzyskają cechę definitywności, powiększając tym samym majątek obrotowy Spółki i w tym dniu będą Państwo zobowiązani do rozpoznania przychodu podatkowego.

Zatem mając na uwadze powyższe, należy stwierdzić, że wartość niewykorzystanych kart podarunkowych bądź wartość częściowo wykorzystanych kart podarunkowych będzie stanowiła dla Państwa przychód w dacie utraty ważności tych kart podarunkowych”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 3 kwietnia 2023 r., nr 0114-KDIP2-1.4010.155.2023.2.PP)

6. Kwalifikacja przychodów osiągniętych z najmu do odpowiedniego źródła przychodów

Czy przychody z prywatnego najmu osiągnięte przez osobę, która jednocześnie prowadzi działalność gospodarczą, mogą być opodatkowane ryczałtem ewidencjonowanym?

O d p o w i e d ź

Przychody z prywatnego najmu osiągnięte przez osobę, która jednocześnie prowadzi działalność gospodarczą, mogą być opodatkowane ryczałtem ewidencjonowanym.

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

„(...) podatnicy mogą osiągać przychody z najmu niestanowiącego przedmiotu pozarolniczej działalności gospodarczej, jak i z najmu w ramach prowadzonej pozarolniczej działalności gospodarczej. W obydwu przypadkach przychód jest osiągnięty na podstawie tego samego rodzaju stosunku cywilnoprawnego łączącego strony, jakim jest umowa najmu.

Na tle przedstawionych regulacji prawnych stwierdzam, że najem stanowi odrębne od działalności gospodarczej źródło przychodów (art. 10 ust. 1 pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych), choć może także istnieć najem, który prowadzony jest w ramach działalności gospodarczej (art. 10 ust. 1 pkt 3 tej ustawy). W przypadku, gdy przedmiotem najmu są składniki majątku związane z działalnością gospodarczą albo najem jest

przedmiotem tej działalności, wynajmowanie nieruchomości zaliczane jest do źródła przychodów, jakim jest pozarolnicza działalność gospodarcza.

W tym miejscu wskazać należy na Uchwałę NSA z 24 maja 2021 r., II FPS 1/21, gdzie wskazano:

»To zatem podatnik decyduje o tym czy »powiązać« określone składniki swojego mienia z wykonywaniem działalności gospodarczej, czy też zachować je w zarządzie majątkiem niezwiązanym z działalnością gospodarczą i oddać np. w najem. (...)

Przychody z najmu, podnajmu, dzierżawy, poddzierżawy oraz innych umów o podobnym charakterze są zaliczane bez ograniczeń do źródła przychodów wymienionego w art. 10 ust. 1 pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, chyba że stanowią składnik majątkowy mienia osoby fizycznej, który został przez nią wprowadzony do majątku związanego z wykonywaniem działalności gospodarczej.

Zasadą jest zatem kwalifikowanie przychodów do źródła – najem, a wyjątkiem sytuacja, w której podatnik, z uwagi na zakwalifikowanie składników majątku do kategorii »związanych z wykonywaną działalnością gospodarczą« – do przychodów z działalności gospodarczej.«

W myśl art. 1 pkt 1 i 2 ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (tj. Dz. U. z 2022 r. poz. 2540 ze zm.):

Ustawa reguluje opodatkowanie zryczałtowanym podatkiem dochodowym niektórych przychodów (dochodów) osiąganych przez osoby fizyczne:

1. prowadzące pozarolniczą działalność gospodarczą;
2. osiągające przychody, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 6 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1128, z późn. zm.), zwanej dalej »ustawą o podatku dochodowym«.

Według art. 2 ust. 1a ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne:

Osoby fizyczne osiągające przychody, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 6 ustawy o podatku dochodowym, opłacają ryczałt od przychodów ewidencjonowanych. (...)

W myśl art. 12 ust. 1 pkt 4 lit. a) ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne:

Ryczałt od przychodów ewidencjonowanych wynosi 8,5% przychodów do kwoty 100.000 zł oraz 12,5% przychodów od nadwyżki ponad kwotę 100.000 zł z tytułu przychodów, o których mowa w art. 6 ust. 1a.

Przedstawił Pan informacje, z których wynika, że:

1. Od wielu lat prowadzi Pan działalność gospodarczą związaną z budownictwem drogowym, brukarstwo – kostka brukowa, chodniki, krawężniki, galanteria brukarska, itp. Dotychczas nie prowadził Pan działalności gospodarczej z najmu.
2. Wspólnie z żoną zakupił Pan nieruchomości i przez wiele lat ją rozbudowywaliście.
3. Wszystkie prace związane z ww. nieruchomością nie były wykonywane i związane z Pana działalnością, nie amortyzował Pan budynku i nie ma Pan zamiaru go amortyzować w przyszłości. Nieruchomość którą Pan wynajmie nie jest środkiem trwałym w Pana działalności gospodarczej. Nieruchomość będąca przedmiotem najmu nie jest wykorzystywana przez Pana w działalności gospodarczej.
4. Obecnie do Pana i Pana żony znajomy zwrócił się z propozycją wynajmu.
5. Nieruchomość wskazaną we wniosku zamierza Pan wynająć w ramach tzw. najmu prywatnego, a przychody opodatkować zryczałtowanym podatkiem.

6. Najem nieruchomości zamierza Pan opodatkować stawką zryczałtowaną, tj.: do 100.000 zł w wysokości 8,5% a powyżej 100.000 zł stawką ryczałtową w wysokości 12,5% zgodnie z obowiązującymi przepisami podatkowymi.
7. Pana wniosek dotyczy przychodu za obecny rok podatkowy 2023.
8. Klasyfikacja budynku będącego przedmiotem najmu to: Budynek jednorodzinny.
9. Nieruchomość będąca przedmiotem najmu nie jest wykorzystywana przez Pana w działalności gospodarczej.

Z opisu sprawy wynika, że zamierza Pan w 2023 r. wynająć nieruchomość, należącą do majątku prywatnego Pana i Pana żony w ramach najmu prywatnego, a przychody z tego najmu opodatkować zryczałtowanym podatkiem dochodowym od niektórych przychodów osiągniętych przez osoby fizyczne.

W Pana sytuacji, przedmiotem najmu nie będą składniki majątku związane z działalnością gospodarczą. Ponadto umowy najmu nie będą zawierane w ramach działalności gospodarczej.

Na podstawie zaprezentowanych przepisów prawa podatkowego oraz opisanego zdarzenia przyszłego stwierdzam, że skoro wynajmuje/zamierza Pan wynajmować nieruchomość, która nie stanowi składnika majątku związanego z działalnością gospodarczą, to uzyskiwane przychody z tytułu zawarcia umowy najmu mogą zostać zaliczone do przychodów, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Zatem przychody osiągnięte przez Pana w 2023 r. z tytułu wynajmu nieruchomości na zasadach najmu prywatnego, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, będzie mógł Pan opodatkować ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych, stosownie do art. 2 ust. 1a ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiągniętych przez osoby fizyczne, według stawki przewidzianej w art. 12 ust. 1 pkt 4 lit. a tej ustawy, tj. 8,5% do kwoty 100.000 zł, natomiast od nadwyżki ponad tę kwotę według stawki 12,5%”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 6 kwietnia 2023 r., nr 0114-KDIP3-2.4011.136.2023.3.MT)

7. Wynajem przez wspólnotę mieszkaniową części wspólnej nieruchomości

Wspólnota uzyskuje przychód z wynajmu części dachu budynku operatorowi telefonii komórkowej. Na wynajętej powierzchni najemca zamontował maszt telefonii cyfrowej, który wykorzystuje w ramach prowadzonej przez siebie działalności gospodarczej. Czy przychód ten stanowi przychód z gospodarki zasobami mieszkaniowymi, a co za tym idzie, czy uzyskany z tego tytułu dochód może korzystać ze zwolnienia od podatku na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 44 updop?

O d p o w i e d ź

Przychód jaki wspólnota uzyska z tytułu najmu części dachu budynku, nie stanowi przychodu z gospodarki zasobami mieszkaniowymi, ponieważ nie jest on wynikiem prowadzonej przez wspólnotę gospodarki tymi zasobami. W rezultacie powstały z tego tytułu dochód nie może korzystać ze zwolnienia od podatku na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 44 updop.

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

„(...) Wnioskodawca w dniu 25 września 2006 r., zawarł z operatorem sieci komórkowej umowę dotyczącą najmu części nieruchomości wspólnej (dalej: »Umowa«). Przedmiotem umowy jest najem części powierzchni dachu budynku mieszkalnego. Zgodnie z zawartą umową na wynajętej powierzchni najemca zamontował maszt telefonii cyfrowej, wykorzystywany w ramach działalności gospodarczej najemcy i umożliwiający odbiorcom korzystanie z usług telekomunikacyjnych oraz sieci Internet.

Zawarta umowa najmu jest odpłatna. Pożytki uzyskane z najmu powierzchni dachu (czynsz najmu) wpływają na rachunek bankowy Wnioskodawcy i są przeznaczane w całości na pokrycie kosztów utrzymania nieruchomości wspólnej. Koszty utrzymania nieruchomości wspólnej pokrywane przez Wspólnotę obejmują w szczególności: opłaty za energię elektryczną zużywaną do oświetlania części wspólnych, wydatki na sprzątanie i utrzymanie czystości części wspólnych, wydatki na remonty, naprawy i odświeżanie części wspólnych, opłacenie obowiązkowych przeglądów rocznych (kominowy, budowlany i gazowy) oraz przeglądy pięcioletnie nieruchomości.

Rozważając przedstawione okoliczności sprawy pod kątem zadanego przez Państwa pytania oraz zajętego stanowiska odnośnie poruszonego w pytaniu zagadnienia należy wskazać, że zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 44 updop:

Wolne od podatku są dochody spółdzielni mieszkaniowych, wspólnot mieszkaniowych, społecznych inicjatyw mieszkaniowych, towarzystw budownictwa społecznego, samorządowych jednostek organizacyjnych prowadzących działalność w zakresie gospodarki mieszkaniowej oraz społecznych agencji najmu, o których mowa w art. 22a ust. 1 ustawy z dnia 26 października 1995 r. o społecznych formach rozwoju mieszkalnictwa (Dz. U. z 2021 r. poz. 2224 oraz z 2022 r. poz. 807 i 1561), uzyskane z gospodarki zasobami mieszkaniowymi – w części przeznaczonej na cele związane z utrzymaniem tych zasobów, z wyłączeniem dochodów uzyskanych z innej działalności gospodarczej niż gospodarka zasobami mieszkaniowymi.

(...) termin »zasoby mieszkaniowe« dotyczy obiektów mieszkalnych, przeznaczonych do zaspokajania potrzeb mieszkaniowych. Wobec powyższego, gospodarka zasobami mieszkaniowymi obejmuje zarządzanie i dysponowanie zgromadzonym zbiorem rzeczy, służących celom mieszkaniowym lub związanych z zamieszkiwaniem. Jej istota sprowadza się do działań służących prawidłowej eksploatacji tych zasobów i utrzymaniu substancji mieszkaniowej w stanie nie pogorszonym.

Uwzględniając charakter opłat wnoszonych przez właścicieli lokali oraz pokrywanych z nich kosztów, uzasadnione jest rozumienie pojęcia zasoby mieszkaniowe, użytego w art. 17 ust. 1 pkt 44 updop, nie tylko jako obejmującego lokale mieszkalne, ale również innego rodzaju pomieszczenia i urządzenia wchodzące w skład budynku mieszkalnego lub znajdujące się poza nim, których istnienie jest niezbędne dla prawidłowego korzystania z mieszkań, jak również ułatwiające dostęp do budynku mieszkalnego oraz zapewniające jego sprawne funkcjonowanie oraz administrowanie.

Wobec powyższego, przez »zasoby mieszkaniowe« należy rozumieć:

1. budynki mieszkalne wraz z wyposażeniem technicznym oraz przynależnymi do nich pomieszczeniami, w szczególności: dźwigi osobowe i towarowe, aparaty do wymiany ciepła, kotłownie i hydroformie wbudowane, klatki schodowe, strychy, piwnice, komórki, garaże;
2. pomieszczenia znajdujące się w budynku mieszkalnym lub poza nim, związane z administrowaniem i zapewnieniem bezawaryjnego funkcjonowania osiedlowych budyn-

- ków mieszkalnych, tj.: budynki (pomieszczenia) administracji osiedlowej, kotłownie i hydrofornie wolnostojące, osiedlowe warsztaty (zakłady) konserwacyjno-remontowe;
3. urządzenia i uzbrojenie terenów, na których znajdują się ww. budynki: zbiorniki – doły gnilne, szamba, rurociągi i przewody sieci wodociągowo-kanalizacyjnej, gazowej i ciepłowniczej, sieci elektroenergetyczne i telekomunikacyjne, budowle inżynieryjne (studnie itp.), budowle komunikacyjne (np. drogi osiedlowe, ulice, chodniki), inne budowle i urządzenia związane z ukształtowaniem i zagospodarowaniem terenu, mające wpływ na prawidłowe funkcjonowanie osiedlowych budynków mieszkalnych (np. latarnie oświetleniowe, ogrodzenia, parkingi, trawniki, kontenery na śmieci);
 4. grunty i prawa wieczystego użytkowania gruntów, na których posadowione są budynki mieszkalne.

Związane z wyżej wymienionymi budowlami (pomieszczeniami), obiektami i urządzeniami przychody (np. opłaty, czynsze) oraz sfinansowane z nich koszty, stanowią przychody i koszty gospodarki zasobami mieszkaniowymi. Stanowią one jednocześnie przychody i koszty podatkowe w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Dochód powstały z tego tytułu, w myśl art. 17 ust. 1 pkt 44 ustawy, wolny jest od podatku dochodowego, o ile przeznaczony zostanie na cele związane z utrzymaniem zasobów mieszkaniowych. Ze zwolnienia nie korzystają natomiast dochody podmiotów, o których mowa w tym przepisie otrzymane z innych źródeł niż gospodarka zasobami mieszkaniowymi nawet jeśli zostaną przeznaczone na utrzymanie tych zasobów.

Zwrócić należy również uwagę na treść art. 17 ust. 1b updop, zgodnie z którym:

Zwolnienie, o którym mowa w ust. 1, dotyczące podatników przeznaczających dochody na cele statutowe lub inne cele określone w tym przepisie, ma zastosowanie, jeżeli dochód jest przeznaczony i – bez względu na termin – wydatkowany na cele określone w tym przepisie, w tym także na nabycie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych służących bezpośrednio realizacji tych celów oraz na opłacenie podatków niestanowiących kosztu uzyskania przychodów, z zastrzeżeniem ust. 1 pkt 5a.

Zatem, warunkiem wstępnym skorzystania ze zwolnienia na podstawie omawianej regulacji jest uzyskanie dochodu z gospodarki zasobami mieszkaniowymi, rozumianego jako środki finansowe możliwe do wydatkowania na cele związane z utrzymaniem tych zasobów. Istotne jest więc najpierw zadeklarowanie tego dochodu, jako wolnego od podatku dochodowego, a następnie jego wydatkowanie – bez względu na termin tego wydatkowania – na wskazane cele. Innymi słowy, jest to zwolnienie z warunkiem rozwiązującym w dacie wydatkowania dochodu na inne cele.

Zdaniem tut. Organu, dochody osiągnięte z tytułu najmu części powierzchni dachu budynku mieszkalnego pod montaż masztu telefonii cyfrowej wykorzystywany w ramach działalności gospodarczej najemcy – nie są objęte zwolnieniem przedmiotowym określonym w art. 17 ust. 1 pkt 44 updop, bowiem nie można uznać, że zostały osiągnięte z gospodarki zasobami mieszkaniowymi. Przychód ten nie może być uznany za przychód z gospodarki zasobami mieszkaniowymi.

Zawarta umowa najmu nie służy mieszkańcom Wspólnoty i nie jest niezbędna do prawidłowego korzystania z zasobów mieszkaniowych przez mieszkańców. Skutkiem zawartej umowy jest udostępnienie części powierzchni dachu Wspólnoty podmiotowi gospodarczemu na cele prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Tym samym, dochód z tego tytułu nie stanowi dochodu z gospodarki zasobami mieszkaniowymi i podlega opodatkowaniu. Bez znaczenia w tej sytuacji jest przeznaczenie przez Wspólnotę ww. dochodów na cele związane z utrzymaniem nieruchomości wspólnej.

Przychód jaki Wspólnota uzyska z tytułu otrzymanej kwoty w związku z zawartą umową najmu nie stanowi przychodu z gospodarki zasobami mieszkaniowymi, ponieważ nie jest on wynikiem prowadzonej przez Wnioskodawcę gospodarki tymi zasobami. Tym samym, powstały z tego tytułu dochód – jako pochodzący z innego źródła niż gospodarka zasobami mieszkaniowymi – nie może korzystać ze zwolnienia na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 44 updop i podlega opodatkowaniu zgodnie z art. 7 ust. 1 updop. Bez znaczenia pozostaje w takim przypadku cel przeznaczenia tego dochodu.

Reasumując, Państwa stanowisko w zakresie ustalenia, czy w opisanych powyżej okolicznościach, przychody Wspólnoty z tytułu zawartej umowy najmu i uzyskiwany z tego tytułu dochód przeznaczony przez Wspólnotę na cele związane z utrzymaniem zasobów mieszkalnych Wspólnoty, podlegają zwolnieniu przedmiotowemu od podatku dochodowego od osób prawnych (CIT), jest nieprawidłowe”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 4 kwietnia 2023 r., nr 0111-KDIB1-3.4010.51.2023.2.ZK)

8. Objęcie przez podatnika udziałów w podwyższonym kapitale zakładowym spółki

Podatnik zamierza objąć udziały w podwyższonym kapitale zakładowym spółki z o.o. Podwyższenie kapitału zostanie pokryte wkładami pieniężnymi w wysokości wartości nominalnej obejmowanych udziałów. Wartość nominalna przyznanych podatnikowi udziałów będzie niższa od wartości rynkowej tych udziałów oraz wartości aktywów netto spółki przypadających proporcjonalnie na te udziały. Czy u podatnika powstanie z tego tytułu przychód?

O d p o w i e d ź

Objęcie przez podatnika udziałów w spółce z o.o. w zamian za wkład pieniężny odpowiadający wartości nominalnej obejmowanych udziałów i jednocześnie niższy niż wartość rynkowa obejmowanych udziałów, nie będzie skutkowało powstaniem przychodu.

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

„(...) w przypadku objęcia udziałów (akcji) w spółce:

1. w zamian za wkład niepieniężny – po stronie wnoszącego wkład powstaje przychód, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 9 ustawy (ustawy o PIT – przyp. red.), przy czym:
 - jeżeli przedmiotem wkładu niepieniężnego jest przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część i spółka lub spółdzielnia otrzymująca wkład przyjęła dla celów podatkowych składniki majątku wchodzące w skład tego przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części w wartości wynikającej z ksiąg podatkowych podmiotu wnoszącego ten wkład – przychód ten jest wolny od podatku na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 109 ustawy;
 - jeżeli wkład niepieniężny ma postać inną niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część – ustawa nie przewiduje zwolnienia tego przychodu od podatku;
2. w zamian za wkład inny niż niepieniężny, czyli pieniężny – po stronie wnoszącego wkład nie powstaje przychód podatkowy (art. 17 ust. 1 pkt 9 ustawy a contrario).

Wskazane różnice w podatkowym traktowaniu sytuacji objęcia udziałów w zamian za wkład pieniężny i niepieniężny wynikają z tego, że:

1. w przypadku wkładu pieniężnego podmiot wnoszący wkład dokonuje po prostu odpłatnego »nabycia« (w potocznym znaczeniu tego pojęcia) udziałów (akcji) za środki pieniężne;
2. w przypadku wkładu niepieniężnego podmiot wnoszący wkład dokonuje natomiast:
 - odpłatnego »nabycia« (w potocznym znaczeniu tego pojęcia) udziałów (akcji) w zamian za »cenę« w wartości przedmiotu wkładu, oraz jednocześnie
 - odpłatnego zbycia przedmiotu wkładu – wnoszący wkład przenosi własność przedmiotu wkładu na spółkę w zamian za określoną »cenę«, tj. wartość objętych udziałów (akcji) w spółce.

Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie definiuje przy tym pojęć »wkład niepieniężny« i »wkład pieniężny«. Nie odsyła również do stosowania w tym zakresie definicji z innych dziedzin prawa, w tym do przepisów prawa cywilnego (handlowego) na gruncie których spółki są tworzone. Wobec powyższego, przepisy prawa cywilnego (handlowego) stanowiące podstawy prawne wnoszenia wkładów do spółek mogą być pomocne dla kwalifikacji danego wkładu jako pieniężny albo niepieniężny dla celów podatkowych. Nie mają one jednak znaczenia decydującego, z uwagi na zasadę autonomii prawa podatkowego. Znaczenie określeń »wkład niepieniężny« i »wkład pieniężny« na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych należy odczytywać z uwzględnieniem językowego znaczenia tych pojęć oraz ratio legis przepisów regulujących skutki podatkowe wnoszenia wkładów do spółek.

Należy więc wskazać, że przymiotnik »pieniężny« pochodzi od słowa »pieniądz«, czyli »środek płatniczy przyjmowany w zamian za towary i usługi lub zwalniający od zobowiązań«, »moneta lub banknot obiegowy«. Niepieniężny to przeciwieństwo pieniężnego, »inny niż pieniężny« (Słownik Języka Polskiego PWN – wersja internetowa, <https://sjp.pwn.pl>).

Można zatem stwierdzić, że »wkład pieniężny« to przekazywana spółce w celu pokrycia kapitału zakładowego określona liczba znaków pieniężnych wnoszonych w gotówce albo też w formie bankowego, czy też pocztowego transferu pieniądza. Wkład niepieniężny natomiast to przekazywane spółce w celu pokrycia kapitału zakładowego wartości majątkowe, które nie są pieniądzem (w szczególności zbywalne rzeczy lub prawa).

Z przedstawionego we wniosku opisu sprawy wynika, że zamierza Pan objąć udiały w podwyższonym kapitale zakładowym spółki z ograniczona odpowiedzialnością. Podwyższenie kapitału zostanie pokryte wkładami pieniężnymi w wysokości wartości nominalnej obejmowanych udziałów. Wartość nominalna przyznanych Wnioskodawcy udziałów będzie niższa od wartości rynkowej tych udziałów oraz wartości aktywów netto Spółki przypadających proporcjonalnie na te udiały.

Mając na uwadze powyższe ustalenia, objęcie przez Pana udziałów w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością w zamian za wkład pieniężny odpowiadający wartości nominalnej obejmowanych udziałów i jednocześnie niższy niż wartość rynkowa obejmowanych udziałów, nie będzie skutkować powstaniem po Pana stronie przychodu w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 3 kwietnia 2023 r., nr 0112-KDIL2-1.4011.240.2023.1.JK)

9. Otrzymanie odszkodowania za straty poniesione w środku trwałym

Przedsiębiorca świadczy usługi transportowe. W grudniu 2022 r. zatrudniony przez niego kierowca wpadł w poślizg, w wyniku czego zniszczony został samochód z naczepą oraz znajdujący się w nim towar. Samochód i naczepa stanowiły środki trwałe. W styczniu 2023 r. firma ubezpieczeniowa wypłaciła odszkodowanie za powstałe szkody. Otrzymane pieniądze zostały przeznaczone na zakup nowego samochodu ciężarowego. Czy otrzymane odszkodowanie jest przychodem wolnym od podatku dochodowego?

O d p o w i e d ź

Otrzymane przez przedsiębiorcę odszkodowanie jest przychodem wolnym od podatku dochodowego.

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

„Literalne brzmienie art. 21 ust. 1 pkt 29b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie pozostawia wątpliwości, że odszkodowanie za szkody w środku trwałym jest wolne od podatku dochodowego, jeżeli zaistnieją warunki określone wprost w tym przepisie, tj. ma miejsce rzeczywiste wydatkowanie uzyskanego odszkodowania na wskazane cele: remont, zakup bądź wytworzenie środka trwałego oraz określony przedział czasu na to wydatkowanie: w roku podatkowym lub w roku bezpośrednio po nim następującym. Z takiej konstrukcji przepisu wynika, że tylko niespełnienie jednego z tych warunków oznacza obowiązek opodatkowania uzyskanego odszkodowania z tytułu szkody w środkach trwałych.

Odszkodowanie otrzymane w wyniku zniszczenia środka trwałego powstałego na skutek zdarzeń losowych będzie przychodem zwolnionym od podatku dochodowego od osób fizycznych, jeśli zostaną spełnione łącznie wszystkie warunki określone w art. 21 ust. 1 pkt 29b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Natomiast niespełnienie jednego z tych warunków skutkuje powstaniem obowiązku podatkowego z tytułu uzyskanego odszkodowania.

Z opisu sprawy wynika, że prowadzi Pan działalność gospodarczą, świadcząc usługi transportowe. W grudniu 2022 r. kierowca, przewożąc towar Pana kontrahenta, wpadł w poślizg, co spowodowało zniszczenie samochodu z naczepą i znajdujący się w niej towar. Samochód i naczepa stanowiły w Pana firmie środki trwałe. W grudniu 2022 r. kontrahent wystawił notę obciążającą za zniszczony towar, którą opłacił Pan przelewem w styczniu 2023 r. W styczniu 2023 r. firma ubezpieczeniowa wypłaciła Panu odszkodowanie za zniszczony towar oraz samochód i naczepę. Samochód został sprzedany w styczniu 2023 r. jako wrak i wykreślony z ewidencji środków trwałych. Przyczepa natomiast została wyremontowana. Otrzymane przez Pana odszkodowanie za samochód zostało przeznaczone na zakup samochodu ciężarowego w styczniu 2023 r. z tej samej Klasyfikacji środków trwałych, a odszkodowanie za przyczepę przeznaczono na jej remont. Zakupiony nowy samochód został wprowadzony do ewidencji środków trwałych, zgodnie z KŚT co środek trwały zniszczony. Odnosząc powyższy opis sprawy do przedstawionych przepisów, stwierdzam, że otrzymane przez Pana odszkodowanie w części dotyczącej zniszczonego towaru nie korzysta ze zwolnienia z opodatkowania i stanowi przychód z pozarolniczej działalności gospodarczej na podstawie art. 14 ust. 2 pkt 12 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. W tym zakresie wskazane zwolnienie nie ma zastosowania, gdyż obejmuje ono swoim zakresem jedynie szkody w środkach trwałych.

Natomiast w przypadku odszkodowania za zniszczony samochód i naczepę stwierdzam, że wszystkie przesłanki z art. 21 ust. 1 pkt 29b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych zostały spełnione, ponieważ otrzymał Pan odszkodowanie za szkody w środkach trwałych (samochód i naczepa zostały zniszczone na skutek wypadku), środek trwały w postaci samochodu ciężarowego zakupiony w miejsce tego zniszczonego będzie tym samym środkiem trwałym (będzie to środek trwały tego samego rodzaju), środek trwały w postaci przyczepy został wyremontowany, a środki z tego odszkodowania wydatkował Pan w bieżącym roku podatkowym. To oznacza, że odszkodowanie otrzymane przez Pana w obu tych częściach wolne jest od podatku dochodowego od osób fizycznych.

Reasumując – otrzymane przez Pana odszkodowanie za zniszczony towar podlega opodatkowaniu jako przychód z pozarolniczej działalności gospodarczej. Natomiast odszkodowanie wydatkowane na zakup i remont środków trwałych stanowi dla Pana przychód zwolniony na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 29b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 6 kwietnia 2023 r., nr 0112-KDIL2-2.4011.80.2023.2.WS)

10. Przewalutowanie i umorzenie kredytu udzielonego we frankach szwajcarskich

Podatnicy planują zawrzeć z bankiem ugodę, w ramach której dojdzie do przewalutowania i umorzenia kredytu udzielonego we frankach szwajcarskich. Czy czynności te spowodują powstanie przychodu?

O d p o w i e d ź

Przewalutowanie kredytu jest neutralne podatkowo i nie generuje przychodu. Natomiast umorzenie kredytu powoduje powstanie przychodu z innych źródeł, który jednak może skorzystać z zaniechania poboru podatku dochodowego od osób fizycznych.

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

„Z przedstawionego przez Państwa opisu wynika, że planują Państwo zawrzeć z bankiem ugodę, w ramach której skorzystają Państwo zarówno z przewalutowania, jak również z umorzenia kredytu. Ponadto bank zwróci Państwu kwotę z tytułu rozliczenia kredytu mieszkaniowego.

Powzięli Państwo wątpliwość, czy zarówno kwota nadpłaty, jaka zostanie Państwu zwrócona przez bank z tytułu przewalutowania kredytu, jak i kwota umorzenia – będzie stanowić dla Państwa przychód podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

Przystępując do oceny skutków podatkowych przewalutowania przez bank zaciągniętego kredytu wskazać należy, że instytucja kredytu uregulowana została przepisami ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Prawo bankowe (tj. Dz. U. z 2022 r. poz. 2324 ze zm.). (...)

Podkreślić należy, że otrzymanie kredytu i jego spłata na warunkach przewidzianych w umowie kredytowej są obojętne podatkowo. Odnosząc się natomiast do konsekwencji podatkowych związanych z przewalutowaniem hipotecznego kredytu bankowego zaciągniętego na własne cele mieszkaniowe podatnika (w walucie obcej lub w polskich złotych, lecz indek-

sowanego do waluty obcej, np. CHF) należy wskazać, że przewalutowanie takiego kredytu nie powoduje definitywnego zredukowania zobowiązania wobec kredytodawcy. Jest ono neutralne podatkowo i nie powoduje po stronie podatnika powstania przychodu w rozumieniu przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Wobec powyższego zauważyć należy, że w sytuacji opisanej we wniosku, tj. przewalutowania na złotówki kredytu indeksowanego kursem CHF, zmianie ulegnie jedynie waluta, w której zobowiązanie miało być uregulowane. W wyniku tej operacji powstanie nadwyżka, która stanowić będzie kwotę nienależnie przez Państwa wpłaconą. W związku z tym zwrot tej kwoty przez Bank będzie neutralny podatkowo. Skoro samo przewalutowanie stanowi techniczną operację zamiany kwoty wyrażonej w określonej walucie na tę samą kwotę wyrażoną w innej walucie, to nie będzie skutkowało to dla Państwa powstaniem przychodu w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. (...)

Odrębną kwestią jest natomiast umorzenie wierzytelności z tytułu kredytu. Wówczas po stronie kredytobiorcy powstaje przychód, bowiem kredytobiorca osiąga konkretne przysporzenie majątkowe.

Tym samym, umorzoną kwotę wierzytelności z tytułu zaciągniętego kredytu należy zakwalifikować do przychodu z innych źródeł, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 9 w zw. z art. 20 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. (...)

Przychód taki może natomiast skorzystać z zaniechania poboru podatku dochodowego od osób fizycznych (...).

(...) zaniechanie poboru podatku do umorzonych osobom fizycznym kwot wierzytelności z tytułu kredytów znajdzie zastosowanie, jeżeli zostaną spełnione łącznie następujące przesłanki:

1. kredyt był zaciągnięty na realizację inwestycji mieszkaniowej;
2. kredyt był udzielony przed dniem 15 stycznia 2015 r. przez podmioty uprawnione do udzielania kredytów na podstawie odrębnych ustaw;
3. kredyt był zabezpieczony hipotecznie;
4. kredytobiorca nie korzystał wcześniej z umorzenia zobowiązania z tytułu innego kredytu na własne cele mieszkaniowe zabezpieczonego hipotecznie.

Przedstawili Państwo informacje, z których wynika, że:

1. w 2008 r. zaciągnęli Państwo kredyt w Banku (...) na realizację jednej inwestycji mieszkaniowej;
2. kredyt był zabezpieczony w postaci hipoteki ustanowionej na nieruchomości;
3. nie korzystali Państwo wcześniej z umorzenia wierzytelności;
4. planują Państwo zawrzeć w 2023 r. ugodę z Bankiem.

Z powyższego wynika, że spełnione zostały wszystkie przesłanki pozwalające na skorzystanie z zaniechania poboru podatku do umorzonych osobom fizycznym kwot wierzytelności z tytułu kredytów.

Zatem w stosunku do uzyskanego przez Państwa przychodu związanego z planowanym umorzeniem wierzytelności względem banku znajdzie zastosowanie zaniechanie poboru podatku dochodowego od osób fizycznych na podstawie rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 11 marca 2022 r. w sprawie zaniechania poboru podatku dochodowego od niektórych dochodów (przychodów) związanych z kredytem hipotecznym udzielonym na cele mieszkaniowe.

Dochody, od których zaniechano poboru podatku nie są wykazywane w zeznaniach rocznych i nie podlegają opodatkowaniu oraz zgłoszeniu do urzędu skarbowego.

W związku z powyższym nie będą Państwo zobowiązani do opodatkowania kwoty umozzonego przychodu ani do wykazania jej w zeznaniu rocznym.

W tej części Państwa stanowisko należało więc uznać za prawidłowe”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 6 kwietnia 2023 r., nr 0114-KDIP3-2.4011.55.2023.2.MN)

11. Zastosowanie ulgi dla seniorów u przedsiębiorcy opłacającego podatek liniowy

Podatnik w wieku 83 lat prowadzi działalność gospodarczą, z tytułu której opłaca podatek liniowy. Jednocześnie pobiera świadczenie emerytalne, wobec czego z działalności opłaca tylko składkę zdrowotną. Podatnik zamierza złożyć wniosek o zawieszenie emerytury na okres jednego lub dwóch miesięcy i w tym czasie opłacać składki społeczne. Oznacza to, że wówczas będzie podlegał ubezpieczeniom społecznym łącznie z ubezpieczeniem emerytalno-rentowym. Czy w okresie zawieszenia świadczenia emerytalnego firmowy przychód będzie wolny od podatku w ramach ulgi dla seniorów?

O d p o w i e d ź

Firmowy przychód uzyskany w okresie po zawieszeniu emerytury i przystąpieniu do dobrowolnego ubezpieczenia społecznego, będzie wolny od podatku w ramach ulgi dla seniorów.

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

„(...) w 2005 r. ukończył Pan 65 rok życia i pobiera Pan świadczenie emerytalne. Ponadto prowadzi Pan działalność gospodarczą opodatkowaną zgodnie z art. 30c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Zamierza Pan złożyć wniosek o zawieszenie emerytury na okres jednego miesiąca do dwóch i jednocześnie w tym okresie opłacać całkowitą składkę zgodnie z wymogami ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, łącznie ze składką na ubezpieczenie emerytalno-rentowe.

Pana wątpliwość budzi kwestia zastosowania »ulgi dla seniora«, o której mowa w art. 21 ust. 1 pkt 154 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych do przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej uzyskanych w okresie po zawieszeniu emerytury i przystąpieniu do dobrowolnego ubezpieczenia społecznego. (...)

W ramach »Polskiego Ładu« wprowadzono (...) przepisy dla osób, które pomimo osiągnięcia powszechnego wieku emerytalnego nadal pozostają aktywne zawodowo i nie pobierają świadczeń emerytalno-rentowych, zwane potocznie »ulgą dla pracujących seniorów«, które obowiązują od 1 stycznia 2022 r. i mają zastosowanie do dochodów uzyskanych od tego dnia. Ulga ta wynika z wyżej zacytowanego już art. 21 ust. 1 pkt 154 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Uprawnionymi do korzystania z tego przywileju podatkowego są kobiety po ukończeniu 60 roku życia i mężczyźni po ukończeniu 65 roku życia pod warunkiem podlegania ubezpieczeniom społecznym z tytułu uzyskania objętych zwolnieniem przychodów. Zwolnienie to jest limitowane – dotyczy bowiem przychodów w wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 85.528 zł.

Aby korzystać z omawianego zwolnienia, podatnik nie może również otrzymywać, mimo nabycia uprawnienia, świadczeń wymienionych enumeratywnie w art. 21 ust. 1 pkt 154 usta-

wy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Natomiast jeżeli podatnik zawiesi pobieranie emerytury, to osiągnięte przez niego przychody m.in. z działalności gospodarczej opodatkowanej podatkiem liniowym będą zwolnione z opodatkowania podatkiem dochodowym do kwoty 85.528 zł uzyskanych z tej działalności przychodów.

(...) należy wskazać, że w sytuacji gdy osiągane przez Pana przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej będą podlegały ubezpieczeniom społecznym w rozumieniu ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych i zdecyduje się Pan zawiesić świadczenie emerytalne, ma Pan możliwość skorzystania z ulgi, o której mowa w art. 21 ust. 1 pkt 154 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Reasumując – przychód z działalności gospodarczej – do kwoty 85.528 zł – otrzymany przez Pana po 65 roku życia, do którego ma zastosowanie zasada opodatkowania określona w art. 30c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, uzyskany w okresie po zawieszeniu emerytury i przystąpieniu do dobrowolnego ubezpieczenia społecznego, będzie zwolniony z podatku dochodowego na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 154 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 3 kwietnia 2023 r., nr 0112-KDIL2-1.4011.116.2023.1.MKA)

II. KOSZTY UZYSKANIA PRZYCHODÓW

1. Wydatki na wymagane przez kontrahenta badania lekarskie przedsiębiorcy

Kontrahent, u którego przedsiębiorca będzie wykonywał zlecenie polegające na pracach na wysokości, wymaga przedstawienia zaświadczenia lekarskiego o braku przeciwwskazań do pracy na wysokości powyżej 3 m. Podatnik poniósł więc wydatki na wykonanie odpowiednich badań lekarskich. Czy poniesione przez niego wydatki można uznać za koszty uzyskania przychodów?

O d p w i e d ź

W tej sytuacji wydatki na badania lekarskie przedsiębiorcy można uznać za koszty uzyskania przychodów.

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

„(...) aby dany wydatek mógł zostać zaliczony do kosztów uzyskania przychodów, podatnik musi wykazać jego związek z prowadzoną działalnością oraz to, że jego poniesienie miało lub mogło mieć wpływ na wielkość osiągniętego przychodu. Ustawodawca wiąże bowiem koszty uzyskania przychodów z celem ich poniesienia, jakim jest osiągnięcie przychodów, ewentualnie zachowanie lub zabezpieczenie źródła przychodów.

Na podatniku spoczywa obowiązek wykazania związku poniesionych kosztów z działalnością gospodarczą, w tym okoliczności, że ich poniesienie ma wpływ na wysokość osiągniętych przychodów, zwłaszcza w sytuacji wystąpienia sporu w tej kwestii.

Zatem kosztem uzyskania przychodów nie są wszystkie wydatki, ale tylko takie, które nie są wymienione w art. 23 ww. ustawy (ustawy o PIT – przyp. red.) i których poniesienie pozostaje w związku przyczynowo-skutkowym z uzyskaniem (zwiększeniem) przychodu z danego źródła bądź też zachowaniem lub zabezpieczeniem źródła przychodów. Jednak ciężar wykazania owego związku spoczywa na podatniku, który wywodzi z tego określone skutki prawne.

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

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

Opisany przez Pana we wniosku wydatek nie został wprost wymieniony w art. 23 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w katalogu wydatków wyłączonych z kosztów uzyskania przychodów. Jednak fakt, że dany wydatek nie został ujęty w tym przepisie, nie uprawnia do automatycznego przyjęcia domniemania, że wszystkie pozostałe koszty, które nie są wymienione w tym przepisie, mogą być uznane za koszty uzyskania przychodów. Zgodnie z wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z 4 kwietnia 2017 r. sygn. II FSK 3526/16: »Niezmiennie trzeba mieć na uwadze zasadniczy kwalifikator, jakim jest wpływ wydatku na wielkość osiągniętego przychodu, zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodu. Wystąpienie tego wpływu (związku przyczynowo-skutkowego pomiędzy wydatkiem a przychodem) należy oceniać (badać) ad casum«.

Skoro jednym z warunków zaliczenia danego wydatku do kosztów uzyskania przychodu jest poniesienie go w celu uzyskania przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodu, kryterium uznania danego wydatku za koszt uzyskania przychodu sprowadza się w istocie do ustalenia, czy mógł się on potencjalnie przyczynić do osiągnięcia przychodów, bez względu na to, czy ów skutek się ziści. Wykazany związek przyczynowo-skutkowy powinien mieć charakter obiektywny.

Podkreślić również należy, że działalność gospodarcza podlega określonym regułom ekonomicznym i musi opierać się o zasadę racjonalności działań w dążeniu do realizacji postawionego celu. Ryzyko prowadzonej działalności gospodarczej ponosi podatnik w związku z tym decyzje skutkujące powstaniem kosztów związanych z tą działalnością, nie może rekompensować przy pomocy przepisów podatkowych, gdyż oznaczałoby to w praktyce przerzucenie na Skarb Państwa ryzyka związanego z określonym przedsięwzięciem gospodarczym podejmowanym przez podmiot.

Możliwość zaliczenia przedmiotowych wydatków do kosztów uzyskania przychodów wiązałaby się z przywilejem uzyskiwania przez podatnika korzyści w postaci prawa zmniejszenia podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym o wartość poniesionych kosztów. Z oczywistych, więc względów, tego rodzaju wydatki nie mogą pozostawać w jakimkolwiek związku z przesłankami działania, które można by uznać za ukierunkowane na osiągnięcie przychodów lub zachowanie albo zabezpieczenie ich źródła.

Podkreślenia wymaga, że do kosztów uzyskania przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej spełniających powyższe kryteria nie można zaliczyć wydatków osobistych osoby prowadzącej działalność gospodarczą. (...)

Do stwierdzenia, czy poniesione wydatki może Pan zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów prowadzonej pozarolniczej działalności gospodarczej, istotnym jest ustalenie, czy mają one związek z tą działalnością czy też służą one tylko polepszeniu stanu zdrowia niezwiązanego z działalnością gospodarczą, które co do zasady mają charakter osobisty.

Na podstawie opisu sprawy oraz powołanych przepisów prawa stwierdzam, że wydatki poniesione przez Pana na badanie laryngologiczne, neurologiczne, okulistyczne, psychologiczne oraz ogólne (morfologia, glukoza w osoczu) pomimo faktu, że badania te dotyczyły niewątpliwie ustalenia Pana stanu zdrowia to ich przeprowadzenie nie miało charakteru osobistego.

Zarówno bowiem cel ich zlecenia, jaki i charakter zleconych badań były ściśle związane ze specyfiką wykonywanych przez Pana usług w ramach działalności gospodarczej. Ponadto konieczność wykonania badań była podyktowana koniecznością otrzymania zaświadczeń, które musi Pan przedłożyć zleceniodawcom.

Podstawowym celem poniesienia takich wydatków nie była bowiem poprawa stanu zdrowia bądź jakości Pana życia, a uzyskanie zaświadczeń umożliwiających osiągnięcie przychodów związanych z uzyskanymi zleceniami.

Zatem poniesienie przez Pana wydatków na badania zlecone przez lekarza medycyny pracy – co w konsekwencji przekłada się na uzyskanie zaświadczeń o braku przeciwwskazań do świadczenia usług na wysokości oraz do kierowania pojazdami kategorii B – ma wpływ na wysokość przychodów uzyskiwanych przez Pana ze świadczenia usług wykonywanych w ramach prowadzonej działalności gospodarczej.

W konsekwencji w okolicznościach Pana sprawy opisane przez Pana wydatki stanowią koszty uzyskania przychodów prowadzonej przez Pana działalności gospodarczej, ponieważ spełniają przesłanki z art. 22 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 3 kwietnia 2023 r., nr 0115-KDIT3.4011.205.2023.2.JS)

2. Moment rozliczenia w kosztach nakładów na prace budowlane w firmowych budynkach

Spółka prowadząca działalność gospodarczą w zakresie produkcji mięsa wieprzowego, jego przetwarzania oraz sprzedaży hurtowej i detalicznej, poniosła wydatki na prace budowlane w budynkach stanowiących środki trwałe. Przeprowadzono wymianę instalacji chłodniczej. Czy poniesione na ten cel wydatki stanowią koszty uzyskania przychodów w dacie ich poniesienia?

O d p w i e d ź

Wydatki poniesione na wymianę instalacji chłodniczej w firmowych budynkach stanowią koszty uzyskania przychodów w dacie ich poniesienia.

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

„Z informacji przedstawionych we wniosku wynika, że są Państwo jedynymi współnikami spółki jawnej. Spółka zleciła przeprowadzenie audytu energetycznego w zakładzie przetwórczym. W jego wyniku ujawniono, iż stan instalacji chłodniczych zakładu wskazywał na jej znaczne zużycie i konieczność jej wymiany. Biorąc powyższe pod uwagę, podjęto decyzję

o prawie całkowitej (jedynie instalacja jednej komory została zachowana) wymianie instalacji chłodniczej w zakładzie – jednostki zewnętrzne, jednostki wewnętrzne, całość przewodów. Całość wymienionej instalacji jak również każda z części zasilana odrębnym agregatem to wydatek znacznie ponad 10.000 zł. Wymiana ta zakończyła się w grudniu 2022 r. Omawiane wydatki mają charakter »odtworzeniowy«, gdyż ich celem była wymiana zużytych elementów, a więc doprowadzenie stanu zakładu do stanu pierwotnego.

(...) jeżeli środek trwały zostaje ulepszony, powoduje to konieczność powiększenia jego wartości początkowej o sumę wydatków poniesionych w związku z tym ulepszeniem. W efekcie poniesione wydatki nie będą stanowiły bezpośrednio kosztów uzyskania przychodów.

Przez ulepszenie środków trwałych należy rozumieć:

- przebudowę, czyli zmianę (poprawienie) istniejącego stanu środków trwałych na inny,
- rozbudowę, tj. powiększenie (rozszerzenie) składników majątkowych, w szczególności budynków i budowli, linii technologicznych itp.,
- rekonstrukcję, tj. odtworzenie zużytych całkowicie lub częściowo składników majątku,
- adaptację, tj. przystosowanie (przerobienie) składnika majątkowego do wykorzystania go w innym celu niż ten, do którego był pierwotnie przeznaczony albo nadania mu nowych cech użytkowych,
- modernizację, tj. unowocześnienie środka trwałego.

Koszty uzyskania przychodów mogą natomiast stanowić wydatki poniesione na remont składnika majątku, zgodnie z ogólną zasadą wyrażoną w art. 22 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, niezależnie od tego, czy składnik majątku jest ujawnionym środkiem trwałym.

Istotą remontu są (...) wszystkie działania przywracające pierwotny stan techniczny i użytkowy środka trwałego, w tym również polegające na wymianie zużytych składników technicznych następujące w toku eksploatacji środka trwałego i będące wynikiem tej eksploatacji, niezwiększające jego wartości początkowej. Podkreślenia wymaga fakt, że przy remoncie mogą być stosowane materiały odpowiadające aktualnym standardom technologicznym. Remont następuje w toku eksploatacji środka trwałego przez podatnika i jest wynikiem tej eksploatacji (zużycia). Wymiana zużytych elementów środka trwałego na nowe ma charakter odtworzeniowy, przywracający jedynie jego pierwotną wartość użytkową i niezmienną jego charakteru. Różnica między nakładami ponoszonymi na remont a nakładami ponoszonymi na ulepszenie środków trwałych polega na tym, że remont zmierza do podtrzymania, odtworzenia wartości użytkowej środka trwałego i jest rodzajem naprawy, wymiany zużytych elementów, natomiast w wyniku ulepszenia środek trwały zostaje unowocześniony lub przystosowany do spełniania innych, nowych funkcji, zyskuje istotną zmianę cech użytkowych. Przy czym punktem odniesienia jest stan środka trwałego z dnia przyjęcia go do użytkowania.

Poniesione przez podatnika wydatki na remont środków trwałych, a więc odtworzenie (przywrócenie) pierwotnego stanu technicznego i wartości użytkowej oraz inne wydatki, które nie mają charakteru modernizacji, adaptacji, przebudowy, rozbudowy, rekonstrukcji (w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych), nie podlegają zaliczeniu do jego wartości początkowej (nie powiększają jej). Tym samym mogą być zaliczone bezpośrednio do kosztów uzyskania przychodów bez względu na ich wysokość (decydujące znaczenie ma charakter wydatków)”.
[...]

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 3 kwietnia 2023 r., nr 0115-KDIT3.4011.85.2023.2.KP)

3. Zakup prezentów dla kontrahentów

Spółka przekazuje swoim kontrahentom różnego rodzaju prezenty. Są to przedmioty opatrzone logo spółki (długopisy, kalendarze, notesy, broszury, ulotki, kubki) oraz przedmioty, których wyłącznie opakowanie zawiera logo spółki (słodczyce, artykuły spożywcze, alkohole). Czy poniesione na ten cel wydatki stanowią koszty uzyskania przychodów?

O d p o w i e d ź

Wydatki na przedmioty opatrzone logo spółki (długopisy, kalendarze, notesy, broszury, ulotki, kubki) stanowią koszty uzyskania przychodów. Natomiast wydatki na przedmioty, których wyłącznie opakowanie zawiera logo spółki (słodczyce, artykuły spożywcze, alkohole), są wyłączone z takich kosztów.

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

„Stosownie do regulacji zawartej w art. 16 ust. 1 pkt 28 updop, nie uważa się za koszty uzyskania przychodów kosztów reprezentacji, w szczególności poniesionych na usługi gastronomiczne, zakup żywności oraz napojów, w tym alkoholowych. Natomiast, wydatki poniesione na reklamę jako niewymienione w art. 16 ust. 1 updop, w pełnej wysokości mogą stanowić koszty uzyskania przychodów, pod warunkiem, że wydatki te spełnią kryteria określone w art. 15 ust. 1 updop.

Z wniosku wynika, że są Państwo dystrybutorem paliw ciekłych, operatorem stacji paliwowych własnych (prowadzonych przez Wnioskodawcę) oraz stacji franczyzowych (prowadzonych przez inne podmioty). Prezenty wręczane są okolicznościowo, według własnego uznania Spółki (np. w okresie świątecznym), a ich celem jest głównie promowanie i budowanie marki Spółki, a także utrzymanie bądź zintensyfikowanie relacji z kontrahentami. Prezenty na rzecz kontrahentów realizują bowiem wszechstronne cele marketingowe i mają się przyczynić m.in. do reklamy, promocji, zwiększenia rozpoznawalności marki Spółki i w dalszej kolejności rozszerzenia współpracy ze Spółką. Dlatego też Spółka wskazuje na Prezentach/opakowaniach Prezentów logo związane ze Spółką/marką Spółki. Wskazane wyżej cele mają w założeniu przełożyć się pośrednio na wzrost przychodów Spółki. Według Spółki, prezenty stanowią towary przekazywane w celu marketingowym. Spółka przekazuje w szczególności:

- a) towary opatrzone logotypem marki Spółki – gadżety takie, jak np. długopisy, kalendarze, notesy, broszury, ulotki, kubki (dalej: »Prezenty 1«);
- b) towary, które przekazywane są w opakowaniu z logotypem marki Spółki (zazwyczaj wraz z ww. gadżetami) – np. słodczyce, artykuły spożywcze, alkohole (dalej: »Prezenty 2«);

Spółka podkreśla przy tym, że rodzaje produktów wchodzących w skład Prezentów 1 są przekazywane bardzo szerokiemu (bliżej nieokreślonego na moment zakupu) gronu odbiorców w różnych okolicznościach. W przypadku natomiast Prezentów 2, nabycie jest związane z przekazywaniem Prezentów określonym kontrahentom, niemniej ich wysyłka ma charakter masowy i zakres tych kontrahentów można w ocenie Spółki uznać za bardzo szeroki (szerokie grono franczyzobiorców, agentów, innych partnerów biznesowych). (...) Państwa wątpliwości (...) wiążą się z ustaleniem czy wydatki ponoszone przez Spółkę na nabycie Prezentów 1 przekazywanych kontrahentom mogą być uznawane przez Spółkę za koszty uzyskania przychodu w świetle przepisów ustawy o CIT.

W przypadku Prezentów 1 o niewielkiej wartości (np. długopisy, kalendarze, notesy, broszury, ulotki, kubki) należy stwierdzić, że co do zasady, drobne gadzety nie mają charakteru reprezentacyjnego – ich obecność jest dziś bowiem tak powszechna, że nie przyczynia się do budowy wizerunku firmy i to ich brak może uchodzić za odstępstwo od zwyczajowego postępowania.

Innymi słowy, o ile wartość jednostkowa przedmiotowych Prezentów 1 jest niska oraz ich rozdysponowanie będzie miało miejsce na rzecz szerokiego grona odbiorców w różnych okolicznościach, to wydatki poniesione na ich zakup nie wypełniają definicji pojęcia »reprezentacji«. W konsekwencji nie mogą podlegać wyłączeniu określone w art. 16 ust. 1 pkt 28 updop.

Odnosząc powyższe rozważania oraz uregulowania prawne do przedstawionego stanu faktycznego i zdarzenia przyszłego należy stwierdzić, że wydatki poniesione na nabycie drobnych gadżetów- Prezentów 1, które są rozdawane szerokiemu gronu kontrahentów Spółki, nieodpłatnie oraz opatrzone są logo Spółki, stanowią wydatki reklamowe. W efekcie tego rodzaju wydatki jako spełniające kryteria z art. 15 ust 1 updop, mogą być w całości uznane za koszty uzyskania przychodów Spółki. (...)

Przedmiotem Państwa wątpliwości (...) jest możliwość zaliczenia do kosztów uzyskania przychodu także wydatków na Prezenty 2 przekazywane kontrahentom.

Odnosząc się do wydatków Spółki ponoszonych na prezenty (oraz ich konfekcjonowanie i wysyłkę na adres odbiorcy) przekazywane kontrahentom jako Prezenty 2 w celu, jak podano w opisie stanu faktycznego i zdarzenia przyszłego, podtrzymania relacji z kontrahentem, zdaniem Organu należy je uznać za koszt reprezentacji, o którym mowa w art. 16 ust. 1 pkt 28 updop. Kosztami reprezentacji są wydatki, których wyłącznym bądź dominującym celem jest stworzenie pewnego wizerunku podatnika, stworzenie dobrego obrazu jego firmy czy działalności, wykreowanie pozytywnych relacji z kontrahentem. Zgodnie z opisem stanu faktycznego i zdarzenia przyszłego, podtrzymanie relacji Spółki z kontrahentami jest celem poniesienia wydatków na nabycie Prezentów 2 (w tym alkoholu) i przekazywane kontrahentom jako Prezenty. Cel ten, w ocenie organu podatkowego, przesądza o zakwalifikowaniu ich do kosztów reprezentacji, o których mowa w art. 16 ust. 1 pkt 28 updop.

Nie można się w tym miejscu zgodzić ze Spółką, że wysyłka Prezentów 2 (zazwyczaj wraz z Prezentami 1, np. słodycze, artykuły spożywcze) miała charakter masowy, gdyż mimo dużej liczby wręczonych prezentów to nadal prezenty te przekazywane były ograniczonej grupie podmiotów (ograniczonej grupie kontrahentów Spółki), nie zaś każdemu kto byłby zainteresowany ich otrzymaniem. Powyższego nie zmienia także fakt, że są one przekazywane w opakowaniu z logo Spółki.

Kosztem uzyskania przychodu nie jest także wydatek na zakup alkoholu oraz jego konfekcjonowanie i wysyłka na adres odbiorcy. Zauważyć należy, że wydatki na zakup alkoholu nie przyczyniają się do osiągnięcia lub zabezpieczenia źródła przychodów. Wydatki te, nawet jeżeli uznawane są za zwyczajowo przyjęte nie stanowią kosztów uzyskania przychodów. Trudno powiązać wydatek na alkohol znajdujący się w Prezentach 2 z zakładanym celem poprawy atmosfery między Spółką a kontrahentami czy zacieśnieniem współpracy. Zdaniem Organu, Prezenty 2 w postaci m.in. alkoholu wręczanego kontrahentom od Spółki należy uznać za pozostające poza związkiem przyczynowym, którego istnienie zakłada art. 15 ust. 1 updop.

Jako argument potwierdzający stanowisko Organu należy także wskazać na art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy z 26 października 1982 r. o wychowaniu w trzeźwości (Dz. U. z 2023 r. poz. 165), który stanowi, że zadania w zakresie przeciwdziałania alkoholizmowi wykonuje się przez odpowiednie kształtowanie polityki społecznej, w szczególności tworzenie warun-

ków sprzyjających realizacji potrzeb, których zaspokajanie motywuje powstrzymanie się od spożywania alkoholu.

Tym samym wydatki poniesione na zakup, konfekcjonowanie i wysyłanie Prezentów 2 nie mogą stanowić kosztów uzyskania przychodów dla Spółki”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 5 kwietnia 2023 r., nr 0114-KDIP2-1.4010.103.2023.2.KW)

4. Towary otrzymane od członka rodziny w ramach darowizny przedsiębiorstwa

Ojciec przekazał synowi prowadzone przez siebie przedsiębiorstwo w ramach darowizny. Przedmiotem darowizny były m.in. towary handlowe. Czy towary te syn będzie mógł ująć w remanencie początkowym i zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów przy ustalaniu dochodu rocznego?

O d p o w i e d ź

Towary handlowe otrzymane w ramach darowizny syn powinien ująć w remanencie początkowym. Natomiast wartości tych towarów nie może zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów i uwzględnić przy ustalaniu dochodu rocznego, ponieważ nabył je nieodpłatnie.

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

„Z przedstawionego we wniosku opisu sprawy wynika, że Pana ojciec przekazał Panu w darowiznie przedsiębiorstwo, w tym m.in. towary handlowe. Na moment dokonania darowizny prowadził Pan jednoosobową działalność gospodarczą. Dla prowadzonej działalności prowadzi Pan podatkową księgę przychodów i rozchodów.

Na podstawie powyższego stwierdzam, że skoro nabycie towarów handlowych nastąpiło w drodze darowizny (nieodpłatnie) – to ich wartość nie może być zaliczona do kosztów uzyskania przychodów prowadzonej przez Pana pozarolniczej działalności gospodarczej, ponieważ nie zostanie spełniona jedna z przesłanek wynikająca z art. 22 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, tj. wymóg poniesienia kosztu.

Według definicji »kosztu« zawartej w internetowym Słowniku języka polskiego Wydawnictwo Naukowe PWN – pojęcie to oznacza – sumę pieniędzy wydatkowanej na kupno lub opłacenie czegoś, natomiast definicja »kosztów« z tego słownika oznacza – nakłady, wydatki poniesione przez przedsiębiorstwo w celu wytworzenia (nabycia) określonego produktu.

W sytuacji opisanej we wniosku nabycie towaru handlowego w drodze darowizny nie miało charakteru odpłatnego, nie można więc mówić o »poniesieniu kosztu«. Z tego względu – przy tym sposobie nabycia – brak odpłatności decyduje o niemożności zaliczenia w ciężar kosztów uzyskania przychodów wartości towaru.

Ponadto, w wyniku darowizny nabył Pan prawo do rozporządzania towarami handlowymi. Fakt dysponowania tymi towarami jest zdarzeniem gospodarczym, który winien zostać zarejestrowany w prowadzonych przez Pana księgach podatkowych.

(...) jest Pan zobowiązany ująć towary otrzymane w drodze darowizny w remanencie początkowym, a w remanencie końcowym niesprzedane na koniec roku podatkowego ww. towary i wartość tych remanentów wpisać do podatkowej księgi przychodów i rozchodów.

Dodatkowo wskazuję, że sposób prowadzenia księgi określa (...) rozporządzenie w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów. Zawarte w rozporządzeniu »Objaśnienia do podatkowej księgi przychodów i rozchodów« określają, w jakich kolumnach wpisywać określone przychody i rozchody. Zgodnie z punktem 10 tych Objasnień kolumna 10 jest przeznaczona do wpisywania zakupu materiałów oraz towarów handlowych według cen zakupu. Skoro Pan nie poniósł wydatków na zakup towarów handlowych, to wartość tych towarów handlowych nie może zostać ujęta w podatkowej księdze przychodów i rozchodów w kolumnie 10.

Jednak stwierdzam, że przychody i koszty, których wysokość nie ma wpływu na podstawę opodatkowania i wysokość należnego podatku, nie muszą być ujmowane w księdze. Zgodnie z objaśnieniami do księgi jedynym miejscem, gdzie fakultatywnie można księgować otrzymane w drodze darowizny towary handlowe jest kolumna 17 (»Uwagi«). Poza tą kolumną towary otrzymane nieodpłatnie nie powinny być w księdze ewidencjonowane, jako niemające wpływu na ustalenie dochodu (straty), podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku za rok podatkowy.

Skoro nabycie towarów w Pana sprawie nastąpiło nieodpłatnie, ich wartość nie może być zaliczona przez Pana do kosztów uzyskania przychodów prowadzonej pozarolniczej działalności gospodarczej, gdyż nie została spełniona przesłanka wynikająca z art. 22 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Mimo zatem ciążącego na Panu obowiązku ujęcia tych towarów w remanencie początkowym (a towarów niesprzedanych na koniec roku podatkowego w remanencie końcowym), ich wartość wynikająca z wyceny nie może być brana pod uwagę przy ustaleniu dochodu stanowiącego podstawę opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych prowadzonej pozarolniczej działalności gospodarczej.

Reasumując – towary handlowe, otrzymane w ramach darowizny przedsiębiorstwa może Pan ująć w remanencie początkowym. Natomiast wartości tych towarów nie może Pan zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów i tym samym uwzględnić przy ustaleniu dochodu rocznego, ponieważ nabył je Pan nieodpłatnie w drodze darowizny”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 5 kwietnia 2023 r., nr 0112-KDIL2-2.4011.77.2023.2.MC)

5. Odrębny limit w kwocie 150.000 zł dla rat leasingowych oraz wykupu przedmiotu leasingu

Podatnik zawarł umowę leasingu samochodu osobowego. Czy limit w kwocie 150.000 zł należy ustalać odrębnie dla rat leasingowych oraz wykupu przedmiotu leasingu?

O d p o w i e d ź

Limit w kwocie 150.000 zł podatnik powinien ustalić odrębnie dla rat leasingowych oraz wykupu przedmiotu leasingu.

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

„(...) w przypadku zawarcia umowy leasingu operacyjnego samochodu osobowego o wartości wyższej niż 150.000 zł, do kosztów uzyskania przychodów można zaliczyć opłaty w wy-

sokości nieprzekraczającej ich części ustalonej w takiej proporcji, w jakiej kwota 150.000 zł pozostaje do wartości samochodu osobowego będącego przedmiotem tej umowy.

Jak wynika z treści cytowanego uprzednio art. 23 ust. 5a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, wartość samochodu, jak i opłat wynikających z umowy leasingu operacyjnego dla potrzeb stosowania art. 23 ust. 1 pkt 47a – powinna obejmować również podatek od towarów i usług, który zgodnie z przepisami o podatku od towarów i usług nie stanowi podatku naliczonego, oraz naliczony podatek od towarów i usług, w tej części, w jakiej zgodnie z przepisami o podatku od towarów i usług podatnikowi nie przysługuje obniżenie kwoty lub zwrot różnicy podatku od towarów i usług.

Zatem zawarcie umowy leasingu operacyjnego, której przedmiotem jest samochód osobowy o wartości powyżej 150.000 zł, skutkuje tym, że leasingobiorca do ustalenia proporcji, o której mowa w art. 23 ust. 1 pkt 47a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, przyjmuje wartość samochodu osobowego ustaloną jako wartość netto wynikającą z umowy powiększoną o podatek od towarów i usług, który zgodnie z przepisami o podatku od towarów i usług nie stanowi dla korzystającego podatku naliczonego oraz naliczony podatek od towarów i usług, w tej części, w jakiej zgodnie z przepisami o podatku od towarów i usług podatnikowi korzystającemu nie przysługuje obniżenie kwoty lub zwrot różnicy podatku od towarów i usług. Wartość samochodu wynikająca z umowy musi odpowiadać faktycznej (aktualnej) wartości rynkowej takiego samochodu na dzień jej zawarcia.

Niezależnie od powyższego należy pamiętać, że w przypadku umowy leasingu, umowy najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze, wartość samochodu osobowego powinna wynikać z treści umowy, na podstawie której podatnik korzysta z danego samochodu. Wartość przedmiotu umowy powinna odzwierciedlać jego wartość rynkową. Jeżeli w umowie określono wartość samochodu, która znacznie odbiega od wartości rynkowej, działanie takie może zostać poczytane jako obejście prawa podatkowego.

W odniesieniu do kwestii dotyczącej tzw. wykupu przedmiotu leasingu należy wskazać, że jest podatkową transakcją odrębną od samego leasingu, a w związku z tym podlega odrębnemu limitowi. Z tym jednak wskazaniem, że przedsiębiorcy nie przysługuje »podwójny« limit, o którym mowa w art. 23 ust. 1 pkt 47a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Należy mieć na uwadze, że kwota opłaty końcowej, dotycząca ewentualnego wykupu samochodu osobowego po zakończeniu umowy leasingu, nie ma wpływu na wysokość opłat wynikających z zawartej umowy leasingu operacyjnego limitowanej na podstawie art. 23 ust. 1 pkt 47a powołanej ustawy. Limit wynikający z art. 23 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych będzie dotyczył (ewentualnego) wykupu samochodu osobowego na podstawie zawartej umowy leasingu, tj. w przypadku dokonywania późniejszych odpisów amortyzacyjnych. Natomiast wynikające z umowy leasingu operacyjnego opłaty limitowane będą odrębnym limitem, o którym mowa w art. 23 ust. 1 pkt 47a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Odnosząc się do kwestii wykupu przedmiotu leasingu, należy wskazać, że wykup przedmiotu leasingu jest podatkowo transakcją odrębną od samego leasingu, a w związku z tym limit 150.000 zł powinien Pan naliczyć osobno dla leasingu oraz osobno dla wykupu.

W konsekwencji, będą przysługiwać Panu dwa limity odnoszące się do kwoty 150.000 zł w odniesieniu do zawartej umowy leasingu operacyjnego, tj. jeden wynikający z art. 23 ust. 1 pkt 47a ustawy (dotyczący opłat wynikających z umowy leasingu), a drugi określony w art. 23 ust. 1 pkt 4 ww. ustawy dotyczący ewentualnych odpisów amortyzacyjnych dokonywanych po wykupie przedmiotu umowy leasingu operacyjnego.

Reasumując – będą Panu przysługiwać dwa limity odnoszące się do kwoty 150.000 zł w odniesieniu do zawartej umowy leasingu operacyjnego, tj. jeden wynikający z art. 23 ust. 1 pkt 47a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (dotyczący sumy opłat wynikających z umowy leasingu, tj. czynsz inicjalny i raty miesięczne), a drugi określony w art. 23 ust. 1 pkt 4 ww. ustawy dotyczący ewentualnych odpisów amortyzacyjnych dokonywanych po wykupie przedmiotu leasingu operacyjnego (przy obliczaniu którego należy uwzględnić wartość wykupu leasingowanego samochodu).

Ponadto, w odniesieniu do samochodu osobowego, użytkowanego na podstawie umowy leasingu, należy uznać, że z uwagi na fakt, że samochód jest przez Pana użytkowany w sposób mieszany, tj. zarówno w celach prywatnych, jak i służbowych, to wydatki poniesione przez Pana w związku z ratą leasingową nie będą mogły zostać zaliczone w całości do kosztów uzyskania przychodów. Opłaty wynikające z umów leasingu podlegają ograniczeniu określonemu w art. 23 ust. 1 pkt 47a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w części dotyczącej spłaty wartości samochodu osobowego. Limit ten nie dotyczy części odsetkowej tych opłat”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 4 kwietnia 2023 r., nr 0112-KDIL2-2.4011.987.2022.2.AA)

6. Sfinansowanie osobie na kontrakcie menedżerskim kosztów nauki jej dziecka

Zgodnie z postanowieniami kontraktu menedżerskiego spółka finansuje koszty nauki dziecka menedżera. Czy poniesione z tego tytułu wydatki stanowią koszty uzyskania przychodów?

O d p o w i e d ź

Wydatki na sfinansowanie menedżerowi kosztów nauki jego dziecka stanowią koszty uzyskania przychodów.

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

„Na podstawie art. 15 ust. 1 upodop podatnik ma możliwość odliczenia dla celów podatkowych wszelkich wydatków, pod tym warunkiem, że wykaże ich związek z prowadzoną działalnością gospodarczą, a ich poniesienie ma lub może mieć wpływ na wielkość osiągniętego przychodu. W świetle powyższego, aby wydatek poniesiony przez podatnika stanowił dla niego koszt uzyskania przychodu, muszą być spełnione następujące warunki:

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

- został właściwie udokumentowany,
- nie może znajdować się w grupie wydatków, których zgodnie z art. 16 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym, nie uważa się za koszty uzyskania przychodów.

Z treści wniosku i uzupełnienia wynika, że rozszerzają Państwo działalność na kraje Bliskiego Wschodu i, z uwagi na specyfikę tego regionu, zatrudnili Państwo lokalnego specjalistę – menadżera z odpowiednią wiedzą i doświadczeniem. (...)

Zawarli Państwo kontrakt menadżerski oraz aneks do niego, w ramach którego, m.in. zobowiązali się Państwo do zwrotu kosztów czesnego za szkołę dziecka menadżera w (...) do wysokości rocznego limitu (...). Rok rozumiany jest tutaj jako okres pomiędzy 1 sierpnia a 31 lipca kolejnego roku kalendarzowego. Zwrot kosztów odbywa się po przedłożeniu przez menadżera stosownych dokumentów potwierdzających poniesienie wydatku.

Państwa zdaniem dodatkowe świadczenia, jak, np. ponoszenie kosztów edukacji dzieci, stanowią rynkowy standard w koncernach prowadzących działalność międzynarodową, a oferta pracy obejmująca dodatkowe świadczenia pozapłacowe zwiększa atrakcyjność zatrudnienia, więc pozwala na pozyskanie wysokiej klasy specjalisty oraz minimalizuje ryzyko odejścia do innego pracodawcy, który by takie świadczenie oferował.

Kontrakt menadżerski jest formą współpracy skierowaną do osób wysoko wykwalifikowanych, pełniących funkcje na szczeblach kierowniczych. Jest to umowa cywilnoprawna, więc nie dotyczą jej regulacje Kodeksu Pracy. Należy do umów nienazwanych i można ją zawrzeć w ramach swobody zawierania umów, o której mowa w art. 353¹ Kodeksu Cywilnego (tj. Dz. U. z 2022 r. poz. 1360 ze zm.; dalej KC):

Strony zawierające umowę mogą ułożyć stosunek prawny według swego uznania, byleby jego treść lub cel nie sprzeciwiały się właściwości (naturze) stosunku, ustawie ani zasadom współżycia społecznego.

Daje to swobodę zawarcia takiej umowy na zasadach ustalonych przez strony, o ile są one zgodne z prawem. Zatem treść kontraktu menadżerskiego może być dowolnie kształtowana z zachowaniem przepisów KC dotyczących zleceń oraz ogólnych przepisów o zobowiązaniach, o czym mówi art. 750 KC:

Do umów o świadczenie usług, które nie są uregulowane innymi przepisami, stosuje się odpowiednio przepisy o zleceniu.

Kontrakt powinien zawierać zarówno prawa, jak i obowiązki osoby zatrudnionej do zarządzania przedsiębiorstwem. Warto również podkreślić, że w umowie na kontrakt menadżerski, poza standardowym wynagrodzeniem, strony mogą przewidzieć także inne świadczenia, jak np. odprawę czy dodatki socjalne – wynika to z ww. art. 353¹ KC.

W art. 16 ust. 1 updop ustawodawca enumeratywnie wymienia wydatki, które są wyłączone z uznania ich za koszty uzyskania przychodów. W art. 16 ust. 1 pkt 38 i 38a updop wyłącza z kosztów uzyskania przychodów:

- wydatki związane z dokonywaniem jednostronnych świadczeń na rzecz wspólników lub członków spółdzielni niebędących pracownikami w rozumieniu odrębnych przepisów, z tym że wydatki ponoszone na rzecz członków rolniczych spółdzielni produkcyjnych i innych spółdzielni zajmujących się produkcją rolną są kosztem uzyskania przychodów w części dotyczącej działalności objętej obowiązkiem podatkowym w zakresie podatku dochodowego;
- wydatki na rzecz osób wchodzących w skład rad nadzorczych, komisji rewizyjnych lub organów stanowiących osób prawnych oraz spółki, o której mowa w art. 1 ust. 3 pkt 1, z wyjątkiem wynagrodzeń wypłacanych z tytułu pełnionych funkcji.

Menadżer nie jest więc jedną z osób wymienionych we wskazanych powyżej przepisach, a wydatki związane z opłacaniem czesnego dziecka menadżera nie znajdują się w katalogu wyłączeń z kosztów uzyskania przychodów zawartych w art. 16 ust. 1 updop. Oznacza to, że przy odpowiednim udokumentowaniu ww. wydatków i wskazaniu celu ich poniesienia związanego z osiągnięciem przychodu albo z zachowaniem lub zabezpieczeniem jego źródła.

Podsumowując, wydatki związane z finansowaniem przez Spółkę edukacji dziecka menadżera mogą Państwo zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów. Przemawiają za tym następujące okoliczności:

- koszty czesnego ponosi Spółka i nie są one Państwu zwracane,
- zobowiązanie do zwrotu kosztów nauki dziecka Państwa menadżera jest elementem zawartej umowy,
- wydatek ten ponoszony jest w celu zwiększenia atrakcyjności zatrudnienia w Państwa Spółce, a tym samym utrzymania stabilności zatrudnienia i zachowania strategii biznesowej,
- opłata czesnego dokumentowana jest potwierdzeniem jego uiszczenia,
- wydatek nie znajduje się w katalogu wyłączeń z art. 16 ust. 1”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 27 marca 2023 r., nr 0114-KDIP2-2.4010.35.2023.2.PK)

7. Wydatki na dojazdy do pracy jako pracownicze koszty uzyskania przychodów wykazywane w zeznaniu

Podatniczka będzie dojeżdżać pociągiem do zakładu pracy znajdującego się w innej miejscowości niż miejscowość jej zamieszkania. Poniesione z tego tytułu wydatki udokumentuje imiennymi biletami okresowymi. Czy w zeznaniu będzie mogła jako koszty uzyskania przychodów przyjąć wydatki faktycznie poniesione na dojazdy?

O d p o w i e d ź

Podatniczka może w zeznaniu przyjąć jako koszty uzyskania przychodów wydatki faktycznie poniesione na dojazdy do zakładu pracy, udokumentowane imiennymi biletami okresowymi.

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

„Zgodnie z art. 22 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

Koszty uzyskania przychodów z tytułu stosunku służbowego, stosunku pracy, spółdzielczego stosunku pracy oraz pracy nakładczej:

- 1) wynoszą 250 zł miesięcznie, a za rok podatkowy łącznie nie więcej niż 3.000 zł – w przypadku gdy podatnik uzyskuje przychody z tytułu jednego stosunku służbowego, stosunku pracy, spółdzielczego stosunku pracy oraz pracy nakładczej;
- 2) nie mogą przekroczyć łącznie 4.500 zł za rok podatkowy – w przypadku gdy podatnik uzyskuje przychody równocześnie z tytułu więcej niż jednego stosunku służbowego, stosunku pracy, spółdzielczego stosunku pracy oraz pracy nakładczej;
- 3) wynoszą 300 zł miesięcznie, a za rok podatkowy łącznie nie więcej niż 3.600 zł – w przypadku gdy miejsce stałego lub czasowego zamieszkania podatnika jest poło-

żone poza miejscowością, w której znajduje się zakład pracy, i podatnik nie uzyskuje dodatku za rozłąkę;

- 4) nie mogą przekroczyć łącznie 5.400 zł za rok podatkowy – w przypadku gdy podatnik uzyskuje przychody równocześnie z tytułu więcej niż jednego stosunku służbowego, stosunku pracy, spółdzielczego stosunku pracy oraz pracy nakładczej, miejsce stałego lub czasowego zamieszkania podatnika jest położone poza miejscowością, w której znajduje się zakład pracy, i podatnik nie uzyskuje dodatku za rozłąkę.

Z powyższego wynika, że art. 22 ust. 2 ww. ustawy, jest przepisem szczególnym w stosunku do przepisu art. 22 ust. 1 tej ustawy. Wyłącza on jego zastosowanie poprzez ograniczenie wysokości kosztów uzyskania przychodów m.in. ze stosunku pracy, do ściśle określonej wartości, nie pozwalając tym samym na uznanie za koszty uzyskania przychodów z powyższego tytułu wszelkich kosztów poniesionych w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów określonych w art. 23.

Koszty uzyskania przychodu ze stosunku pracy, zgodnie z zasadą ustanowioną w art. 22 ust. 2 ustawy, określone zostały więc w kwocie zryczałtowanej, wysokość której uzależniono od tego, czy podatnik uzyskuje przychody z tytułu jednego lub więcej stosunków pracy oraz od tego, czy miejsce stałego lub czasowego zamieszkania podatnika położone jest poza miejscowością, w której znajduje się zakład pracy, a podatnik nie uzyskuje dodatku za rozłąkę.

Wyjątek od tej zasady zawarty został w art. 22 ust. 11 ww. ustawy. Zgodnie z tym przepisem:

Jeżeli roczne koszty uzyskania przychodów, o których mowa w ust. 2, są niższe od wydatków na dojazd do zakładu lub zakładów pracy środkami transportu autobusowego, kolejowego, promowego lub komunikacji miejskiej, w rocznym rozliczeniu podatku koszty te mogą być przyjęte przez pracownika w wysokości wydatków faktycznie poniesionych, udokumentowanych wyłącznie imiennymi biletami okresowymi.

Jednakże, w myśl art. 22 ust. 13 ww. ustawy:

Przepisów ust. 2 pkt 3 i 4 oraz ust. 11 nie stosuje się w przypadku, gdy pracownik otrzymuje zwrot kosztów dojazdu do zakładu pracy, z wyjątkiem, gdy zwrócone koszty zostały zaliczone do przychodów podlegających opodatkowaniu.

Wykładnia gramatyczna art. 22 ust. 11 ustawy, wskazuje, że koszty uzyskania przychodów ze stosunku pracy podatnik może przyjąć w wysokości faktycznie poniesionych tylko wówczas, gdy spełnione są jednocześnie następujące przesłanki:

- wydatki dotyczą dojazdu do zakładu pracy lub zakładów pracy środkami transportu wskazanymi w tym przepisie,
- zostały faktycznie poniesione przez podatnika i są wyższe od określonych ustawowo kosztów zryczałtowanych,
- zostały udokumentowane wyłącznie imiennymi biletami okresowymi.

Użyty przez ustawodawcę zwrot »wyłącznie« jest jednoznaczny i zobowiązuje do udokumentowania wydatków faktycznie poniesionych imiennymi biletami okresowymi, tj. biletami, które w swej treści określają osobę uprawnioną do korzystania z niego i uprawniają do korzystania z komunikacji przez pewien okres czasu.

Z przedstawionego we wniosku opisu wynika, że zamierza Pani dojeżdżać do pracy transportem kolejowym. Podróż będzie się odbywać między Pani miejscowością zamieszkania a miejscem pracy. W celu dojazdów do pracy zamierza Pani kupić imienną (...), która jest biletem wystawionym na pewien okres czasu. Koszty zakupu biletów będą wyższe od przy-

sługujących Pani ustawowo kosztów zryczałtowanych określonych w art. 22 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Nie otrzyma Pani od pracodawcy zwrotu kosztów dojazdu do zakładu pracy.

Biorąc pod uwagę powyższe będzie miała Pani prawo, do odliczenia od przychodu ze stosunku pracy podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym wydatków na dojazd do zakładu pracy środkami transportu kolejowego, na podstawie art. 22 ust. 11 ww. ustawy, w rocznym rozliczeniu podatku w wysokości wydatków faktycznie poniesionych, udokumentowanych imiennymi biletami okresowymi (...).

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 6 kwietnia 2023 r., nr 0112-KDIL2-1.4011.107.2023.2.MKA)

8. Potwierdzenie nieściągalności należności

Czy za koszt uzyskania przychodów spółka może uznać:

- odpis aktualizujący wartość należności, która uprzednio została zaliczona do przychodów, jeżeli jej wartość została uprawdopodobniona wydrukiem obwieszczenia o wydaniu postanowienia sądu w przedmiocie ogłoszenia upadłości dłużnika, tj. bez pieczętek sądu,
- odpis aktualizujący wartość należności, która uprzednio została zaliczona do przychodów, jeżeli jej nieściągalność została uprawdopodobniona ogłoszeniem upadłości dłużnika, ale nie zgłoszono niezapłaconej wierzytelności do syndyka,
- wierzytelność, która uprzednio została zarachowana do przychodów, jeżeli jej nieściągalność została udokumentowana postanowieniem sądu o zakończeniu postępowania upadłościowego opublikowanym na ogólnodostępnej stronie internetowej, tj. bez pieczętek sądu?

O d p o w i e d ź

Na wszystkie te pytania odpowiedź jest twierdząca.

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

„Przedmiotem Państwa wątpliwości jest kwestia ustalenia czy za koszt uzyskania przychodów mogą Państwo uznać odpis aktualizujący wartość należności, która uprzednio została zaliczona na podstawie art. 12 ust. 3 (ustawy o CIT – przyp. red.) do przychodów należnych, jeżeli ich nieściągalność została uprawdopodobniona ogłoszeniem upadłości Dłużnika, w postaci wydruku z ogólnodostępnego portalu opublikowanego obwieszczenia o wydaniu postanowienia Sądu w przedmiocie ogłoszenia upadłości Dłużnika tj. bez pieczętek sądu.

Jak wynika z przedstawionego opisu sprawy świadczyli Państwo usługi na rzecz innego podmiotu, za które wystawiali Państwo faktury. Podmiot ten nie uregulował należności wynikających z faktur i stał się Państwa dłużnikiem. Podjęli Państwo wszelkie działania windykacyjne, które nie przyniosły oczekiwanego rezultatu. Usługi na rzecz dłużnika, świadczone były w chwili gdy był czynnym podatnikiem VAT, niebędącym w trakcie postępowania restrukturyzacyjnego, postępowania upadłościowego lub w trakcie likwidacji. 2 listopada 2022 r. otrzymali Państwo informacje, że dłużnik złożył wniosek w przedmiocie ogłoszenia upadłości. 23 listopada 2022 r. Sąd obwieścił na stronie internetowej, że Sąd Rejonowy (...)

wydał postanowienie z 23 listopada 2022 r. w sprawie o ogłoszenie upadłości osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej, ogłosił upadłość dłużnika oraz wyznaczył syndyka masy upadłościowej. Wierzytelność, o której mowa we wniosku zaliczyli Państwo do przychodów należnych na podstawie art. 12 ust. 3 ustawy o CIT i wykazali ją Państwo w zeznaniu CIT-8. W listopadzie 2022 r. utworzyli Państwo odpis aktualizujący wartość należności zgodnie z zasadami określonymi w ustawie o rachunkowości. Dłużnik nadal nie uregulował zobowiązań, a wierzytelności nie zostały zbyte i nie są przedawnione.

Zauważyć należy, że katalog zawarty w przepisie art. 16 ust. 2a pkt 1 ma charakter otwarty (poprzez użycie sformułowania »w szczególności«), czyli możliwe są sytuacje, gdy wierzyciel w inny sposób uprawdopodobni, że dana wierzytelność jest nieściągalna. Wobec powyższego, nieściągalność wierzytelności będzie uznana za uprawdopodobnioną w przypadkach określonych w ww. przepisie oraz wówczas, gdy przesłanki uprawdopodobnienia będą miały charakter przesłanek o znaczeniu prawnym równorzędnym w stosunku do wskazanych w tym przepisie (por. wyrok NSA z 16 lipca 2019 r., sygn. akt II FSK 2271/17).

W przypadku, gdy dłużnik jest podmiotem zagranicznym, dopuszczalne są dokumenty zagranicznych organów, pod warunkiem, że wywołują one takie skutki prawne, jakie rodzą się na gruncie polskiego prawa.

Zgodnie z art. 16 ust. 2a pkt 1 lit. a upadłość nieściągalności wierzytelności, o których mowa w ust. 1 pkt 26-26c, uznaje się za uprawdopodobnioną w przypadku określonym w ust. 1 pkt 26a, w szczególności jeżeli dłużnik zmarł, został wykreślony z Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej, postawiony w stan likwidacji lub została ogłoszona jego upadłość.

Dodatkowo wskazać należy, że uprawdopodobnienie nieściągalności jest środkiem zastępczym dowodu, a więc środkiem nie dającym pewności, lecz tylko prawdopodobieństwo twierdzenia o fakcie. Uprawdopodobnienie nieściągalności wierzytelności jest zatem wskazaniem okoliczności wystarczających do powzięcia przekonania o prawdopodobieństwie faktu, nie jest natomiast przeprowadzeniem dowodu czyniącego fakt absolutnie pewnym.

Biorąc pod uwagę przedstawiony opis sprawy oraz powołane przepisy stwierdzić należy, że mogą Państwo uznać za koszt uzyskania przychodów odpis aktualizujący wartość należności w myśl art. 16 ust. 1 pkt 26a ustawy o CIT, która uprzednio została zaliczona do przychodów na podstawie art. 12 ust. 3 ustawy o CIT. Nieściągalność wierzytelności należy uznać za uprawdopodobnioną w myśl art. 16 ust. 2a pkt 1 lit. a ustawy o CIT.

Odpis aktualizujący wartość należności, które uprzednio zostały zaliczone na podstawie art. 12 ust. 3 do przychodów należnych, jeżeli ich nieściągalność została uprawdopodobniona ogłoszeniem upadłości Dłużnika, mogą Państwo uznać za koszty uzyskania przychodów bez dokonania zgłoszenia niezapłaconej wierzytelności do syndyka. (...)

Powzięli Państwo również wątpliwość w zakresie uznania za koszty uzyskania przychodów w myśl art. 16 ust. 1 pkt 25 wierzytelności, która została uprzednio zarachowana do przychodów należnych, a jej nieściągalność została udokumentowana postanowieniem sądu o zakończeniu postępowania upadłościowego w postaci wydruku z ogólnodostępnego portalu opublikowanego obwieszczenia o wydaniu postanowienia Sądu w przedmiocie ukończenia postępowania upadłościowego dłużnika, tj. bez pieczętek Sądu.

(...) nieściągalna wierzytelność może być kosztem uzyskania przychodu od tej części należności, która była uprzednio zaliczona do przychodów należnych, a ich nieściągalność została udokumentowana (art. 16 ust. 1 pkt 25 lit. a ustawy o CIT). Udokumentowaniem takim jest orzeczenie sądu o zakończeniu postępowania upadłościowego (art. 16 ust. 2 pkt 2 ustawy o CIT).

Jeżeli w listopadzie 2022 r. została zakończona procedura upadłości poprzez wydane Postanowienie, to Wierzytelność odpisaną jako nieściągalna mogą Państwo zaliczyć w koszt uzyskania przychodu na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 25 lit. a ustawy o CIT.

Podsumowując, Wierzytelność odpisana jako nieściągalna może zostać zaliczona do kosztów uzyskania przychodów w dacie łącznego spełnienia 2 warunków:

1. wierzytelność powinna być odpisana jako nieściągalna (powinien być dokonany odpowiedni zapis w ewidencji) – warunek jest spełniony; jak wskazano w opisie sprawy odpisali Państwo przedmiotową Wierzytelność jako nieściągalną w listopadzie 2022 r.;
2. nieściągalność Wierzytelności powinna być udokumentowana (uprzednio zaliczonej do przychodów należnych, nieprzedawnionej) – warunek ten także został spełniony; bowiem jak wynika z przedstawionego opisu stanu faktycznego oraz zdarzenia przyszłego, 23 listopada 2022 r. Sąd Rejonowy wydał Postanowienie o zakończeniu postępowania upadłościowego, które zostało umieszczone w ogólnodostępnym Krajowym Rejestrze Zadłużenia (na stronie internetowej). Skoro zatem w listopadzie 2022 r. została zakończona procedura upadłości poprzez wydane Postanowienie, to Wierzytelność można zaliczyć w koszt uzyskania przychodu także na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 25 lit. a ustawy o CIT. (...)

Zaznaczyć należy, że gdy warunki te zostają spełnione w różnych latach podatkowych, zaliczenie należności do kosztów uzyskania przychodów możliwe jest w roku podatkowym, w którym spełniony zostanie drugi z warunków”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 27 marca 2023 r., nr 0114-KDIP2-2.4010.52.2023.1.IN)

9. Składki na ubezpieczenia społeczne pracowników w spółce z przesuniętym rokiem podatkowym

Spółka, której rok podatkowy jest inny niż kalendarzowy, opłaca składki społeczne za zatrudnionych pracowników. Czy nowe zasady ujmowania ich w kosztach podatkowych wynikające z art. 15 ust. 4h updop powinna stosować od 1 stycznia 2023 r., czy od początku swojego nowego roku podatkowego rozpoczynającego się po tej dacie?

O d p o w i e d ź

Spółka, której rok podatkowy jest inny niż kalendarzowy, nowe zasady ujmowania w kosztach podatkowych składek społecznych pracowników powinna stosować od 1 stycznia 2023 r.

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

„Stosownie do art. 15 ust. 4h updop, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2023 r.:

Składki z tytułu należności, o których mowa w ust. 4g, określone w ustawie z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, w części finansowanej przez płatnika składek, składki na Fundusz Pracy, Fundusz Solidarnościowy oraz Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych, z zastrzeżeniem art. 16 ust. 1 pkt 40, stanowią koszty uzyskania przychodów w miesiącu, za który należności te są należne, pod warunkiem że składki zostaną opłacone w terminie wynikającym z odrębnych przepisów. W przypad-

ku uchybienia temu terminowi do składek tych stosuje się przepisy art. 16 ust. 1 pkt 57a i ust. 7d.

Powyższe brzmienie przepisu zostało wprowadzone ustawą z 7 października 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (tj. Dz. U. z 2022 r. poz. 2180 ze zm., dalej: »ustawa nowelizująca«).

Zgodnie z art. 20 ust. 2 ustawy nowelizującej:

Przepis art. 15 ust. 4h ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, stosuje się do składek z tytułu należności, o których mowa w tym przepisie, należnych od dnia 1 stycznia 2023 r.

Wykładnia powyższych przepisów wskazuje, że składki ZUS od wynagrodzeń pracowników od 1 stycznia 2023 roku, w części finansowanej przez płatnika, stanowią koszty uzyskania przychodów w miesiącu, za który wynagrodzenia są należne, pod warunkiem, że składki zostaną opłacone w terminie wynikającym z odrębnych przepisów.

Wobec powyższego, zgodnie z treścią przepisu przejściowego art. 20 ust. 2 ustawy z dnia 7 października 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, art. 15 ust. 4h ustawy CIT w nowym brzmieniu stosuje się do składek z tytułu należności, o których mowa w tym przepisie, należnych od 1 stycznia 2023 r. Powyższa regulacja obejmuje wszystkich podatników, niezależnie od okresu trwania, czy przyjętego roku podatkowego.

Zatem w przypadku podatnika, którego rok podatkowy jest inny niż kalendarzowy i trwa od 1 maja 2022 roku do 30 kwietnia 2023 roku, art. 15 ust. 4h ustawy CIT w nowym brzmieniu będzie miał zastosowanie do składek w części finansowanej przez płatnika z tytułu wynagrodzeń należnych od 1 stycznia 2023 roku.

W związku z powyższym, stanowisko Wnioskodawcy, zgodnie z którym Spółka zmieniony art. 15 ust. 4h Ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, powinna stosować od 1 stycznia 2023 r., a nie od początku nowego roku obrotowego tj. 1 maja 2023 r., jest prawidłowe”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 28 marca 2023 r., nr 0111-KDIB1-3.4010.151.2023.1.JG)

10. Koszty zaniechanej inwestycji

Spółka planowała przeprowadzić modernizację rozdzielni niskiego napięcia. W tym celu poniosła wydatki na opracowanie projektu budowlanego. Z uwagi na nieotrzymanie dofinansowania do planowanej inwestycji, spółka musiała z niej zrezygnować. Czy koszty zaniechanej inwestycji stanowią koszt uzyskania przychodów?

O d p o w i e d ź

Koszty zaniechanej inwestycji mogą stanowić koszt uzyskania przychodów.

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

„Jak wynika z opisu stanu faktycznego i jego uzupełnienia w dniu 30 czerwca 2021 r. Wnioskodawca przesłał (...) w ramach ogłoszonego naboru wniosków do konkursu (...) pro-

jekt pod nazwą (...) (dalej zwaną Inwestycją). W ramach inwestycji Wnioskodawca poniósł koszty na opracowanie projektu budowlanego (...).

W dniu 3 września 2021 roku Wnioskodawca otrzymał (...) wezwanie do uzupełnienia braków formalnych. W odpowiedzi na wezwanie Wnioskodawca złożył korektę wniosku o dofinansowanie dnia 17.09.2021 roku i otrzymał pozytywną opinię formalną. Zgodnie z regulaminem konkursu został on następnie przekazany do oceny merytorycznej. W dniu 23 listopada 2021 r. Wnioskodawca otrzymał informację dotyczącą wykluczenia projektu z konkursu na podstawie regulaminu. Powodem wykluczenia była negatywna ocena merytoryczna wniosku. Podjęte przez Wnioskodawcę działania inwestycyjne nie mieściło się w katalogu kwalifikowanych działań inwestycyjnych. Na skutek otrzymanego pisma (...) o wykluczeniu projektu z konkursu oraz konsultacji z firmą doradcą odnośnie przystąpienia do kolejnego konkursu, zapadła decyzja o trwałym i definitywnym odstąpieniu od dalszego prowadzenia inwestycji. (...)

W ramach inwestycji Wnioskodawca poniósł koszty na opracowanie dokumentacji budowlanej (...). Łącznie za usługę polegającą na opracowaniu ww. dokumentacji Wnioskodawca poniósł koszt (...) zł netto. Rozpoczęta inwestycja nie została zakończona i nie podlega amortyzacji. Przed likwidacją inwestycja była wprowadzona do ewidencji środków trwałych w budowie. Wnioskodawca nie posiada informacji o planowanych przychodach z tytułu ww. inwestycji. Inwestycja miała służyć poprawie bezpieczeństwa i higieny pracy.

Państwa wątpliwości w sprawie dotyczą ustalenia, czy prawidłowe będzie zakwalifikowanie przez Wnioskodawcę wydatków poniesionych na Inwestycję jako koszty uzyskania przychodu Wnioskodawcy w rozumieniu art. 15 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Odnosząc się do powyższych wątpliwości oraz powołanych wyżej przepisów, w pierwszej kolejności należy wskazać, że inwestycje to aktywa trwałe w okresie realizacji inwestycji, które nie są jeszcze środkami trwałymi w myśl art. 16a ust. 1 ustawy CIT. Zatem, inwestycja to nakład gospodarczy na tworzenie lub zwiększanie majątku trwałego.

W ramach prowadzonej działalności gospodarczej podatnicy podejmują zadania inwestycyjne związane w szczególności z nabyciem, wytworzeniem lub ulepszeniem środków trwałych, dokonują również inwestycji w obcych środkach trwałych. W toku prowadzonej inwestycji może również dojść do ich zaniechania, z którym mamy do czynienia wówczas, gdy podatnik nie podejmuje kolejnych czynności związanych z prowadzonym procesem inwestycyjnym, pomimo że nie został on zakończony. Innymi słowy, jest to brak działania, zaprzestanie dokonywania następnych czynności, a w konsekwencji rezygnacja z podjętych wcześniej zamierzeń i odstąpienie od inwestycji. Przy czym zaniechanie inwestycji dotyczy także rezygnacji z inwestycji na etapie wstępnych czynności związanych z planowaną inwestycją.

Wydatki ponoszone w związku z inwestycją nie podlegają bezpośredniemu zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodu. Powiększają one wartość inwestycji, wpływając na przyszłą wartość początkową środka trwałego, który powstanie (zostanie wytworzony) po zakończeniu inwestycji. Wydatki poniesione na zakończone inwestycje, w wyniku których zostaną wytworzone środki trwałe, staną się – co do zasady – kosztami uzyskania przychodów poprzez odpisy amortyzacyjne. Ustawodawca pozwala jednakże rozliczyć w kosztach podatkowych koszty inwestycji, która nie została przez podatnika dokończona. Niewątpliwie jednak podatnik rozliczający w kosztach podatkowych wydatki poniesione na taką inwestycję powinien być w stanie wykazać, że podejmując ją zakładał jej związek z uzyskiwaniem przychodów lub zachowaniem albo zabezpieczeniem źródła przychodów. Jest to bowiem podstawowy warunek zaliczenia wydatku do kosztów uzyskania przychodów, na podstawie art. 15 ust. 1 ustawy CIT.

Koszty zaniechanych inwestycji są, w myśl (...) art. 15 ust. 4f ustawy CIT, kosztem podatkowym w dacie zbycia lub likwidacji inwestycji.

Jednym z elementów procesu inwestycyjnego jest proces jego planowania, przygotowania, projektowania w postaci zleconej i uzyskanej dokumentacji technicznej, które to, w ocenie Spółki, jako wartości niematerialne nie posiadają postaci fizycznej i jako takie nie mogą zostać unicestwione. Natomiast należy przyjąć, że przez nakład inwestycyjny należy rozumieć wszelkie koszty poniesione w celu realizacji danej inwestycji, do których trzeba zaliczyć tzw. prace przygotowawcze przybierające często postać usług niematerialnych, bądź takich których nie można wykorzystać w przyszłości przez inwestora lub też przez inny podmiot. Z tych względów takie usługi lub materiały są niezbywalne. W toku prowadzonej inwestycji może dojść do jej zaniechania w związku z brakiem kolejnych czynności inwestycyjnych, wynikających z podejmowanych przez podatnika decyzji, skutkujących brakiem działania, zaprzestaniem dokonywania kolejnych czynności, a w konsekwencji rezygnacja z podjętych wcześniej zamierzeń. Taka sytuacja może mieć miejsce zarówno na etapie przygotowawczym, jak i w trakcie procesu inwestycyjnego. W przypadku likwidacji inwestycji w odniesieniu do usług o charakterze niematerialnym dotyczących np. zleconej dokumentacji, przepis art. 15 ust. 4f ustawy CIT, należy interpretować z uwzględnieniem obowiązków wynikających z innych przepisów prawa, tj. przepisów uor, w tym art. 74 tej ustawy, określających terminy jej przechowywania. Systemowa wykładnia tych przepisów daje podstawę do oceny, że w ramach likwidacji zaniechanych inwestycji, wystarczające do uznania kosztów sporządzenia (nabycia) dokumentacji inwestycyjnej jako kosztów uzyskania przychodów, jest podjęcie decyzji o trwałym i definitywnym odstąpieniu od dalszego prowadzenia zadania inwestycyjnego. W odniesieniu zatem do nakładów o takim charakterze, których efekty mają formę intelektualną i niematerialną, »definitywność« likwidacji nie musi być rozumiana tak samo w stosunku do nakładów o charakterze materialnym. Rozumienie takie nie jest racjonalne, gdyż ich fizyczna likwidacja, oznacza ich zniszczenie, co w konsekwencji pozbawiłoby podatnika możliwości udowodnienia rzeczywistego poniesienia kosztu w celu osiągnięcia przychodów. Koszt zaniechanej inwestycji winien być bowiem udokumentowany w sposób bezsporny i kompletny, a przede wszystkim zgodny z przepisami prawa, tak jak każdy inny koszt podatkowy, na co wskazuje przepis art. 15 ust. 1 ustawy CIT. Warunkiem uznania tych wydatków za koszty podatkowe jest także, aby efekt nakładów poniesionych na zaniechaną inwestycję nie był wykorzystywany w przyszłości. (...)

Dla oceny związku wydatku z poniesieniem kosztu uzyskania przychodu należy brać pod uwagę przede wszystkim cel wydatku w dacie jego poniesienia. W przedmiotowej sprawie cel ten był taki sam w dacie poniesienia przedmiotowych wydatków oraz w dacie zaniechania inwestycji. W opisie sprawy wskazali Państwo bowiem, że celem Inwestycji oraz to, czemu ona miała służyć była m.in. poprawa bezpieczeństwa higieny pracy. Z otrzymanych środków planowana była modernizacja rozdzielni niskiego napięcia, która miała całkowicie wyeliminować ryzyko porażenia prądem poprzez zastosowanie nowoczesnych zabezpieczeń różnicowo-prądowych. Automatyzacja zabezpieczeń instalacji miała na celu wyeliminowanie konieczności wykonywania szeregu prac obarczonych ryzykiem porażenia prądem. Rezygnacja przez Państwa z inwestycji nie spowodowała, że uległ zmianie cel wydatków poniesionych w związku z tą inwestycją, w okresie, w którym Państwo rozpoczęli jej realizację. Jak wynika z wniosku, podjęta przez Państwa decyzja nie jest wynikiem decyzji o zmianie profilu prowadzonej działalności, czy celowej zmiany przeznaczenia inwestycji.

W świetle powyższego, w tak przedstawionym opisie sprawy, mieli Państwo prawo zakwalifikowania wydatków poniesionych na Inwestycję jako koszty uzyskania przychodu w rozu-

mieniu art. 15 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, w związku z art. 15 ust. 4f ustawy CIT”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 3 kwietnia 2023 r., nr 0114-KDIP2-1.4010.108.2023.4.MR1)

11. Rabaty udzielone kontrahentom

Czy kwoty rabatów udzielonych kontrahentom spółka może zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów?

O d p o w i e d ź

Kwot rabatów udzielonych kontrahentom spółka nie może zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów. O ich wartość powinna pomniejszyć przychody.

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

„W ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych pojęcia »bonifikata« i »skonto« nie są zdefiniowane. W odczytaniu znaczenia przepisu art. 12 ust. 3 ww. ustawy należy kierować się więc ich powszechnym znaczeniem. Zgodnie z »Uniwersalnym słownikiem języka polskiego« pod redakcją prof. Stanisława Dubisza (Wyd. Naukowe PWN, Warszawa 2003, tom 1, str. 303) »bonifikata« – to »zniżka, odstępstwo od ustalonej ceny towaru, zwłaszcza jako forma odszkodowania za poniesioną stratę albo w celach reklamowych: opust, rabat«. Przez bonifikatę należy więc rozumieć pomniejszenie ustalonej uprzednio ceny towaru lub usługi. Bonifikata jest udzielana wówczas, gdy wystąpią okoliczności uzasadniające obniżenie ustalonej wcześniej ceny, których nie można było przewidzieć w momencie zawierania umowy sprzedaży (np. udzielenie długoletnim kontrahentom bonifikaty wyrażonej procentowo lub kwotowo w stosunku do określonej wartości zakupów w przeciągu jakiegoś ustalonego okresu czasu). Natomiast w przypadku, jeżeli okoliczności wpływające na zmniejszenie ceny są znane stronom przed zawarciem umowy sprzedaży, to powinny znaleźć odzwierciedlenie w cenie określonej w tej umowie.

Zgodnie ze »Słownikiem języka polskiego« (Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2005, str. 825), »rabat« to »zniżka, opust od sumy należnej za towar przyznawany, np. przy kupnie dużej ilości towarów«. Zatem rabat polega na pomniejszeniu ustalonej wcześniej ceny towaru. Natomiast »bonus« to »dodatkowe wynagrodzenie; nagroda; premia«.

W świetle powołanej wyżej definicji »rabatu« należy uznać, że w opisanym przypadku będziemy mieć do czynienia z pomniejszeniem, czyli odstępstwem od ustalonej ceny za towar, który co prawda nie jest bezpośrednio sprzedawany przez Wnioskodawcę Instalatorom dokonujących jego montażu w budynkach ostatecznego nabywcy, ale na podstawie prowadzonej akcji rabatowej (Promocji) będzie przyznawał rabaty Instalatorom. Spowoduje to w istocie zmniejszenie części ceny towarów (rekuperatorów).

Takie obniżenie ceny nie będzie dotyczyło bezpośrednich kontrahentów tj. Dystrybutorów – którym Spółka dokonuje sprzedaży wytwarzanych w ramach swojej działalności Produktów (m.in. rekuperatorów). Dystrybutorzy odsprzedają Produkty, w tym rekuperatory, na rynku krajowym między innymi przedsiębiorcom prowadzącym działalność gospodarczą w zakresie instalacji techniki grzewczej i wentylacyjnej (dalej »Instalator«). Instalatorzy dokonują sprze-

daży rekuperatorów ostatecznemu nabywcy oraz dokonują ich montażu w budynku ostatecznego nabywcy. W związku z realizacją celów sprzedażowych Spółki na rynku detalicznym, w ramach przyjętej strategii biznesowej, Spółka podejmuje działania mające na celu obniżenie Instalatorom rzeczywistego kosztu zakupu rekuperatorów, wyprodukowanych przez Spółkę, a tym samym, pośrednio, zwiększenie konkurencyjności swoich Produktów na rynku.

Do działań tych należy regularnie przeprowadzany od 2020 roku program rabatów pośrednich, tj. rabatów cenowych (dalej: »Rabat«), kierowany wyłącznie do Instalatorów będących odbiorcami pośrednimi rekuperatorów. Dokonywanie przez Spółkę wypłat Rabatów na rzecz Instalatorów ma na celu obniżenie tym podmiotom rzeczywistego kosztu nabycia Produktów Spółki.

W takiej sytuacji Rabaty wypłacone przez Wnioskodawcę staną się opustem, obniżką ceny po jakiej Instalatorzy nabywają towary.

Zasady dokonywania korekt przychodów zawarte zostały w art. 12 ust. 3j-3m ustawy o CIT. (...)

Z regulacji zawartych w (...) art. 12 ust. 3j ustawy o CIT, 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«.

Oznacza to, że w sytuacji wypłacenia Rabatu Instalatorom, należy skorygować przychody w okresie rozliczeniowym, w którym została wystawiona faktura korygująca, lub w przypadku braku faktury inny dokument potwierdzający przyczynę korekty.

W konsekwencji, brak jest podstaw do zwiększenia wartości kosztów uzyskania przychodów, w związku z przyznaniem Rabatu przez Wnioskodawcę, ponieważ przyznany rabat faktycznie obniża wartość sprzedaży towarów (rekuperatorów).

Tym samym stanowisko Wnioskodawcy, w zakresie ustalenia, czy kwoty Rabatów mogą stanowić dla Wnioskodawcy koszty uzyskania przychodów, zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy o CIT – jest nieprawidłowe”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 4 kwietnia 2023 r., nr 0111-KDIB1-3.4010.79.2023.1.PC)

12. Podatek od towarów i usług

Między spółką a wdzierzawiającym powstał spór i wdzierzawiający zaprzestał wystawiania faktur dokumentujących koszt dzierżawy. Wobec tego spółka postanowiła opłacać połowę czynszu. Z uwagi na brak faktur VAT naliczony nie był odliczany. Czy kwota VAT stanowi koszt uzyskania przychodów?

O d p o w i e d ź

W tej sytuacji nieodliczony VAT nie stanowi kosztu uzyskania przychodów.

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

„Uznanie danego wydatku za koszt uzyskania przychodów jest możliwe tylko wtedy, gdy z prawidłowo i rzetelnie udokumentowanych zdarzeń wynika ponad wszelką wątpliwość, że jest to wydatek celowy i racjonalnie uzasadniony. Zatem, to podatnik zobowiązany jest wykazać, że wydatki pozostają w związku z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą i pozostają w związku o jakim mowa w art. 15 ust. 1 updop.

Powyższe oznacza, że wszystkie poniesione wydatki, po wyłączeniu wydatków enumeratywnie wymienionych w art. 16 ust. 1 updop, mogą stanowić koszt uzyskania przychodów, o ile pozostają w związku przyczynowo-skutkowym z osiągniętymi przychodami, w tym służą zachowaniu albo zabezpieczeniu źródła przychodów.

Art. 16 ust. 1 updop, zawiera enumeratywną listę wyłączeń z kosztów uzyskania przychodów, co oznacza, że każdy koszt dający się zakwalifikować do którejkolwiek z pozycji wymienionej na tej liście nie będzie mógł być zaliczony do kosztów uzyskania przychodów, nawet jeśli był poniesiony w celu osiągnięcia przychodów.

Jednocześnie podkreślić należy, że nieujęcie danego wydatku w katalogu kosztów niepostrącalnych, wymienionych w art. 16 ust. 1 updop, nie oznacza automatycznie, że inne koszty w nim niewymienione, tymi kosztami mogą być. W takim przypadku należy bowiem badać, czy dany koszt poniesiony został w celu uzyskania przychodu (zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodu).

W myśl art. 16 ust. 1 pkt 46 updop nie uważa się za koszty uzyskania przychodów podatku od towarów i usług, z tym że jest kosztem uzyskania przychodów:

– podatek naliczony:

- jeżeli podatnik zwolniony jest od podatku od towarów i usług lub nabył towary i usługi w celu wytworzenia albo odprzedaży towarów lub świadczenia usług zwolnionych od podatku od towarów i usług,
- w tej części, w której zgodnie z przepisami o podatku od towarów i usług podatnikowi nie przysługuje obniżenie kwoty lub zwrot różnicy podatku od towa-

- rów i usług – jeżeli naliczony podatek od towarów i usług nie powiększa wartości środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej,
- podatek należny:
 - w przypadku importu usług oraz wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, jeżeli nie stanowi on podatku naliczonego w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług; kosztem uzyskania przychodów nie jest jednak podatek należny w części przekraczającej kwotę podatku od nabycia tych towarów i usług, która mogłaby stanowić podatek naliczony w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług,
 - w przypadku przekazania lub zużycia przez podatnika towarów lub świadczenia usług na potrzeby reprezentacji i reklamy, obliczony zgodnie z odrębnymi przepisami,
 - od nieodpłatnie przekazanych towarów, obliczony zgodnie z odrębnymi przepisami, w przypadku gdy wyłącznym warunkiem ich przekazania jest uprzednie nabycie przez otrzymującego towarów lub usług od przekazującego w określonej ilości lub wartości,
 - kwota podatku od towarów i usług, nieuwzględniona w wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, podlegających amortyzacji zgodnie z art. 16a-16m, lub dotycząca innych rzeczy lub praw niebędących środkami trwałymi lub wartościami niematerialnymi i prawnymi podlegającymi tej amortyzacji – w tej części, w jakiej dokonano korekty powodującej zmniejszenie podatku odliczonego zgodnie z przepisami ustawy o podatku od towarów i usług.

W opisie sprawy wskazano, że 5 października 2007 r. (...) zawarł umowę dzierżawy z (...). W 2010 r. zdaniem dzierżawcy wydzierżawiający naruszył warunki umowy – powstał spór. 1 sierpnia 2012 r. (...) wniósł przedsiębiorstwo do (...) sp. z o.o. (...) spółka komandytowa, która stała się następcą prawnym i weszła w prawa i obowiązki umowy. (...) poinformował, że jego zdaniem przejście nie jest skuteczne wobec ww. umowy dzierżawy i zaprzestał wystawiania i przesyłania faktur z tytułu umowy. Nie wysyłał ich do Spółki ani do pana (...). Spółka opłacała połowę czynszu a od 1 września 2015 zaprzestała opłacać i wycofywała działalność z przedmiotu dzierżawy w roku 2016. Pomimo wezwania Pan (...) nie dostarczył faktur, ale złożył pozew o zapłatę pełnej wartości czynszu. (...) kwietnia 2022 r. zapadł wyrok nakazujący zapłatę należności w kwotach brutto określonych przez Sąd. Spółka nie dysponowała i nie dysponuje fakturami ani duplikatami faktur za okres od stycznia 2013 rok do listopada 2016 roku i nie odliczała podatku VAT z tytułu przedmiotowej umowy za ten okres z powodu braku faktur.

Biorąc pod uwagę przedstawiony stan faktyczny oraz obowiązujące w tym zakresie przepisy prawa podatkowego należy podkreślić, że uregulowania zawarte w art. 16 ust. 1 pkt 46 updop, należy interpretować w powiązaniu z przepisami ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tj. Dz. U. z 2022 r. poz. 931 ze zm.; dalej: »uptu«).

Zgodnie z ogólną zasadą neutralności podatku VAT wyrażoną w art. 86 ust. 1 uptu, w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych podatnikowi, o którym mowa w art. 15, przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, z zastrzeżeniem art. 114, art. 119 ust. 4, art. 120 ust. 17 i 19 oraz art. 124.

Niniejsza interpretacja nie rozstrzyga kwestii dotyczącej możliwości odliczenia podatku VAT w sytuacji zaistnienia zdarzenia opisanego we wniosku. W tym zakresie zostało wy-

dane odrębne rozstrzygnięcie o nr 0111-KDIB3-1.4012.315.2023.3.KO, w którym stwierdzono, że w sytuacji, w której nie otrzymaliście Państwo faktur, które dokumentowałyby nabycie usług najmu, nie przysługuje Państwu odliczenie podatku VAT w okresie od stycznia 2013 r. do listopada 2016 r. i nie przysługuje Państwu odliczenie podatku VAT od zasądzonych kwot brutto w wyroku sygn. akt A Ca 48/22 z 14 kwietnia 2022 r. Faktura stanowi dla nabywcy towaru lub usługi podstawę do odliczenia podatku naliczonego, zgodnie z art. 86 ust. 2 pkt 1 lit. a ustawy, gdyż podatkiem naliczonym jest kwota podatku wynikająca z tej faktury.

Należy zauważyć, że cytowany powyżej art. 16 ust. 1 pkt 46 updop, zawiera zamknięty katalog przypadków, kiedy podatek od towarów i usług jest zaliczany do kosztów uzyskania przychodów. Z literalnego brzmienia ww. przepisu wynika, że nie ma on zastosowania do sytuacji opisanej we wniosku, w której brak możliwości odliczenia podatku VAT wynika z faktu nieotrzymania faktury.

Wobec powyższego należy stwierdzić, że wskazane w opisie sprawy wydatki nie spełniają ustawowych przesłanek wskazanych w art. 16 ust. 1 pkt 46 updop, uprawniających do zaliczenia ich do kosztów uzyskania przychodów.

Tym samym, stanowisko Wnioskodawcy w zakresie pytania nr 2 dotyczące ustalenia, czy kwota podatku VAT, w świetle ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, jest dla Spółki kosztem uzyskania przychodu, jest prawidłowe”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 7 kwietnia 2023 r., nr 0111-KDIB1-3.4010.80.2023.2.AN)

III. POZOSTAŁE ZAGADNIENIA

1. Ustalenie wysokości straty podatkowej podlegającej odliczeniu od dochodu

Spółka posiada nierozliczone straty powstałe w 2019 r. i latach następnych. Chciałaby je odliczyć od dochodu za ostatni rok podatkowy. Czy limit w kwocie 5.000.000 zł dotyczący obniżenia dochodu o stratę należy ustalić osobno dla danej straty z każdego roku podatkowego?

O d p o w i e d ź

Limit kwotowy w wysokości 5.000.000 zł dotyczący obniżenia dochodu o stratę należy ustalić osobno dla straty z każdego roku podatkowego mającego miejsce po 31 grudnia 2018 r.

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

„(...) odliczenie straty tylko z danego źródła dochodów, poprzez obniżenie dochodu uzyskanego z tego źródła w kolejnych 5 latach podatkowych, będzie dotyczyć także sytuacji, w której – w roku podatkowym – podatnik poniesie stratę z obu źródeł przychodów, tj. stratę ze źródła przychodów (dochodów) zdefiniowanym jako »zyski kapitałowe« i stratę ze źródła jakim będą przychody uzyskiwane z pozostałych źródeł przychodów.

Ponadto, w myśl art. 7 ust. 5 pkt 2 updop, o wysokość straty ze źródła przychodów, poniesionej w roku podatkowym, podatnik może obniżyć jednorazowo dochód uzyskany z tego źródła w jednym z najbliższych kolejno po sobie następujących pięciu lat podatkowych o kwotę nieprzekraczającą 5.000.000 zł, nieodliczona kwota podlega rozliczeniu w pozostałych latach tego pięcioletniego okresu, z tym że kwota obniżenia w którymkolwiek z tych lat nie może przekroczyć 50% wysokości tej straty. Po upływie tego okresu nie jest możliwe obniżenie dochodu o poniesioną w poprzednich latach stratę. Należy podkreślić, że wysokość maksymalnego odliczenia straty w danym roku podatkowym uzależniona jest również od wysokości osiągniętego w danym roku dochodu. Odliczenie straty nie może być bowiem wyższe niż osiągnięty w danym roku dochód.

Zaznaczyć należy, że opisane metody jednorazowego rozliczania straty znalazły zastosowanie począwszy od roku podatkowego rozpoczynającego się po 31 grudnia 2018 r. Stanowi o tym art. 38 ust. 2 ustawy z dnia 9 listopada 2018 r. o zmianie niektórych ustaw w celu wprowadzenia uproszczeń dla przedsiębiorców w prawie podatkowym i gospodarczym (Dz. U. 2018 r., poz. 2244, dalej: »Ustawa nowelizująca«), zgodnie z którym, przepis art. 7 ust. 5 ustawy zmienianej w art. 8 w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą ma zastosowanie do strat powstałych począwszy od roku podatkowego rozpoczynającego się po dniu 31 grudnia 2018 r.

Z treści złożonego wniosku wynika, że Spółka posiada nierozliczone straty podatkowe powstałe w 2019 r. i latach następnych, co do których nie upłynął jeszcze pięcioletni okres, o którym mowa w art. 7 ust. 5 updop. W zakończonym 31 grudnia 2022 roku podatkowym Spółka wygenerowała dochód do opodatkowania umożliwiający rozliczenie strat podatkowych z lat poprzednich.

Państwa wątpliwości budzi kwestia ustalenia, jak należy rozumieć limit dotyczący kwoty 5.000.000 zł jako wysokości straty podatkowej, o którą podatnik może pomniejszyć dochód do opodatkowania zgodnie z art. 7 ust. 5 pkt 2 updop.

Odnosząc powołane powyżej przepisy do sytuacji opisanej we wniosku należy stwierdzić, że zgodnie z literalną wykładnią art. 7 ust. 5 pkt 2 updop, wskazany limit w wysokości 5.000.000 zł dotyczy odliczenia od dochodu podatkowego straty danego roku i limit ten należy przyporządkować osobno do każdej ze strat. Przepis art. 7 ust. 5 pkt 2 updop odwołuje się do jednorazowego obniżenia dochodu o stratę podatkową nieprzekraczającą kwoty 5.000.000 zł. Zatem, limit 5.000.000 zł dotyczy rozliczenia straty podatkowej każdego roku podatkowego następującego po 31 grudnia 2018 r. z osobna. Podatnik może obniżyć jednorazowo dochód uzyskany z tego źródła w jednym z najbliższych kolejno po sobie następujących pięciu latach podatkowych o kwotę nieprzekraczającą 5.000.000 zł, co oznacza to, że limit 5.000.000 zł należy odnieść osobno do straty każdego roku podatkowego. Pamiętać przy tym należy, że strata powstała w roku 2019 i w latach następnych może być rozliczona tylko do wysokości osiągniętego w danym roku dochodu.

Mając na uwadze powyższe, należy zgodzić się z Państwa stanowiskiem, że Wnioskodawca może jednorazowo obniżyć dochód z danego źródła w jednym z najbliższych kolejno po sobie następujących pięciu latach podatkowych o kwotę straty podatkowej w ramach limitu 5.000.000 zł, który należy odnosić odrębnie do straty za każdy rok podatkowy”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 13 kwietnia 2023 r., nr 0111-KDIB1-3.4010.116.2023.1.AN)

2. Skorzystanie z ulgi termomodernizacyjnej, gdy wystawiono notę korygującą zmieniającą dane nabywcy na fakturze

Czy podatniczka może skorzystać z ulgi termomodernizacyjnej, gdy faktura za zakup paneli fotowoltaicznych została wystawiona na teścia, a następnie wystawiono notę korygującą zmieniającą dane nabywcy na podatniczkę, jej męża i teścia?

O d p o w i e d ź

W tej sytuacji podatniczka nie ma prawa do ulgi termomodernizacyjnej. Dane nabywcy na fakturze dokumentującej zakup paneli fotowoltaicznych powinny być zmienione na podstawie faktury korygującej, a nie noty korygującej.

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

„Wątpliwość Pani budzi kwestia możliwości skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej w zeznaniu za 2021 r. w sytuacji, gdy faktury na zakup i montaż paneli fotowoltaicznych pierwotnie zostały wystawione (...) 2021 r. i (...) 2021 r. na dane Pani teścia, a następnie notą korygującą (...) 2022 r., dokonano korekty danych nabywcy na fakturach wskazując jako nabywców Panią, Pani męża i teścia.

Z przedstawionego we wniosku opisu stanu faktycznego wynika, że jest Pani wraz z mężem właścicielem budynku mieszkalnego jednorodzinnego przekazanego w drodze darowizny przez teściów. W 2021 r. razem z mężem założyła Pani instalację fotowoltaiczną. Faktury zostały wystawione na Pani teścia (...) 2021 r. i (...) 2021 r. Zostały skorygowane notą korygującą (...) 2022 r. i wystawione na dane Pani, Pani męża i teścia.

Kwestią do uzgodnienia jest czy zmiana wskazanego na fakturze VAT podmiotu (nabywcy) dokonana na podstawie noty korygującej, o której mowa w art. 106k ustawy VAT stanowi przesłankę uniemożliwiającą zastosowanie ulgi termomodernizacyjnej, o której mowa w art. 26h ustawy PIT w związku z poniesionymi przez ten podmiot wydatkami związanymi z realizacją przedsięwzięcia termomodernizacyjnego.

Zgodnie z art. 26h ust. 3 ustawy PIT wysokość wydatków związanych z realizacją przedsięwzięcia termomodernizacyjnego ustala się na podstawie faktur wystawionych przez podatnika podatku od towarów i usług niekorzystającego ze zwolnienia z tego podatku.

Kwestię ustalenia wysokości ww. wydatków ustawa PIT wiąże zatem z wystawionymi przez podatnika podatku od towarów i usług fakturami. W pierwszej kolejności ustalenia wymaga zatem, czy na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług istnieje możliwość zmiany/dodania podmiotu (nabywcy) pierwotnie wskazanego w fakturze VAT, przy pomocy noty korygującej wystawianej przez nabywcę, czy też w takiej sytuacji wymagana jest faktura korygująca wystawiana przez sprzedawcę. Zagadnienie w zakresie podatku od towarów i usług jest zatem zagadnieniem wstępnym dla prawidłowego określenia skutków podatkowych na gruncie ustawy PIT w zakresie możliwości zastosowania ulgi termomodernizacyjnej w związku z poniesionymi wydatkami. (...)

Prawidłowo wystawiona faktura powinna zawierać prawidłowe dane rzeczywistego nabywcy towarów (usług). W takich okolicznościach skorygowanie błędu polegającego na nieprawidłowym wskazaniu danych nabywcy powinno nastąpić – zgodnie z art. 106j ust. 1 pkt 5 ustawy o podatku od towarów i usług – poprzez wystawienie faktury korygującej, zawierającej dane określone w art. 106j ust. 2 ustawy, w szczególności wskazującej jako przyczynę ko-

rekty błędne określenie danych nabywcy oraz prawidłową treść korygowanych pozycji, czyli prawidłowe dane nabywcy.

Możliwość korygowania faktur poprzez wystawienie przez nabywcę not korygujących dotyczy jedynie pomyłek w elementach danych nabywcy, czyli np. błąd w nazwisku, imieniu, nazwie, adresie lub numerze identyfikacyjnym czy też oznaczeniu towaru lub usługi. Wystawienie noty korygującej nie może prowadzić do zmiany podmiotu będącego stroną danej transakcji. Jedyнным sposobem naprawienia błędu polegającego na błędnym wskazaniu na fakturze nabywcy, jest wystawienie faktury korygującej przez sprzedawcę. Korygowanie faktury w tym zakresie należy do obowiązków wystawcy faktury (sprzedawcy), który koryguje fakturę pierwotną wystawiając fakturę korygującą.

W przedstawionym stanie faktycznym nie chodzi o pomyłkę. Jej istotą jest całkowita zmiana podmiotu na inny jako stronę transakcji.

Zatem, nie może Pani jako nabywca dokonać korekty podmiotu wskazanego na fakturach VAT przy pomocy noty korygującej. Korekty takiej dokonuje sprzedawca poprzez wystawienie faktury korygującej.

Z uwagi na fakt, że wysokość ww. wydatków – stosownie do art. 26h ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych – ustala się na podstawie faktur wystawionych przez podatnika podatku od towarów i usług niekorzystającego ze zwolnienia od tego podatku, to należy uznać, że w opisanej sytuacji nie został spełniony warunek udokumentowania wydatku. Tym samym wskazany w nocie korygującej podmiot nie będzie miał prawa do ulgi termomodernizacyjnej mimo poniesionych przez siebie wydatków i posiadania faktury z notą korygującą.

Zatem nie będzie Pani uprawniona do złożenia korekty zeznania podatkowego za 2021 r. uwzględniającej poniesiony przez Panią wydatek na zakup i montaż paneli fotowoltaicznych w ramach ulgi termomodernizacyjnej”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 7 kwietnia 2023 r., nr 0114-KDIP3-2.4011.18.2023.2.AC)

3. Przekazanie do urzędu skarbowego informacji PIT-11, gdy płatnik nie posiada numeru PESEL podatnika

Podatniczka zatrudniała cudzoziemców na podstawie umów zlecenia. Część z nich nie wystąpiła o nadanie numerów PESEL, a część z nich pomimo nadania takiego numeru nie dostarczyła go płatnikowi. Niektórzy z cudzoziemców przebywają już za granicą i nie ma z nimi kontaktu. Brak PESEL uniemożliwił wysyłkę elektroniczną informacji o przychodach PIT-11 za 2022 r. Czy informacje PIT-11 można złożyć w urzędzie skarbowym w formie papierowej bez nr PESEL?

O d p o w i e d ź

Informacji PIT-11 nie można złożyć w urzędzie skarbowym w formie papierowej bez nr PESEL.

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

„(...) płatnicy dokonujący świadczeń z tytułu działalności, o której mowa w art. 13 pkt 8 (ustawy o PIT – przyp. red.) na rzecz cudzoziemców będących rezydentami są obowiązani

ni przekazywać do urzędu skarbowego imienne informacje o wysokości dochodu (PIT-11) do końca stycznia roku następującego po roku podatkowym. Informacje te składa się wyłącznie za pomocą środków komunikacji elektronicznej zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej.

Płatnicy i inkasenci, są obowiązani żądać od podatników podania identyfikatora podatkowego i podawać go organom podatkowym na dokumentach związanych z wykonywaniem zobowiązań podatkowych oraz niepodatkowych należności budżetowych, do których poboru są obowiązane organy podatkowe lub celne. Dodatkowo zauważyć należy, że prawidłowo wskazany identyfikator podatnika umożliwia jednoznaczną identyfikację tego podatnika, a także umożliwia prawidłowe zasilenie danymi zeznań podatkowych w usłudze Twój e-PIT.

Z opisu zdarzenia wynika, że zatrudniała Pani w swojej firmie cudzoziemców na podstawie umów-zlecenia. Cudzoziemcy przy zatrudnianiu okazywali tylko paszport. Część pracowników nie wystąpiła o nadanie numerów PESEL, a część z nich pomimo nadania takiego numeru nie dostarczyła go do firmy. Niektórzy z cudzoziemców przebywają już za granicą i nie ma z nimi kontaktu.

Oceniając przedstawione przez Panią stanowisko zgodzić się zatem należy, że płatnik jest zobowiązany do przekazania do właściwego urzędu skarbowego informacji PIT-11 do końca stycznia roku następującego po roku podatkowym. W przypadku informacji PIT-11 za 2022 r. przekazanie powinno nastąpić do 31 stycznia 2023 r. za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Aktualnie obowiązujące przepisy nie przewidują bowiem możliwości składania informacji PIT-11 w formie papierowej.

Złożenie PIT-11 z uchybieniem terminu lub w formie papierowej oznaczałoby niewywiązanie się przez płatnika z nałożonych na niego obowiązków”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 6 kwietnia 2023 r., nr 0115-KDIT2.4011.67.2023.2.ENB)

4. Wpływ zmiany w trakcie roku rezydencji podatkowej na rozliczenie dochodów w zeznaniu

Podatnik w 2008 r. wyjechał do Wielkiej Brytanii, gdzie miał rezydencję podatkową. W 2022 r. wraz z żoną wrócił na stałe do Polski. Pracę w Wielkiej Brytanii zakończył 2 czerwca 2022 r., a 7 czerwca 2022 r. przeprowadził się do Polski, gdzie od 1 lipca 2022 r. został zatrudniony. Czy w zeznaniu za 2022 r. podatnik powinien uwzględnić dochody z Wielkiej Brytanii?

O d p o w i e d ź

Skoro do 2 czerwca 2022 r. podatnik nie był rezydentem podatkowym w Polsce, to w zeznaniu składanym za ten rok nie powinien wykazywać dochodów z Wielkiej Brytanii.

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

„(...) przepis art. 3 ust. 1a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wskazuje na dwa warunki, od spełnienia których uzależnia się kwalifikację danej osoby jako ma-

jącej miejsce zamieszkania w Polsce. Powyższe przesłanki są rozdzielone spójnikiem »lub«, co jest równoznaczne z tym, że wystarczy spełnienie którejkolwiek z nich, aby uznać, że osoba posiada miejsce zamieszkania w Polsce, a co za tym idzie – podlega w kraju nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, czyli opodatkowaniu od wszystkich osiągniętych dochodów.

Jako pierwszy warunek pozwalający na uznanie osoby za mającą miejsce zamieszkania na terytorium RP przepis wskazuje posiadanie centrum interesów osobistych lub gospodarczych (ośrodek interesów życiowych). Przesłanka ta została skonstruowana w bardzo szeroki sposób, jeśli chodzi o określoną grupę osób, które na potrzeby podatku dochodowego od osób fizycznych posiadają w Polsce ośrodek interesów życiowych. Wynikać może to z użycia w powołanym powyżej przepisie spójnika »lub« w sformułowaniu »centrum interesów osobistych lub gospodarczych« dla doprecyzowania kiedy uznaje się daną osobę za mającą miejsce zamieszkania na terytorium RP.

Za osobę mającą miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej uważa się również osobę fizyczną, która przebywa na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej dłużej niż 183 dni w roku podatkowym. W świetle art. 3 ust. 1a analizowany warunek stanowi samodzielną podstawę do uznawania określonej kategorii osób za rezydentów, niezależną od omówionego powyżej posiadania na terytorium RP centrum interesów życiowych.

Ustalenie miejsca zamieszkania podatnika decyduje o zakresie ciążącego na nim obowiązku podatkowego. Inaczej mówiąc, od miejsca zamieszkania zależy czy podatnik podlega nieograniczonemu, czy ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Polsce. Nieograniczonym obowiązkiem podatkowym objęci są podatnicy, którzy w Polsce mają miejsce zamieszkania. Podlegają oni obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów (przychodów) bez względu na miejsce położenia źródeł przychodów. Natomiast jeśli podatnik będzie miał miejsce zamieszkania za granicą, to w Polsce będzie płacił podatek tylko od dochodów (przychodów) uzyskanych w danym roku podatkowym w Polsce (ograniczony obowiązek podatkowy).

Z opisu sprawy wynika, że w 2008 r. wyjechał Pan do Wielkiej Brytanii, gdzie mieszkał Pan przez 14 lat. Tam też miał Pan swoją rezydencję podatkową. W Wielkiej Brytanii pracował Pan. Tam też urodziły się Pana dzieci. Z dniem 2 czerwca 2022 r. zakończył Pan pracę w Wielkiej Brytanii, a 7 czerwca 2022 r. przeprowadził się Pan do Polski. Od 1 lipca 2022 r. został Pan zatrudniony w Polsce na pełny etat.

Powziął Pan wątpliwość czy w deklaracji PIT-37 za 2022 r. będzie Pan zobowiązany do wykazania i rozliczenia w Polsce dochodów uzyskiwanych do 2 czerwca 2022 r. w Wielkiej Brytanii.

Mając zatem na uwadze, że od 14 lat mieszkał Pan w Wielkiej Brytanii i w tym kraju – jak sam wskazał Pan we wniosku – miał Pan swoją rezydencję podatkową oznacza to, że dochody uzyskane do 2 czerwca 2022 r. w Wielkiej Brytanii nie podlegają opodatkowaniu w Polsce.

Podsumowując, skoro do 2 czerwca 2022 r. nie był Pan rezydentem podatkowym w Polsce, nie ma Pan obowiązku wykazywania i rozliczenia w PIT-37 dochodów uzyskanych w Wielkiej Brytanii”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 5 kwietnia 2023 r., nr 0112-KDIL2-1.4011.112.2023.1.AK)

5. Ustalenie wysokości podstawy obliczenia daniny solidarnościowej u wspólnika spółki

Podatnik jest wspólnikiem spółki komandytowej, która status podatnika CIT uzyskała od 1 maja 2021 r. Czy w 2021 r. oraz latach następnych podatnik ustalając podstawę naliczania daniny solidarnościowej, zobowiązany był uwzględniać dochody z tytułu udziału w spółce komandytowej?

O d p o w i e d ź

Dochody uzyskane z tytułu udziału w spółce komandytowej za okres od 1 stycznia do 30 kwietnia 2021 r. podatnik powinien uwzględnić przy ustalaniu podstawy naliczania daniny solidarnościowej. Natomiast dochodów za okres od 1 maja do 31 grudnia 2021 r. oraz lata następne nie powinien uwzględniać w podstawie naliczania tej daniny.

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

„W myśl art. 5a pkt 31 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

Ilekroć w ustawie jest mowa o udziale w zyskach osób prawnych – oznacza to również udział w zyskach spółek, o których mowa w pkt 28 lit. c-e.

Zatem przez udział w zyskach osób prawnych rozumie się również udział w zysku spółki, o której mowa w art. 5a pkt 28 lit. c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, tj. spółce komandytowej i spółce komandytowo-akcyjnej mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

Stąd art. 30a ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych znajdzie zastosowanie do stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego opisanego przez Pana, tj. wypłaty zysku ze Spółki (w tym w formie zaliczek).

Zgodnie z art. 30h ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

Osoby fizyczne są obowiązane do zapłaty daniny solidarnościowej w wysokości 4% podstawy obliczenia tej daniny.

Na podstawie art. 30h ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

Podstawę obliczenia daniny solidarnościowej stanowi nadwyżka ponad 1.000.000 zł sumy dochodów podlegających opodatkowaniu na zasadach określonych w art. 27 ust. 1, 9 i 9a, art. 30b, art. 30c oraz art. 30f po ich pomniejszeniu o:

- 1. kwoty składek, o których mowa w art. 26 ust. 1 pkt 2 i 2a, oraz składek, o których mowa w art. 30c ust. 2 pkt 2,*
- 2. kwoty, o których mowa w art. 30f ust. 5*

– odliczone od tych dochodów.

Z tego wynika, że ustalenie podstawy obliczenia daniny solidarnościowej polega na zsumowaniu dochodów podlegających opodatkowaniu na zasadach określonych w art. 27 ust. 1, 9 i 9a, art. 30b, art. 30c oraz art. 30f ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Zatem art. 30h ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych zawiera zamknięty, jednoznaczny katalog dochodów podlegających daninie solidarnościowej i brak jest podstaw do rozszerzania.

W tym miejscu zauważam, że dochody (przychody) opodatkowane na podstawie art. 30a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie zostały wymienione w katalogu art. 30h ust. 2 tej ustawy jako podlegające daninie solidarnościowej, więc w konsekwencji nie powinny podlegać wliczeniu do podstawy obliczania daniny solidarnościowej.

Na podstawie wskazanych powyżej uregulowań prawnych oraz przedstawionego we wniosku opisu sprawy stwierdzam, że dochód (przychód) uzyskany przez Pana z tytułu udziału w zyskach Spółki (w tym w formie zaliczek) od dnia, w którym Spółka stała się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, nie powinien być uwzględniony po Pana stronie na potrzeby obliczenia daniny solidarnościowej.

Reasumując – dochody uzyskiwane przez Pana w ramach Spółki za okres od 1 stycznia 2021 r. do 30 kwietnia 2021 r. powinny być uwzględnione przez Pana na potrzeby obliczenia daniny solidarnościowej. Natomiast za okres od 1 maja 2021 r. do 31 grudnia 2021 r. oraz lata następne, ustalając podstawę naliczania daniny solidarnościowej, nie był, nie jest i nie będzie Pan zobowiązany uwzględniać dochodu uzyskanego przez Pana z tytułu udziału w zyskach Spółki”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 5 kwietnia 2023 r., nr 0112-KDIL2-2.4011.111.2023.1.MM)

PRZEGLĄD PODATKU DOCHODOWEGO. DODATEK

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

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

NAKLAD 10 350



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.