Dodatek nr
14

www.gofin.pl

PRZEGLĄD PODATKU DOCHODOWEGO
nr 18 (354)
Dwutygodnik | ISSN 1429-3986 | 20.09.2013 r.

DOCHODY WOLNE OD PODATKU

I. ODSZKODOWANIA I ŚWIADCZENIA ODSZKODOWAWCZE..... str. 3

1. Odszkodowania, których wysokość wynika z odrębnych przepisów ..... str. 3
2. Odszkodowania otrzymane na podstawie wyroku sądu lub ugody sądowej .. str. 5
3. Renta z tytułu uszczerbku na zdrowiu ..... str. 7
4. Odszkodowania i inne przychody wypłacane stosownie do przepisów o gospodarce nieruchomościami ..... str. 7
5. Odszkodowania dla posiadaczy gruntów rolnych ..... str. 9

II. ŚWIADCZENIA NA RZECZ PRACOWNIKÓW ..... str. 11

1. Wartość ubioru służbowego (umundurowania) ..... str. 11
2. Świadczenia z zakresu bezpieczeństwa i higieny pracy ..... str. 12
   2.1. Odzież i obuwie robocze oraz pranie odzieży ..... str. 12
   2.2. Napoje i posiłki profilaktyczne ..... str. 14
   2.3. Okulary i szkła kontaktowe dla pracowników zatrudnionych przy monitorach ekranowych ..... str. 15
3. Ekwiwalent za używanie w pracy własnych narzędzi, materiałów i sprzętu ... str. 16
4. Zwrot kosztów używania przez pracowników samochodów prywatnych w jazdach lokalnych ..... str. 17
5. Zakwaterowanie pracowników ..... str. 18
6. Świadczenia związane z uzupełnianiem wiedzy i umiejętności zawodowych... str. 18
7. Wsparcie materialne i świadczenia socjalne ..... str. 19
   7.1. Pomoc z zakresu działalności socjalnej i zapomogi ..... str. 19
   7.2. Dofinansowanie opieki nad dziećmi ..... str. 21
   7.3. Dopłaty do wypoczynku dzieci i młodzieży ..... str. 22

III. ŚWIADCZENIA DLA UCZNIÓW, STUDENTÓW I OSÓB KSZTAŁCĄCYCH SIĘ ..... str. 23

1. Stypendia naukowe i za wyniki w nauce ..... str. 23
2. Stypendia dla uczniów i studentów ..... str. 24
3. Kwoty pomocy materialnej dla osób kształcących się ..... str. 24

IV. DOCHODY Z ODPŁATNEGO ZBYCIA NIERUCHOMOŚCI I PRAW ..... str. 26

1. Stosowanie tzw. ulgi meldunkowej ..... str. 26
2. Przychody wydatkowane na zaspokojenie własnych celów mieszkaniowych ..... str. 28
3. Sprzedaż nieruchomości wchodzących w skład gospodarstwa rolnego ..... str. 29

V. WYGRANE I NAGRODY W GRACH ORAZ KONKURSACH ..... str. 31

1. Wygrane w grach losowych i zakładach wzajemnych ..... str. 31
2. Wygrane w konkursach i grach organizowanych i emitowanych przez środki masowego przekazu ..... str. 32
3. Nagrody uzyskane w ramach sprzedaży premiowej ..... str. 33

VI. ŚWIADCZENIA Z TYTUŁU PRZEJAZDÓW I DOJAZDÓW ..... str. 34

1. Ulgowe przejazdy środkami transportu zbiorowego ..... str. 34
2. Przejazdy środkami komunikacji miejskiej ..... str. 35
3. Zwrot kosztów dojazdu pracowników do pracy ..... str. 36
4. Koszty dojazdu dzieci do szkół ..... str. 37

VII. INNE WYBRANE ZAGADNIENIA ..... str. 38

1. Świadczenia wypłacane emerytom i rencistom ..... str. 38
2. Alimenty na rzecz dzieci i innych uprawnionych ..... str. 39
3. Dochody z wynajmu pokoi gościnnych ..... str. 41
4. Dochody wydatkowane na prowadzenie szkoły ..... str. 42
5. Zwrot dopłat wniesionych do spółek kapitałowych ..... str. 43

eWydania GOFIN – nowy, gratisowy **Hit GOFINU** w Prenumeracie 2014 !

eWydania dodawane będą do wszystkich Czasopism w wersji drukowanej, do Gazety Podatkowej, do Serwisu Głównego Księgowego i do wydań on-line.

Aby korzystać z eWydania GOFIN wystarczy być prenumeratorem !
Zamów prenumeratę 2014 na www.sklep.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 2012 r. poz. 361; ost. zm. w Dz. U. z 2013 r. poz. 1036), zwanej dalej: updof.

I. ODSZKODOWANIA I ŚWIADCZENIA ODSZKODOWAWCZE

Polski system prawny przewiduje odpowiedzialność odszkodowawczą zarówno w stosunkach prywatnoprawnych (np. odpowiedzialność za niewykonanie lub nienależyte wykonanie zobowiązania wynikającego z umowy), jak i publicznoprawnych (np. odpowiedzialność za szkody wyrządzone przez niezgodne z prawem działanie organu władzy publicznej).

W rezultacie osoby fizyczne mogą być uprawnione do uzyskania m.in.:

– odszkodowania za szkodę poniesioną w majątku,
– zadośćuczynienia za szkodę niemajątkową,
– innego rodzaju świadczenia o charakterze odszkodowawczym za naruszenie ich dóbr.

Mimo że odszkodowania (zadośćuczynienia) służą zrekompensowaniu szkody, a nie przysporzeniu majątku osobom uprawnionym, na gruncie przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych są traktowane jak przychody, które podlegają zwolnieniu od podatku w zakresie określonym w art. 21 updof. Przepis ten nie zawiera jednak generalnej klauzuli wyłączającej od opodatkowania kwot odszkodowań (zadośćuczynienia) ani świadczeń o charakterze odszkodowawczym, lecz w odrębnych jednostkach redakcyjnych wymienia pewne kategorie tych świadczeń, których takie zwolnienia dotyczą. W dalszych wyjaśnieniach omówione zostaną niektóre z tych zwolnień.

1. Odszkodowania, których wysokość wynika z odrębnych przepisów

Na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 3 updof, wolne od podatku dochodowego są otrzymane odszkodowania lub zadośćuczynienia, których wysokość lub zasady ustalania wynikają wprost z przepisów odrębnych ustaw lub przepisów wykonawczych wydanych na podstawie tych ustaw. Jeśli przesłanka dotycząca ustalenia prawa do odszkodowania (zadośćuczynienia) na podstawie przepisów rangi ustawowej lub podustawowej jest spełniona, to komentowany przepis może mieć zastosowanie, nawet jeśli wypłata odszkodowania (zadośćuczynienia) jest dokonywana na podstawie wyroku sądu lub ugody sądowej.

Zakres odszkodowań, które korzystają ze zwolnienia od opodatkowania na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 3 updof, jest ograniczony. Katalog wyłączeń, wymienionych enumeratywnie w tym przepisie, obejmuje:

– określone w prawie pracy odprawy i odszkodowania z tytułu skrócenia okresu wypowiedzenia umowy o pracę,
– odprawy pieniężne wypłacane na podstawie przepisów o szczególnych zasadach rozwiązywania z pracownikami stosunków pracy z przyczyn niedotyczących pracowników,

– odprawy i odszkodowania z tytułu skrócenia okresu wypowiedzenia funkcjonariuszom pozostającym w stosunku służbowym,
– odszkodowania przyznane na podstawie przepisów o zakazie konkurencji,
– odszkodowania za szkody dotyczące składników majątku związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą,
– odszkodowania za szkody dotyczące składników majątku związanych z prowadzeniem działów specjalnych produkcji rolnej, z których dochody są opodatkowane według skali, o której mowa w art. 27 ust. 1 updof, lub na zasadach, o których mowa w art. 30c updof,
– odszkodowania wynikające z zawartych umów lub ugód innych niż ugody sądowe.

Przykład

Zakład pracy rozwiązał z pracownikiem umowę o pracę z dniem 31 grudnia 2012 r. Jednocześnie zawarł z nim umowę o zakazie konkurencji na okres 1 roku po ustaniu stosunku pracy, określoną w art. 101^2 Kodeksu pracy. Na podstawie tej umowy byłemu pracownikowi przysługuje w tym okresie odszkodowanie w miesięcznej wysokości odpowiadającej 25% miesięcznego wynagrodzenia należnego przed ustaniem stosunku pracy.

U byłego pracownika odszkodowanie stanowi przychód ze stosunku pracy podlegający opodatkowaniu. Przychód ten pozostaje poza zakresem zwolnienia od podatku na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 3 lit. d) updof. Były zakład pracy dokonując wypłaty odszkodowania będzie zatem obowiązany pobierać zaliczkę na podatek na zasadach określonych w art. 32 updof.

Ustalenie, czy w przypadku wypłaty konkretnego świadczenia odszkodowawczego ma zastosowanie zwolnienie podatkowe określone w art. 21 ust. 1 pkt 3 updof, w praktyce budzi wątpliwości. Ta kwestia jest przedmiotem wyjaśnień udzielanych w indywidualnych sprawach przez organy podatkowe. W ich ocenie poza zakresem tego zwolnienia pozostają takie świadczenia, jak np. odszkodowanie:

– z tytułu niedostarczenia przez gminę lokalu socjalnego osobie eksmitowanej (por. interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 30 listopada 2011 r., nr IBPBII/1/415-785/11/BD),
– za szkodę wynikającą z braku możliwości korzystania z nieruchomości w dotychczasowy sposób w związku z uchwaleniem planu zagospodarowania przestrzennego wypłacane przez gminę na podstawie ugody (por. interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 12 lipca 2013 r., nr IBPBII/1/415-450/13/HK).

Z kolei wśród odszkodowań, w odniesieniu do których organy podatkowe dopuszczają zastosowanie omawianego zwolnienia, można wymienić – nieobjęte wykluczeniem – odszkodowania dochodzone na podstawie przepisów prawa pracy.

Przykładowo, zwolnienie o którym mowa ma zastosowanie do odszkodowania przyznanego za naruszenie zasady równego traktowania w zatrudnieniu. Stwierdził tak Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji indywidualnej z 23 lutego 2012 r., nr IPPB4/415-901/11-4/JK3. Czytamy w niej, że: *„Przepis art. 18 (3)d* (powinno być art. 18^{3d} – przyp. autora) *ustawy Kodeks pracy stanowi o prawie pracownika do otrzymania odszkodowania z tytułu naruszenia przez pracodawcę zasady równego traktowania w zatrudnieniu. Z treści ww. artykułu wynika, że osoba wobec której pracodawca naruszył zasadę równego traktowania w za-*

trudnieniu, ma prawo do odszkodowania w wysokości nie niższej niż minimalne wynagrodzenie za pracę, ustalane na podstawie odrębnych przepisów. (…) Mając na uwadze (…), że przyznane odszkodowanie, jak i zasady jego ustalania, wynika wprost z przepisu art. 18 (3)d (powinno być art. 18^{3d} – przyp. autora) *K.p. A zatem (…) odszkodowanie otrzymane przez Wnioskodawczynię w wyniku zawartej ugody sądowej nie będzie zwolnione z podatku dochodowego na mocy art. 21 ust. 1 pkt 3b cyt. ww. ustawy* (tj. updof – przyp. autora). *Będzie natomiast korzystało ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych".*

Z kolei w interpretacji indywidualnej z 3 lutego 2012 r., nr IPPB4/415-908/11-2/SP Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie uznał, że z omawianego zwolnienia mogą korzystać m.in. twórcy, którzy dochodzą odszkodowań za naruszenie przysługujących im praw autorskich i praw pokrewnych na podstawie art. 79 ust. 1 pkt 3 lit. b) ustawy z dnia 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych (Dz. U. z 2006 r. nr 90, poz. 631 ze zm.). Przepis ten przewiduje, że uprawniony, którego autorskie prawa majątkowe zostały naruszone, może żądać od osoby, która naruszyła te prawa naprawienia wyrządzonej szkody poprzez zapłatę sumy pieniężnej w wysokości odpowiadającej dwukrotności, a w przypadku gdy naruszenie jest zawinione – trzykrotności stosownego wynagrodzenia, które w chwili jego dochodzenia byłoby należne tytułem udzielenia przez uprawnionego zgody na korzystanie z utworu. W rezultacie, organ podatkowy rozstrzygnął, że: *„(...) Wnioskodawcy przyznano odszkodowanie, którego zasady ustalania i wysokość wynikają wprost z przepisów odrębnej ustawy, tj. ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych i równocześnie odszkodowanie to nie zostało wymienione w art. 21 ust. 1 pkt 3 lit. a)-g) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. A zatem odszkodowanie to podlega zwolnieniu od podatku dochodowego na mocy art. 21 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych".*

Ponadto, do świadczeń odszkodowawczych objętych zwolnieniem od podatku na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 3 updof, organy podatkowe zaliczają wynagrodzenie świadka za utracony zarobek lub dochód z tytułu stawiennictwa na wezwanie Policji lub sądu, przyznawane na analogicznych zasadach na podstawie art. 618b, 618c § 1 oraz art. 618k § 1 i 2 Kodeksu postępowania karnego lub art. 86, 87 ust. 1 i art. 92 ust. 1-3 ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o kosztach sądowych w sprawach cywilnych (Dz. U. z 2010 r. nr 90, poz. 594 ze zm.). Potwierdzeniem tego stanowiska są m.in. interpretacje indywidualne Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 21 czerwca 2013 r., nr IPTPB1/415-183/13-4/DS oraz w Poznaniu z 15 lutego 2013 r., nr ILPB1/415-1103/12-2/AMN.

2. Odszkodowania otrzymane na podstawie wyroku sądu lub ugody sądowej

Ze zwolnienia od opodatkowania korzystają również odszkodowania (zadośćuczynienia) inne niż te, których wysokość lub zasady ustalania są wprost określone przepisami odrębnych ustaw lub aktów wykonawczych wydanych na postawie tych ustaw. Aby przepis art. 21 ust. 1 pkt 3b updof określający to zwolnienie miał zastosowanie, podstawą wypłaty odszkodowania (zadośćuczynienia) musi być wyrok sądowy lub ugoda sądowa, w tym również wyrok sądu polubownego (por. interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 27 kwietnia 2011 r., nr ILPB2/415-105/11-2/JK).

W ramach tego zwolnienia obowiązują dwa wyjątki ograniczające jego zakres. Wyjątki te odnoszą się do odszkodowań:

1) otrzymanych w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą,

2) dotyczących korzyści, które podatnik mógłby osiągnąć, gdyby szkody mu nie wyrządzono.

Komentując omawiane zwolnienie podatkowe, Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy w interpretacji indywidualnej z 13 czerwca 2013 r., nr ITPB2/415-262/13/MU stwierdził, że obejmuje ono tylko odszkodowania za tzw. szkodę rzeczywistą, czyli za poniesioną stratę, nie dotyczy natomiast utraconych korzyści. Jednocześnie wyjaśnił, że: *„Odszkodowanie jest świadczeniem, którego celem jest naprawienie wyrządzonej szkody. W praktyce szkoda może obejmować stratę polegającą na ubytku w majątku – wskutek doznania tej straty poszkodowany staje się uboższy niż był dotychczas lub może dotyczyć utraconych korzyści, jakich poszkodowany mógłby się spodziewać, gdyby mu szkody nie wyrządzono – wówczas poszkodowany nie staje się bogatszy, jakkolwiek mógł liczyć na wzbogacenie się".* W rezultacie organ podatkowy stwierdził, że nie jest wolne od opodatkowania odszkodowanie uzyskane przez studenta częściowo w oparciu o nakaz sądu, a częściowo na podstawie ugody zawartej z uczelnią, gdyż świadczenie to rekompensuje korzyści, jakie student utracił nie otrzymując – z winy uczelni – stypendium ministra za osiągnięcia w nauce.

Z kolei Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji indywidualnej z 7 czerwca 2013 r., nr IBPBII/1/415-282/13/HK uznał, że komentowane zwolnienie ma zastosowanie do zadośćuczynienia za naruszenie dóbr osobistych, zasądzonego podatniczce od byłego pracodawcy.

Kwestią budzącą rozbieżności interpretacyjne pozostaje natomiast możliwość stosowania zwolnienia od podatku określonego w art. 21 ust. 1 pkt 3b updof w odniesieniu do sumy pieniężnej przyznawanej stronie na podstawie art. 12 ust. 4 ustawy z dnia 17 czerwca 2004 r. o skardze na naruszenie prawa strony do rozpoznania sprawy w postępowaniu przygotowawczym prowadzonym lub nadzorowanym przez prokuratora i postępowaniu sądowym bez nieuzasadnionej zwłoki (Dz. U. nr 179, poz. 1843 ze zm.).

Zgodnie z utrwalonym stanowiskiem resortu finansów, zasądzona suma pieniężna jest przychodem z tzw. innych źródeł przychodów (art. 20 ust. 1 updof), który nie mieści się w katalogu świadczeń wolnych od podatku dochodowego. Świadczenia tego, zdaniem fiskusa, nie można bowiem uznać za odszkodowanie czy zadośćuczynienie (por. interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 6 czerwca 2013 r., nr IPPB4/415-190/13-5/MP).

Odmienne stanowisko w tej sprawie, korzystne dla podatników, zajmują natomiast sądy administracyjne, jak np. NSA w wyroku z 16 grudnia 2011 r., sygn. akt II FSK 1218/10. Sąd ten uznał, że zasądzona na tej podstawie suma pieniężna stanowi zadośćuczynienie za krzywdę moralną, które nie podlega opodatkowaniu.

Organy podatkowe oraz sądy administracyjne podzielają natomiast stanowisko, że zwolnienie podatkowe określone w art. 21 ust. 1 pkt 3b updof nie dotyczy – zasądzonych wyrokiem lub ustalonych w ugodzie sądowej – odsetek za opóźnienie w spełnieniu świadczenia z tytułu odszkodowania. Powszechnie przyjmują one, że odsetki za opóźnienie mają względem należności głównej (tu: odszkodowania) charakter akcesoryjny i nie są jej częścią składową. Odrębna jest też prawna podstawa żądania odsetek. Stosownie do art. 481 § 1 Kodeksu cywilnego, wierzyciel może żądać od dłużnika odsetek za czas opóźnienia w spełnieniu świadczenia pieniężnego, chociażby nie poniósł żadnej szkody i chociażby opóźnienie było następstwem okoliczności, za które dłużnik odpowiedzialności nie ponosi. Stąd wniosek, że do celów podatkowych odsetki za opóźnienie i odszkodowanie mogą być traktowane odrębnie. WSA w Gliwicach w wyroku z 11 lipca 2013 r., sygn. akt I SA/Gl 145/13 (orzeczenie

nieprawomocne), zwrócił jednak uwagę, że odsetki za opóźnienie stanowią rekompensatę korzyści utraconych w związku z pozbawieniem możliwości dysponowania kapitałem. Mimo więc że odsetki pełnią funkcję odszkodowawczą, stanowią przychód z tzw. innych źródeł podlegający opodatkowaniu.

3. Renta z tytułu uszczerbku na zdrowiu

Do odszkodowań wolnych od podatku dochodowego zaliczają się również odszkodowania otrzymane na podstawie przepisów prawa cywilnego w razie uszkodzenia ciała lub wywołania rozstroju zdrowia, przez poszkodowanego, który utracił całkowicie lub częściowo zdolność do pracy zarobkowej, albo zwiększyły się jego potrzeby lub zmniejszyły widoki powodzenia na przyszłość.

Zwolnienie to, przewidziane w art. 21 ust. 1 pkt 3c updof, dotyczy odszkodowań w postaci renty wypłacanych na podstawie art. 444 Kodeksu cywilnego. Zgodnie z tym przepisem, w przypadku uszkodzenia ciała lub wywołania rozstroju zdrowia naprawienie szkody obejmuje wszelkie wynikłe z tego powodu koszty. Na żądanie poszkodowanego zobowiązany do naprawienia szkody powinien wyłożyć z góry sumę potrzebną na koszty leczenia, a jeżeli poszkodowany stał się inwalidą, także sumę potrzebną na koszty przygotowania do innego zawodu. Ponadto, w sytuacji gdy poszkodowany utracił całkowicie lub częściowo zdolność do pracy zarobkowej albo jeżeli zwiększyły się jego potrzeby lub zmniejszyły widoki powodzenia na przyszłość, może on żądać od zobowiązanego do naprawienia szkody odpowiedniej renty.

Zastosowanie tego zwolnienia jest możliwe zarówno w odniesieniu do otrzymywanej przez poszkodowanego renty wyrównawczej z tytułu utraty zarobków, jak również do kwoty jednorazowego odszkodowania w postaci skapitalizowanej renty przyznanej na wniosek poszkodowanego, stosownie do art. 447 K.c. (por. interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 27 marca 2013 r., nr IBPBII/1/415-1101/12/BJ).

4. Odszkodowania i inne przychody wypłacane stosownie do przepisów o gospodarce nieruchomościami

Zakresem zwolnienia określonego w art. 21 ust. 1 pkt 29 updof, objęte są trzy grupy przychodów osiąganych stosownie do przepisów ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (Dz. U. z 2010 r. nr 102, poz. 651 ze zm.). Są to:

1) odszkodowania wypłacane stosownie do przepisów wskazanej ustawy,
2) przychody z odpłatnego zbycia nieruchomości na cele uzasadniające jej wywłaszczenie,
3) przychody ze sprzedaży nieruchomości w związku z realizacją przez nabywcę prawa pierwokupu.

Pierwsza z wymienionych grup przychodów korzystających ze zwolnienia podatkowego zawiera odszkodowania wypłacane za:

– wywłaszczenie nieruchomości (art. 128 ustawy o gospodarce nieruchomościami),
– działki gruntu wydzielone pod drogi publiczne (art. 98 tej ustawy),
– działki gruntu, wydzielone pod nowe drogi albo pod poszerzenie dróg istniejących, a także za urządzenia, których właściciele lub użytkownicy wieczyści nie mogli odłączyć od gruntu, oraz za drzewa i krzewy (art. 106 tej ustawy).

Przykład

W 2010 r. podatnik nabył niezabudowaną nieruchomość. W 2013 r. otrzymał decyzję starosty o wywłaszczeniu nieruchomości w trybie ustawy o gospodarce nieruchomościami. W decyzji określono kwotę należnego odszkodowania w wysokości 125.000 zł. Wypłacone odszkodowanie jest wolne od podatku na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 29 updof.

W świetle art. 114 ustawy o gospodarce nieruchomościami przejęcie nieruchomości może nastąpić nie tylko w wyniku administracyjnej decyzji wywłaszczeniowej, ale również na podstawie umowy odpłatnego zbycia nieruchomości, jeżeli zainteresowane strony uzgodnią jej warunki. Należności uzyskane w wyniku zawarcia takiej umowy stanowią drugą grupę przychodów korzystających ze zwolnienia od podatku w ramach komentowanego przepisu art. 21 ust. 1 pkt 29 updof.

W trzeciej grupie przychodów wolnych od podatku mieszczą się przychody uzyskane ze sprzedaży nieruchomości w związku z realizacją przez wójta, burmistrza albo prezydenta miasta prawa pierwokupu. Na mocy art. 109 ust. 1 ustawy o gospodarce nieruchomościami, gminie przysługuje prawo pierwokupu w przypadku sprzedaży:

1) niezabudowanej nieruchomości nabytej uprzednio przez sprzedawcę od Skarbu Państwa albo jednostek samorządu terytorialnego;
2) prawa użytkowania wieczystego niezabudowanej nieruchomości gruntowej, niezależnie od formy nabycia tego prawa przez zbywcę;
3) nieruchomości oraz prawa użytkowania wieczystego nieruchomości położonej na obszarze przeznaczonym w planie miejscowym na cele publiczne albo nieruchomości, dla której została wydana decyzja o ustaleniu lokalizacji inwestycji celu publicznego;
4) nieruchomości wpisanej do rejestru zabytków lub prawa użytkowania wieczystego takiej nieruchomości.

Stosownie do art. 111 tej ustawy, prawo pierwokupu wykonuje się po cenie ustalonej między stronami w umowie sprzedaży.

Przykład

Podatnik kupił w 2010 r. od gminy niezabudowaną nieruchomość za kwotę 300.000 zł. W 2013 r. postanowił ją zbyć, zawierając z kupującym warunkową umowę sprzedaży za kwotę 400.000 zł. W umowie zaznaczono, że właściwa umowa zostanie zawarta wtedy, gdy gmina nie skorzysta z prawa pierwokupu.

Wójt gminy wykonując prawo pierwokupu, złożył u notariusza stosowne oświadczenie, które notariusz doręczył sprzedawcy. Po załatwieniu wszelkich formalności podatnik otrzymał od gminy należną mu kwotę 400.000 zł.

Przychody uzyskane przez podatnika korzystają ze zwolnienia od podatku. Gdyby gmina nie skorzystała z prawa pierwokupu, na podatniku ciążyłby obowiązek zapłacenia podatku dochodowego od dochodu uzyskanego ze sprzedaży nieruchomości.

Zgodnie z regulacją zawartą w art. 21 ust. 1 pkt 29 updof, określonego w tym przepisie zwolnienia od podatku nie stosuje się do wymienionych w nim przychodów, jeżeli właściciel

nieruchomości nabył jej własność w okresie 2 lat przed wszczęciem postępowania wywłaszczeniowego bądź odpłatnym zbyciem nieruchomości za cenę niższą o co najmniej 50% od:

– wysokości uzyskanego odszkodowania lub
– ceny zbycia nieruchomości na cele uzasadniające jej wywłaszczenie, lub
– ceny zbycia w związku z realizacją prawa pierwokupu.

Wspomniane wyłączenie obowiązuje jednak tylko wtedy, gdy przesłanki dotyczące okresu posiadania nieruchomości przez podatnika oraz ceny za jaką nabył on jej własność, zachodzą łącznie.

Przykład

Podatnik nabył w styczniu 2012 r. niezabudowaną nieruchomość za kwotę 200.000 zł. We wrześniu 2013 r. otrzymał odszkodowanie za wywłaszczenie nieruchomości w kwocie 250.000 zł. Mimo że podatnik był właścicielem nieruchomości krócej niż 2 lata, uzyskany przez niego przychód jest zwolniony od podatku, albowiem kwota odszkodowania jaką otrzymał, nie jest wyższa niż 50% ceny nabycia nieruchomości.

5. Odszkodowania dla posiadaczy gruntów rolnych

Na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 120 updof, ze zwolnienia od podatku dochodowego korzystają odszkodowania wypłacone posiadaczom gruntów rolnych, z tytułu:

a) ustanowienia służebności gruntowej,
b) rekultywacji gruntów,
c) szkód powstałych w uprawach rolnych i drzewostanie.

Zastosowanie tego zwolnienia wymaga spełnienia następujących warunków:

– upoważnionym do otrzymania odszkodowania musi być posiadacz gruntów rolnych,
– grunty rolne muszą wchodzić w skład gospodarstwa rolnego,
– wypłata odszkodowania następuje na podstawie wyroku sądowego lub umowy (ugody),
– celem wypłaty odszkodowania jest naprawienie szkody powstałej w wyniku prowadzenia na tych gruntach inwestycji dotyczących budowy infrastruktury przesyłowej ropy naftowej i produktów rafinacji ropy naftowej oraz budowy urządzeń infrastruktury technicznej, o których mowa w art. 143 ust. 2 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (Dz. U. z 2010 r. nr 102, poz. 651 ze zm.),
– inwestycje muszą być prowadzone przez podmioty uprawnione na podstawie odrębnych przepisów.

Przykład

Przez dwa lata działka rolna stanowiąca własność podatnika była zajęta na potrzeby budowy kanalizacji deszczowej realizowanej przez gminę. W czasie robót powstały szkody w uprawach oraz drzewostanie, a także w związku ze zniszczeniem ogrodzenia. Na podstawie ugody zawartej z gminą podatnik otrzymał odszkodowanie, którego wartość określił rzeczoznawca majątkowy. Ponieważ działka nie wchodziła w skład gospodarstwa rolnego, zwolnienie określone w art. 21 ust. 1 pkt 120 updof nie ma zastosowania do odszkodowania wypłaconego podatnikowi.

Przedmiotowy zakres omawianego przepisu obejmuje odszkodowania z tytułu służebności gruntowej, wypłacone na podstawie wyroków i zawartych umów (ugód) posiadaczom gruntów wchodzących w skład gospodarstwa rolnego. Istotę służebności gruntowej wyjaśnia art. 285 § 1 Kodeksu cywilnego. Przepis ten stanowi, że nieruchomość można obciążyć na rzecz właściciela innej nieruchomości (nieruchomości władnącej) prawem, którego treść polega na tym, że właściciel:

– nieruchomości władnącej może korzystać w oznaczonym zakresie z nieruchomości obciążonej, bądź
– nieruchomości obciążonej zostaje ograniczony w możności dokonywania w stosunku do niej określonych działań,
– nieruchomości obciążonej nie może wykonywać określonych uprawnień, które mu względem nieruchomości władnącej przysługują na podstawie przepisów o treści i wykonywaniu własności.

Przepisy o służebności gruntowej stosuje się również odpowiednio do służebności przesyłu w zakresie nieuregulowanym przepisami art. 305^1-305^4 K.c., wprowadzonymi do Kodeksu cywilnego nowelizacją z 3 sierpnia 2008 r.

Ustanowienie instytucji prawnej służebności przesyłu spowodowało problemy z interpretacją art. 21 ust. 1 pkt 120 updof, którego treść nie uległa zmianie. Pojawiły się wątpliwości, czy określone tym przepisem zwolnienie od podatku dochodowego ma zastosowanie do wynagrodzenia za ustanowienie służebności przesyłu, skoro przepis ten nie zawiera odesłania do jego odpowiedniego stosowania również w przypadku tego rodzaju służebności.

Zgodnie z przeważającym kierunkiem wykładni prezentowanym w orzecznictwie sądów administracyjnych, komentowane zwolnienie od podatku dotyczące odszkodowania, wypłaconego na podstawie wyroków sądowych i zawartych umów (ugód), posiadaczom gruntów wchodzących w skład gospodarstwa rolnego z tytułu ustanowienia służebności gruntowej, przysługuje także z tytułu ustanowienia służebności przesyłu, jako odmiany służebności gruntowej (por. wyrok NSA z 25 czerwca 2013 r., sygn. akt II FSK 2131/11 – orzeczenie prawomocne).

Z kolei organy podatkowe twierdzą, że wspomniane zwolnienie nie ma zastosowania do wynagrodzenia otrzymanego z tytułu ustanowienia służebności przesyłu (por. interpretacje indywidualne Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 8 marca 2013 r., nr ILPB1/415-1191/12--2/AP oraz w Łodzi z 7 sierpnia 2013 r., nr IPTPB2/415-348/13-5/JR). Tę niekorzystną dla podatników wykładnię przepisów podatkowych potwierdził Minister Finansów, wydając 10 lipca 2013 r. interpretację ogólną nr DD3/033/101/CRS/13/RWPD-48186/RD-70020/13, która została opublikowana w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów z 2013 r. pod poz. 25.

Uzasadniając swoje stanowisko, Minister Finansów stwierdził, że zwolnienie podatkowe określone w art. 21 ust. 1 pkt 120 updof nie odwołuje się do wynagrodzenia za ustanowienie służebności przesyłu, a odmienna wykładnia tego przepisu dokonywana przez sądy administracyjne oparta jest na odosobnionym i krytykowanym w doktrynie poglądzie, w myśl którego służebność przesyłu stanowi rodzaj służebności gruntowej. W rezultacie Minister Finansów uznał, że: *„Skoro (...) ustawodawca w art. 21 ust. 1 pkt 120 ustawy PIT wymienia służebność gruntową nie wymieniając jednocześnie służebności przesyłu, należy stwierdzić, że do tej ostatniej nie ma zastosowania zawarte w tym przepisie zwolnienie podatkowe. Ponadto, nie bez znaczenia jest fakt, że art. 305^2 Kodeksu cywilnego przewiduje możliwość żądania wynagrodzenia za ustanowienie służebności przesyłu, a nie odszkodowania, o którym mowa w omawianym zwolnieniu podatkowym. Wobec powyższego należy stwierdzić, że na gruncie przepisów ustawy PIT otrzymane wynagrodzenie za ustanowienie służebności przesyłu nie korzysta ze zwolnienia od podatku dochodowego, na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 120 ustawy PIT (…)”.*

Należy zauważyć, że sądy administracyjne nie są związane stanowiskiem wyrażonym przez Ministra Finansów w powołanej interpretacji ogólnej. Z tego względu w razie sporu z fiskusem, podatnicy mogą liczyć, że sąd potwierdzi możliwość zastosowania przez nich zwolnienia od podatku w odniesieniu do odszkodowania za ustanowienie służebności przesyłu w warunkach określonych w art. 21 ust. 1 pkt 120 updof.

II. ŚWIADCZENIA NA RZECZ PRACOWNIKÓW

Zasadniczo świadczenia, które pracownicy otrzymują od pracodawcy w związku z łączącym strony stosunkiem pracy, kwalifikują się do przychodów ze stosunku pracy (art. 12 ust. 1 updof). U pracowników przychód, o którym mowa powstaje również, w przypadku gdy uprawnionymi do świadczeń spełnianych przez pracodawcę są dzieci lub inni członkowie rodziny pracowników.

Jednak nie w każdej sytuacji przychód z tytułu świadczeń pracowniczych podlega opodatkowaniu. Analiza regulacji zawartych w art. 21 updof wskazuje, że liczna grupa świadczeń na rzecz pracowników i członków ich rodzin jest wolna od opodatkowania.

1. Wartość ubioru służbowego (umundurowania)

Na mocy odrębnych ustaw niektóre grupy zawodowe są obowiązane do używania umundurowania. Taki wymóg dotyczy m.in. policjantów, członków Straży Pożarnej, Służby Więziennej, Służby Celnej. W innych przypadkach obowiązek używania strojów służbowych może zostać nałożony przez pracodawcę na podstawie przepisów wewnątrzzakładowych, np. regulaminu pracy, uchwały zarządu, polecenia dyrekcji, itp.

Gdy pracodawca zapewnia strój służbowy, u pracowników jego wartość stanowi przychód, który jest wolny od opodatkowania w warunkach określonych w art. 21 ust. 1 pkt 10 updof. Stosownie do treści tego przepisu, zwolnieniem od podatku dochodowego objęta jest wartość ubioru służbowego (umundurowania), jeżeli jego używanie należy do obowiązków pracownika, lub ekwiwalentu pieniężnego za ten ubiór.

Przepisy podatkowe nie definiują pojęcia ubioru służbowego. Natomiast Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy w interpretacji indywidualnej z 8 maja 2012 r., nr ITPB2/415-246/11/12-S/IB stwierdził, że: *„(…) wykładni omawianego przepisu należy dokonywać w oparciu o językowe znaczenie słów »ubiór« i »służbowy«. Uniwersalny słownik języka polskiego określa mianem »ubrania« – »to, co się nosi; ubranie, strój«, »służbowy« – »dotyczący pracy w jakiejś instytucji, w wojsku itp., wynikający z pracy w takiej instytucji; urzędowy«. Wobec powyższego uznać należy, iż odzież służbowa to specjalna odzież (lub elementy tej odzieży) noszona tylko w związku z wykonywaną pracą, której charakter powinien uniemożliwiać wykorzystywanie jej do celów osobistych, np. mundur, odzież robocza charakterystyczna dla firmy poprzez barwę, krój, logo, itp.”.*

Uwzględniając brzmienie art. 21 ust. 1 pkt 10 updof oraz podaną definicję stroju służbowego, należy stwierdzić, że wartość ubioru służbowego nie podlega opodatkowaniu, gdy łącznie spełnione będą następujące warunki:

– noszenie ubioru służbowego jest obowiązkiem pracownika wynikającym z przepisów wewnątrzzakładowych,

– ubiór posiada charakterystyczne cechy, które uniemożliwiają wykorzystanie go do celów prywatnych, np. naszyte logo firmy, charakterystyczny krój i kolor.

W przypadku gdy wydany pracownikowi strój służbowy nie wykazuje szczególnych cech pozwalających powiązać go z firmą, w której pracownik ten jest zatrudniony, to wartość tego stroju stanowi przychód podlegający opodatkowaniu, co potwierdza stanowisko Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu wyrażone w interpretacji indywidualnej z 20 września 2011 r., nr ILPB2/415-698/11-2/TR. Organ podatkowy stwierdził w niej, że: *„Wskazane ubrania są (…) zwykłymi elementami garderoby, które nie wyróżniają się w żaden sposób trwałymi cechami indywidualizującymi je w stosunku do ogólnie dostępnych i stosowanych do celów prywatnych ubrań, a w szczególności oznaczeniami firmowymi (np. logo), co potwierdza również fakt, iż – jak wynika z opisu Zainteresowanego – celom identyfikacyjnym służą stanowiące odrębną od tychże ubrań całość – m.in. identyfikatory i inne elementy identyfikujące pracownika i pracodawcę, np. różnego rodzaju znaczki z logo lub hasłami reklamowymi pracodawcy. Na gruncie przedmiotowej sprawy nie zostały więc spełnione przesłanki umożliwiające zastosowanie zwolnienia od podatku, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 10 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych”.*

Natomiast gdy pracodawca nie wydaje pracownikom obowiązkowego ubioru służbowego, ale wypłaca im ekwiwalent pieniężny za ten ubiór, przyjmuje się, że zwolnienie od podatku dotyczy kwoty tego ekwiwalentu, jeżeli odpowiada ona wydatkom poniesionym przez pracownika na zakup ubioru służbowego.

2. Świadczenia z zakresu bezpieczeństwa i higieny pracy

Pracodawca ponosi odpowiedzialność za stan bezpieczeństwa i higieny pracy w zakładzie pracy. Będąc obowiązany chronić zdrowie i życie pracowników, pracodawca powinien zapewniać im bezpieczne i higieniczne warunki pracy. W związku z realizacją obowiązków w tym zakresie pracownicy mogą otrzymywać różnego rodzaju świadczenia. W wielu przypadkach przychód z tytułu otrzymanych świadczeń korzysta ze zwolnienia od podatku dochodowego na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 11 updof.

Zwolnienie określone w tym przepisie odnosi się do świadczeń rzeczowych i ekwiwalentów za te świadczenia, przysługujących na podstawie przepisów o bezpieczeństwie i higienie pracy, jeżeli zasady ich przyznawania wynikają z odrębnych ustaw lub przepisów wykonawczych wydanych na podstawie tych ustaw.

2.1. Odzież i obuwie robocze oraz pranie odzieży

Według art. 237^7 § 1 Kodeksu pracy, pracodawca zobowiązany jest zapewnić pracownikom nieodpłatnie odzież i obuwie robocze, spełniające wymagania określone w Polskich Normach:

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

Pracodawca może ustalić stanowiska, na których dopuszcza się używanie przez pracowników, za ich zgodą, własnej odzieży i obuwia roboczego, spełniających wymagania bezpieczeństwa i higieny pracy (art. 237^7 § 2 K.p.). Pracownikowi używającemu własnej odzieży i obuwia roboczego przysługuje ekwiwalent pieniężny w wysokości uwzględniającej ich aktualne ceny (art. 237^7 § 4 K.p.).

Ponadto obowiązkiem pracodawcy jest zapewnić pranie, konserwację, naprawę, odpylanie i odkażanie odzieży roboczej wydanej pracownikom (art. 237^9 K.p.). Jeżeli jednak pracodawca sam nie może zapewnić prania odzieży roboczej, czynności te mogą być wykonywane przez pracownika. Wówczas koszty poniesione z tego tytułu przez pracownika, pracodawca zwraca w formie ekwiwalentu pieniężnego.

Warto zaznaczyć, że jeżeli pracownikom jest wypłacany ekwiwalent pieniężny za używanie własnej odzieży i obuwia roboczego oraz za pranie odzieży, pracodawca jest zobowiązany do założenia i prowadzenia, odrębnie dla każdego pracownika, karty ewidencji wypłat ekwiwalentu pieniężnego (§ 8 pkt 3 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 28 maja 1996 r. w sprawie zakresu prowadzenia przez pracodawców dokumentacji w sprawach związanych ze stosunkiem pracy oraz sposobu prowadzenia akt osobowych pracownika – Dz. U. nr 62, poz. 286 ze zm.).

W związku z tym, że do wydania pracownikom odzieży i obuwia roboczego oraz zapewnienia im prania i konserwacji tej odzieży obligują pracodawcę przepisy z zakresu bezpieczeństwa i higieny pracy, wartość tych świadczeń nie będzie u pracowników podlegać opodatkowaniu podatkiem dochodowym, stosownie do art. 21 ust. 1 pkt 11 updof.

Zwolnienie określone w tym przepisie będzie też miało zastosowanie do ekwiwalentu pieniężnego wypłacanego pracownikom w miejsce tych świadczeń, tj. za używanie przez pracowników własnej odzieży i obuwia roboczego oraz za pranie odzieży we własnym zakresie. Przy czym warunkiem objęcia ekwiwalentu wspomnianym zwolnieniem jest to, aby był on wypłacony zgodnie z przepisami o bezpieczeństwie i higienie pracy, tj. uwzględniał koszty faktycznie poniesione na pranie odzieży albo aktualną cenę rynkową odzieży i obuwia roboczego.

Problematyczna pozostaje jednak kwestia stosowania komentowanego zwolnienia podatkowego w razie wypłaty ekwiwalentu za pranie odzieży roboczej ustalonego w formie ryczałtu. Przykładowo Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji indywidualnej z 10 października 2012 r., nr IPPB4/415-574/12-4/JK, stwierdził, że: *„(…) pracodawca nie może zapewnić prania odzieży roboczej i z tego powodu postanowił, że wypłacać będzie środki pieniężne celem zapewnienia prania tej odzieży przez pracowników. (…) Regulamin pracy przewiduje wypłacanie ekwiwalentów za pranie odzieży roboczej. Wypłacane pracownikom świadczenia pieniężne z tytułu prania odzieży roboczej (…) stanowią ryczałt brutto ustalany kwotowo, niestanowiący równowartości poniesionych przez pracownika kosztów. (…) »ekwiwalent za pranie odzieży roboczej«, o którym mowa w stanie faktycznym, nie jest ekwiwalentem korzystającym ze zwolnienia od podatku, gdyż jego wysokość nie stanowi równowartości faktycznie poniesionych przez pracownika kosztów. Zatem wypłata pracownikom stałej ryczałtowej kwoty kosztów prania odzieży roboczej, podlega opodatkowaniu jako przychód ze stosunku pracy (…)”.*

Warto jednak zwrócić uwagę na stanowisko Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach, który w interpretacji indywidualnej z 13 czerwca 2013 r., nr IBPBII/1/415-296/13/MK stwierdził, że: *„(…) wysokość ekwiwalentu może być ustalona także w sposób inny, niż tylko na podstawie dokumentów przedłożonych przez pracowników. Jako ekwiwalent, wypłacane pracownikom kwoty mają stanowić rekompensatę kosztów przez nich poniesionych. Wysokość kosztów może być ustalana we wzajemnym porozumieniu pracodawcy i pracowników”.* W rezultacie organ podatkowy uznał, że korzysta ze zwolnienia od podatku wypłacany pracownikom w jednakowej wysokości ekwiwalent za pranie odzieży roboczej, którego wysokość została skalkulowana na podstawie cen usług pralni chemicznych działających na rynku lokalnym. W analogicznej sprawie taki sam pogląd wyraził Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy w interpretacji indywidualnej z 5 maja 2013 r., nr ITPB2/415-168/13/RS.

2.2. Napoje i posiłki profilaktyczne

Stosownie do § 112 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 26 września 1997 r. w sprawie ogólnych przepisów bezpieczeństwa i higieny pracy (Dz. U. z 2003 r. nr 169, poz. 1650 ze zm.), pracodawca jest obowiązany zapewnić wszystkim pracownikom wodę zdatną do picia lub inne napoje, a pracownikom zatrudnionym stale lub okresowo w warunkach szczególnie uciążliwych zapewnić, oprócz wody, także inne napoje. Ilość, rodzaj i temperatura tych napojów powinny być dostosowane do warunków wykonywania pracy i potrzeb fizjologicznych pracowników.

Natomiast zgodnie z art. 232 Kodeksu pracy, pracodawca jest obowiązany zapewnić pracownikom zatrudnionym w warunkach szczególnie uciążliwych, nieodpłatnie, odpowiednie posiłki i napoje, jeżeli jest to niezbędne ze względów profilaktycznych. Dopuszczalne sposoby realizacji obowiązku zapewnienia posiłków profilaktycznych pracownikom, o których mowa, określa rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 28 maja 1996 r. w sprawie profilaktycznych posiłków i napojów (Dz. U. nr 60, poz. 279).

Z jego regulacji wynika, że pracodawca powinien w takim przypadku wydawać pracownikom posiłek w formie jednego dania gorącego. Jeżeli jednak pracodawca nie ma możliwości wydawania posiłków ze względu na rodzaj pracy wykonywanej przez pracowników lub ze względów organizacyjnych, może zapewnić im w czasie pracy:

– korzystanie z posiłków w punktach gastronomicznych lub
– przyrządzanie posiłków we własnym zakresie z otrzymanych produktów.

Powołane rozporządzenie nie przewiduje natomiast wypłaty pracownikom ekwiwalentu pieniężnego za posiłki i napoje.

Oznacza to, że ze zwolnienia od podatku określonego w art. 21 ust. 1 pkt 11 updof będzie korzystać wyłącznie wartość posiłków profilaktycznych i napojów wydawanych pracownikom w naturze, zapewnianych w punktach gastronomicznych, albo zapewnianych poprzez wydanie produktów do przygotowania posiłków. W sytuacji zaś przyznania pracownikom ekwiwalentu pieniężnego w miejsce tych świadczeń, powołany przepis nie znajdzie zastosowania.

Przykład

Zakład pracy zobowiązany jest zapewnić pracownikom posiłki profilaktyczne. Wobec problemów organizacyjnych z ich wydawaniem, przyjęto rozwiązanie polegające na zwracaniu pracownikom poniesionych przez nich wydatków na zakup produktów służących do przygotowania posiłków. Kwota wydatków zwracanych pracownikom podlega opodatkowaniu.

Inaczej jednak będzie, w przypadku gdy pracownicy z własnych środków finansują zakup usług gastronomicznych lub produktów do przygotowania posiłków, działając w imieniu i na rzecz zakładu pracy. Wówczas nie dochodzi do powstania świadczenia o charakterze pieniężnym, co potwierdza wyrok WSA w Warszawie z 17 lutego 2009 r., sygn. akt III SA/Wa 2839/08. W wyroku tym Sąd stwierdził, że: *„Okoliczność, że pracownicy dokonujący zakupów działają w imieniu i na rzecz Spółki, co potwierdzać mają faktury VAT wystawione bezpośrednio na Spółkę, stanowi, że w istocie dochodzi do wydania pracownikom produktów zakupionych przez Spółkę. Słuszna bowiem jest uwaga Skarżącej, że obowiązki intendenta w zakresie zakupu produktów spożywczych może spełnić każda osoba umocowana przez Spółkę, w tym także uprawniony do posiłków pracownik. W takiej sytuacji spełniona byłaby przesłanka zwolnienia określonego art. 21 ust. 1 pkt 11 u.p.d.o.f.”.*

Warto dodać, że obowiązek polegający na zapewnieniu pracownikom napojów i posiłków profilaktycznych może być realizowany przez wydawanie im przez pracodawcę kuponów uprawniających do uzyskania na ich podstawie posiłków, artykułów spożywczych lub napojów bezalkoholowych. W takim przypadku podstawę zwolnienia od podatku dochodowego wartości otrzymanych świadczeń stanowić będzie art. 21 ust. 1 pkt 11b updof (por. interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 8 czerwca 2012 r., nr IPTPB1/415-169/12-4/MD). Zgodnie z treścią tego przepisu, wolna od podatku dochodowego jest wartość otrzymanych przez pracownika od pracodawcy bonów, talonów, kuponów lub innych dowodów uprawniających do uzyskania na ich podstawie posiłków, artykułów spożywczych lub napojów bezalkoholowych, w przypadku gdy pracodawca, mimo ciążącego na nim obowiązku wynikającego z przepisów o bezpieczeństwie i higienie pracy, nie ma możliwości wydania pracownikom posiłków, artykułów spożywczych lub napojów bezalkoholowych.

2.3. Okulary i szkła kontaktowe dla pracowników zatrudnionych przy monitorach ekranowych

W myśl przepisu § 8 ust. 2 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 1 grudnia 1998 r. w sprawie bezpieczeństwa i higieny pracy na stanowiskach wyposażonych w monitory ekranowe (Dz. U. nr 148, poz. 973), pracodawca jest obowiązany zapewnić pracownikom okulary korygujące wzrok, zgodne z zaleceniem lekarza, jeżeli wyniki badań okulistycznych przeprowadzonych w ramach profilaktycznej opieki zdrowotnej, w zakresie i na zasadach określonych w odrębnych przepisach, wykażą potrzebę ich stosowania podczas pracy przy obsłudze monitora ekranowego. Obowiązek zapewnienia okularów przez pracodawców powinien być realizowany w odniesieniu do pracowników użytkujących w czasie pracy monitor ekranowy co najmniej przez połowę dobowego wymiaru czasu pracy (§ 2 pkt 4 rozporządzenia).

Wątpliwości w zakresie stosowania zwolnienia określonego w art. 21 ust. 1 pkt 11 updof w przypadku fundowania przez pracodawców okularów, jak też zapewniania pracownikom szkieł kontaktowych, zostały wyjaśnione przez Ministra Finansów w interpretacji ogólnej z 16 marca 2011 r., nr DD3/033/30/CRS/11/95. Odwołując się do przepisów wspomnianego rozporządzenia oraz opinii Ministerstwa Pracy i Polityki Społecznej, Minister Finansów stwierdził, że: *„Przepisy te nie określają jednak formy zapewnienia pracownikowi zaleconych okularów, dlatego też (…) to pracodawca określa sposób zaopatrzenia pracownika w okulary. Może to nastąpić poprzez:*

- *otrzymanie od pracodawcy zaleconych okularów korygujących wzrok,*
- *dokonanie przez pracownika (w porozumieniu z pracodawcą) zakupu zaleconych okularów i otrzymanie zwrotu poniesionych na ten cel wydatków udokumentowanych wystawioną na niego fakturą. W tym przypadku zasadne jest ustalenie przez pracodawcę kwoty przeznaczonej na omawiane okulary i poinformowanie o tym zainteresowanych pracowników. Należy mieć jednak na uwadze, że wysokość środków finansowych, jakie pracodawca przeznacza na okulary, powinna być tak skalkulowana, aby umożliwiała zakup okularów korygujących wzrok zgodnych z zaleceniem lekarza.*

W świetle powyższego (…) obie wyżej opisane formy zapewnienia przez pracodawcę okularów korygujących wzrok – jako zgodne z przepisami powołanego rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej – uprawniają do zastosowania zwolnienia podatkowego, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 11 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Na tle

omawianego zagadnienia pojawiają się również wątpliwości co do możliwości korzystania z przedmiotowego zwolnienia podatkowego w przypadku, gdy pracodawca zapewnia pracownikowi szkła (soczewki) kontaktowe zamiast okularów. Zgodnie z otrzymaną od Ministerstwa Pracy i Polityki Społecznej opinią w niektórych przypadkach lekarz może zalecić stosowanie przy obsłudze monitora zamiast okularów szkieł (soczewek) kontaktowych, które spełniają ten sam cel. Te przypadki mogą być związane z określonymi wadami wzroku pracownika, przy których nie jest możliwe skorygowanie wzroku przy pomocy okularów. Zatem, jeżeli lekarz specjalista w wyniku badań okulistycznych przeprowadzonych w ramach profilaktycznej opieki zdrowotnej zaleci pracownikowi stosowanie przy obsłudze monitora zamiast okularów szkieł (soczewek) kontaktowych, pracodawca ma obowiązek je zapewnić. Z tych względów należy uznać, że w tych szczególnych sytuacjach świadczenie w postaci zapewnienia szkieł (soczewek) kontaktowych również korzysta ze zwolnienia na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 11 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych".

3. Ekwiwalent za używanie w pracy własnych narzędzi, materiałów i sprzętu

Obowiązek wyposażenia stanowiska pracy pracownika w niezbędne narzędzia, materiały i sprzęt jest obowiązkiem pracodawcy. Zdarza się jednak, że pracownicy przy wykonywaniu pracy używają np. własnych narzędzi, a pracodawca wypłaca im z tego tytułu ekwiwalent pieniężny.

Podstawę wypłaty takiego ekwiwalentu może stanowić regulamin pracy, umowa o pracę bądź odrębna umowa zawarta pomiędzy pracownikiem a pracodawcą. Dokument będący podstawą wypłaty ekwiwalentu powinien określać rodzaj narzędzi, materiałów lub sprzętu, których pracownik będzie używał na potrzeby pracodawcy, okres ich używania, wysokość ekwiwalentu przysługującego pracownikowi oraz termin jego wypłaty.

Przychód osiągany przez pracowników, w tym przez pracowników tymczasowych, otrzymujących ekwiwalent pieniężny może korzystać ze zwolnienia od podatku dochodowego, na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 13 i ust. 1a updof.

Aby zwolnienie to miało zastosowanie, ekwiwalent musi:

1) być wypłacany w formie pieniężnej,
2) przysługiwać z tytułu używania przy wykonywaniu pracy na rzecz pracodawcy narzędzi i materiałów stanowiących własność pracownika.

Zgodnie z utrwalonym stanowiskiem, ekwiwalent pieniężny powinien stanowić świadczenie równoważące używanie przez pracownika swojego sprzętu (narzędzi, materiałów) do wykonania powierzonych mu obowiązków. Tym samym pracodawca powinien ustalić ten ekwiwalent, uwzględniając rodzaj, wartość oraz stopień zużycia narzędzi, materiałów lub sprzętu wykorzystywanych przez pracownika na potrzeby pracodawcy. To oznacza, że w celu ustalenia wysokości ekwiwalentu należy wziąć pod uwagę takie elementy, jak np.: ilość roboczogodzin używania danego sprzętu, normy zużycia używanych narzędzi.

Istotne jest również, aby używane na potrzeby pracodawcy narzędzia, materiały i sprzęt, stanowiły własność pracowników. Należy przy tym zaznaczyć, że dla celów dowodowych oświadczenie pracownika stwierdzające, że wykorzystuje on własne narzędzia (materiały, sprzęt), może być niewystarczające do zastosowania omawianego zwolnienia. Wskazał na to WSA we Wrocławiu w wyroku z 13 marca 2007 r., sygn. akt I SA/Wr 59/07. W wyroku tym Sąd doszedł do wniosku, że: *„Płatnik, stosując przepis art. 21 ust. 1 pkt 13 ustawy* (updof – przyp. autora)*, musi (...) wykazać, że narzędzia, materiały czy sprzęt, którymi posługuje się*

pracownik wykonując pracę dla pracodawcy, stanowią jego własność. Musi zatem dysponować odpowiednimi dowodami. Z tego też względu winien zażądać od pracownika wykazania dowodem, który nie budzi wątpliwości, że konkretne narzędzie jest jego własnością. Z reguły będą to, jak wskazała strona skarżąca, faktury, dowody zakupu. Oświadczenie, aby mogło stanowić dowód własności sprzętu czy narzędzi, nie może budzić wątpliwości, a więc winno być poparte takimi dowodami, które pozwolą bez wątpienia uznać je za potwierdzające prawo własności pracownika do danego sprzętu, narzędzi czy materiałów".

Ponadto poza zakresem omawianego zwolnienia pozostają świadczenia pieniężne wypłacane za użytkowanie na potrzeby pracodawcy przez pracowników prywatnych samochodów, które nie mieszczą się z zakresie pojęcia „narzędzia" lub „sprzęt" (por. interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 14 grudnia 2011 r., nr ILPB1/415-1108/11-2/TW).

4. Zwrot kosztów używania przez pracowników samochodów prywatnych w jazdach lokalnych

Pracodawca może zawierać z pracownikami umowy o używaniu przez nich samochodów osobowych do celów służbowych, w jazdach lokalnych. W takich przypadkach pracownikom przysługuje zwrot kosztów używania tych samochodów. Rozporządzenie Ministra Infrastruktury z dnia 25 marca 2002 r. w sprawie warunków ustalania oraz sposobu dokonywania zwrotu kosztów używania do celów służbowych samochodów osobowych, motocykli i motorowerów niebędących własnością pracodawcy (Dz. U. nr 27, poz. 271 ze zm.) przewiduje, że zwrot kosztów może być dokonywany w formie:

- miesięcznego ryczałtu pieniężnego obliczanego jako iloczyn stawki za jeden kilometr przebiegu pojazdu i przyznanego pracownikowi miesięcznego limitu kilometrów,
- limitu tzw. kilometrówki, ustalanego poprzez pomnożenie faktycznej liczby przejechanych kilometrów wynikającej z prowadzonej przez pracownika ewidencji przebiegu pojazdu i stawki za jeden kilometr przebiegu.

Zasady ustalania wysokości kosztów podlegających zwrotowi strony powinny określić w umowie. Świadczenia wypłacane pracownikom na podstawie takiej umowy stanowią przychody ze stosunku pracy. Zasadą jest, że przychód, o którym mowa podlega opodatkowaniu, chyba że zachodzą podstawy do zastosowania zwolnienia od podatku dochodowego określonego w art. 21 ust. 1 pkt 23b updof.

Na podstawie tego przepisu, nie podlega opodatkowaniu zwrot kosztów poniesionych przez pracownika z tytułu używania pojazdów stanowiących własność pracownika, dla potrzeb zakładu pracy, w jazdach lokalnych, do wysokości miesięcznego ryczałtu pieniężnego albo do wysokości nieprzekraczającej kwoty ustalonej przy zastosowaniu stawek za jeden kilometr przebiegu pojazdu, określonych w odrębnych przepisach wydawanych przez właściwego ministra. Zwolnienie to ma jednak bardzo ograniczony zakres. Stosuje się je bowiem wyłącznie, w sytuacji gdy obowiązek ponoszenia tych kosztów przez zakład pracy albo możliwość przyznania prawa do zwrotu kosztów wynika wprost z przepisów innych ustaw.

Przykładowo, zwolnienie dotyczy zwrotu kosztów używania prywatnych samochodów w celach służbowych, w jazdach lokalnych, na rzecz pracowników socjalnych, do których należy świadczenie pracy socjalnej w środowisku (art. 121 ust. 3c ustawy z dnia 12 marca 2004 r. o pomocy społecznej – Dz. U. z 2009 r. nr 175, poz. 1362 ze zm.), co potwierdza interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 13 września 2012 r., nr IPTPB1/415-410/12-2/KO.

5. Zakwaterowanie pracowników

Przepis art. 21 ust. 1 pkt 19 updof stanowi, że wolna od podatku dochodowego jest wartość świadczeń ponoszonych przez pracodawcę z tytułu zakwaterowania pracowników, do wysokości nieprzekraczającej miesięcznie kwoty 500 zł. Określone zwolnienie podatkowe ma zastosowanie, jeżeli pracownicy mają miejsce zamieszkania poza miejscowością, w której znajduje się zakład pracy oraz nie korzystają z podwyższonych kosztów uzyskania przychodów (art. 21 ust. 14 updof).

Istotnym ograniczeniem jest miesięczny limit zwolnienia, który określony został w wysokości 500 zł i odnosi się do sumy wszystkich świadczeń poniesionych przez pracodawcę w danym miesiącu w związku z zakwaterowaniem danego pracownika. Bez znaczenia pozostaje natomiast miejsce zakwaterowania pracowników, w szczególności nie musi to być hotel pracowniczy, czy kwatera prywatna wynajmowana na cele zbiorowego zakwaterowania.

Przykład

Spółka mieszcząca się w Szczecinie zatrudnia w wymiarze 2/5 etatu pracownika mieszkającego w Poznaniu. Pracownik ten świadczy pracę w Szczecinie przez 2 dni w tygodniu, nie korzysta przy tym z podwyższonych kosztów uzyskania przychodów.

Spółka opłaca pracownikowi pokój w hotelu. Koszt wynajęcia pokoju wynosi 150 zł za dobę. W związku z zakwaterowaniem pracownika w hotelu we wrześniu 2013 r. pracodawca poniesie wydatek w kwocie 1.200 zł (8 dób x 150 zł).

Kwota 1.200 zł stanowić będzie przychód pracownika ze stosunku pracy, który do wysokości 500 zł korzystał będzie ze zwolnienia od podatku. Opodatkowaniu podlegać będzie kwota 700 zł (1.200 zł – 500 zł). Kwotę tę pracodawca doliczy do wynagrodzenia osiągniętego przez tego pracownika we wrześniu br. i od łącznej sumy przychodu obliczy i pobierze zaliczkę na podatek.

6. Świadczenia związane z uzupełnianiem wiedzy i umiejętności zawodowych

Wolna od podatku jest wartość świadczeń przyznanych zgodnie z odrębnymi przepisami przez pracodawcę na podnoszenie kwalifikacji zawodowych, z wyjątkiem wynagrodzeń otrzymywanych za czas zwolnienia z całości lub części dnia pracy oraz za czas urlopu szkoleniowego. Tak wynika z art. 21 ust. 1 pkt 90 updof.

Pod pojęciem „odrębnych przepisów", o których mowa w powołanym zwolnieniu, generalnie należy rozumieć regulacje zawarte w art. 103^1-103^5 Kodeksu pracy.

Zgodnie z art. 103^1 § 1 K.p., przez podnoszenie kwalifikacji zawodowych rozumie się zdobywanie lub uzupełnianie wiedzy i umiejętności przez pracownika, z inicjatywy pracodawcy albo za jego zgodą. Pracownikowi podnoszącemu kwalifikacje zawodowe przysługują:

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

Ponadto pracodawca może przyznać pracownikowi podnoszącemu kwalifikacje zawodowe dodatkowe świadczenia, w szczególności pokryć opłaty za kształcenie, przejazd, podręczniki

i zakwaterowanie. Katalog tych świadczeń dodatkowych, wymieniony w art. 103^3 K.p., nie ma charakteru zamkniętego. Tym samym pracodawca może przyznać pracownikowi również inne świadczenia, np. na pokrycie kosztów wyżywienia.

Przykład

Pracownik, z inicjatywy pracodawcy, rozpoczął studia. Na podstawie umowy zawartej z pracownikiem, pracodawca zobowiązał się do zwrotu udokumentowanych kosztów czesnego, podręczników i zakwaterowania oraz kosztów przejazdu na zajęcia prywatnym samochodem pracownika, na zasadach określonych w przepisach w sprawie podróży służbowej, po przedłożeniu ewidencji przebiegu pojazdu. Wartość tych świadczeń otrzymywanych przez pracownika jest wolna od podatku dochodowego na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 90 updof.

Z pracownikiem podnoszącym kwalifikacje zawodowe pracodawca powinien zawrzeć na piśmie umowę określającą wzajemne prawa i obowiązki stron. Zawarcie takiej umowy nie jest jednak konieczne, gdy pracodawca nie zamierza zobowiązać pracownika do pozostawania w zatrudnieniu po ukończeniu podnoszenia kwalifikacji zawodowych (art. 103^4 § 3 K.p.).

Warto również przypomnieć, że w świetle wyjaśnień Ministerstwa Pracy i Polityki Społecznej, opublikowanych na stronie internetowej tego resortu (www.mpips.gov.pl, w zakładce Prawo Pracy/Zmiany kodeksu pracy/Zmiany obowiązujące od 2010 r./Nowe zasady podnoszenia kwalifikacji zawodowych przez pracowników), przepisy Kodeksu pracy dotyczą przede wszystkim podnoszenia kwalifikacji zawodowych w ramach pracy aktualnie wykonywanej przez pracownika. Jednak mogą one mieć zastosowanie również, w przypadku gdy planowany jest awans pracownika lub też pracodawca zamierza zaproponować mu inne warunki pracy, np. pracę na innym stanowisku, czy ze względu na zmianę profilu działalności firmy.

7. Wsparcie materialne i świadczenia socjalne

7.1. Pomoc z zakresu działalności socjalnej i zapomogi

Generalnie udzielanie pracownikom pomocy materialnej – rzeczowej lub finansowej, a także zwrotnej lub bezzwrotnej pomocy na cele mieszkaniowe, należy do działalności socjalnej, o której mowa w art. 2 pkt 1 ustawy z dnia 4 marca 1994 r. o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych (Dz. U. z 2012 r. poz. 592 ze zm.).

Pracodawca, który tworzy zakładowy fundusz świadczeń socjalnych, na zasadach określonych w regulaminie tego funduszu, może zatem przeznaczyć jego środki na wsparcie pracowników, albo na inne działania z zakresu działalności socjalnej, która obejmuje również usługi świadczone przez pracodawców na rzecz m.in. różnych form wypoczynku, działalności kulturalno-oświatowej i sportowo-rekreacyjnej.

Podstawę zwolnienia od podatku świadczeń socjalnych otrzymywanych przez pracownika stanowi art. 21 ust. 1 pkt 67 updof.

Zgodnie z jego treścią, wolna od podatku dochodowego jest wartość otrzymanych przez pracownika w związku z finansowaniem działalności socjalnej, o której mowa w przepisach o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych, rzeczowych świadczeń oraz otrzymanych przez niego w tym zakresie świadczeń pieniężnych, sfinansowanych w całości ze środków zakładowego funduszu świadczeń socjalnych lub funduszy związków zawodowych, łącznie

do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 380 zł; rzeczowymi świadczeniami nie są bony, talony i inne znaki, uprawniające do ich wymiany na towary lub usługi.

Z tego wynika, że zakresem zwolnienia objęte są świadczenia rzeczowe i pieniężne mieszczące się w zakresie działalności socjalnej, które są finansowane ze środków zakładowego funduszu świadczeń socjalnych lub z funduszy związków zawodowych.

Otrzymane przez pracownika świadczenia korzystają ze zwolnienia do wysokości 380 zł w stosunku rocznym. Limit ten dotyczy łącznie wszystkich świadczeń, bez względu na ich rodzaj (pieniężne, rzeczowe) oraz na to, z którego funduszu zostały sfinansowane.

W ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych brak jest uregulowań nakazujących pracodawcom oraz związkom zawodowym wymianę między sobą informacji o wysokości świadczeń przyznanych pracownikom z ich funduszy. Stąd w praktyce może wystąpić taka sytuacja, że to pracownik będzie obowiązany wykazać i opodatkować w zeznaniu podatkowym kwotę nadwyżki świadczeń uzyskanych ponad limit przysługującego zwolnienia.

Przykład

Pracownik otrzymał w lutym 2013 r. świadczenie pieniężne w wysokości 150 zł o charakterze zapomogi sfinansowane z funduszu związku zawodowego działającego na terenie zakładu pracy oraz w sierpniu 2013 r. dofinansowanie do wczasów z zakładowego funduszu świadczeń socjalnych w wysokości 350 zł. Łączna kwota tych świadczeń przekroczyła o 120 zł wartość świadczeń objętych zwolnieniem na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 67 updof. Oznacza to, że kwota nadwyżki wartości świadczenia ponad ustalony limit zwolnienia podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym. Kwotę świadczenia podlegającą opodatkowaniu pracownik musi ustalić samodzielnie i wykazać ją w zeznaniu rocznym.

Konieczność opodatkowania całej kwoty pomocy materialnej przyznanej pracownikom może pojawić się natomiast, w sytuacji gdy przyznane wsparcie mieści się w zakresie działalności socjalnej pracodawcy, ale zapomoga zostanie przez niego sfinansowana ze środków obrotowych. Od zasady tej możliwy jest wyjątek.

Wolne od podatku, do wysokości 2.280 zł za rok podatkowy, są zapomogi otrzymane w związku z zaistnieniem indywidualnych zdarzeń losowych, klęsk żywiołowych, długotrwałej choroby lub śmierci. W przypadku tego zwolnienia, określonego w art. 21 ust. 1 pkt 26 updof, nie jest istotne źródło finansowania, lecz zaistnienie jednego z wymienionych zdarzeń. Przy tym, z uwagi na brak ustawowego wyjaśnienia znaczenia użytych wyrażeń, przyjmuje się, że:

a) indywidualne zdarzenie losowe to wszelkie nieprzewidziane zdarzenia, których nie można uniknąć nawet przy zachowaniu należytej staranności (np. nieszczęśliwy wypadek powodujący uszczerbek na zdrowiu, pożar lub zalanie wodą domu lub mieszkania, włamanie, kradzież, itp.),
b) klęska żywiołowa to zdarzenie spowodowane niszczycielskim działaniem sił przyrody, np. powódź, huragan, gradobicie, itp.,
c) długotrwała choroba to choroba, która z medycznego punktu widzenia określana jest jako choroba przewlekła, a więc mająca długotrwały przebieg.

Pracownicy ubiegający się o zapomogę z powodu wskazanych zdarzeń powinni wykazać fakt ich zaistnienia. Jako dowód uzasadniający wypłatę zapomogi należy dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem (art. 180

Ordynacji podatkowej). Dowodem może być np. protokół zgłoszenia szkody ubezpieczycielowi, protokół zgłoszenia kradzieży na policji itd.

Przykład

Podatnik poniósł wydatki na remont mieszkania, które zostało zniszczone w pożarze. Pracodawca z ZFŚS przyznał pracownikowi zapomogę losową w wysokości 500 zł. Otrzymane świadczenie pieniężne podlegało w całości zwolnieniu od podatku na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 26 updof. Jednocześnie wartości tego świadczenia pracodawca nie uwzględnił, określając zakres opodatkowania innych świadczeń sfinansowanych w tym roku ze środków ZFŚS.

7.2. Dofinansowanie opieki nad dziećmi

Pracodawca może w regulaminie ZFŚS zamieścić zapis regulujący warunki ubiegania się przez osoby uprawnione o dopłatę do kosztów przebywania dziecka m.in. w żłobku, klubie dziecięcym lub przedszkolu, niezależnie od formy prawnej takiej instytucji. Za działalność socjalną uważa się bowiem m.in. usługi świadczone przez pracodawców na rzecz opieki nad dziećmi w żłobkach, klubach dziecięcych, przedszkolach oraz innych formach wychowania przedszkolnego (art. 2 pkt 1 ustawy o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych). Wysokość udzielonego dofinansowania powinna być uzależniona od sytuacji życiowej, rodzinnej i materialnej osoby uprawnionej do korzystania z funduszu.

Świadczenia otrzymane z zakładowego funduszu świadczeń socjalnych, związane z pobytem dzieci osób uprawnionych do tych świadczeń w żłobkach lub klubach dziecięcych korzystają ze zwolnienia od podatku na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 67a updof. Zwolnienie to obejmuje zarówno pobyt dzieci w przyzakładowych żłobkach i klubach dziecięcych, jak i świadczenia z ZFŚS na tego typu formy opieki nad dziećmi poza zakładem pracy.

Komentowane zwolnienie podatkowe dotyczy nie tylko pomocy w formie dofinansowania do opłat za pobyt dzieci w żłobkach i klubach dziecięcych, lecz także pomocy rzeczowej w postaci np. ubrań, butów. Nieistotna jest przy tym wysokość otrzymanego świadczenia, ponieważ zwolnieniem jest objęta cała jego kwota. Wysokość dofinansowania zwolnionego od opodatkowania nie jest bowiem limitowana.

Należy podkreślić, że przepis art. 21 ust. 1 pkt 67a updof, nie stanowi podstawy do zwolnienia od opodatkowania finansowanych ze środków funduszu socjalnego świadczeń związanych z opieką nad dziećmi uczęszczającymi do przedszkola. Tego rodzaju świadczenie może natomiast korzystać ze zwolnienia podatkowego limitowanego kwotą 380 zł, określonego w art. 21 ust. 1 pkt 67 updof. Możliwość ubiegania się o dofinansowanie do kosztów pobytu dziecka w przedszkolu lub w innej placówce wychowania przedszkolnego ma jednak każdy z małżonków, którego pracodawca tworzy fundusz socjalny z przeznaczeniem jego środków na tego rodzaju pomoc.

Przykład

Małżonkowie pracują w dwóch różnych zakładach pracy. Ich pracodawcy tworzą zakładowy fundusz świadczeń socjalnych, którego środki – zgodnie z regulaminem funduszu – mogą być przeznaczane na pomoc w formie dofinansowania kosztów pobytu dzieci pracowników w żłobkach i przedszkolach. Ponieważ małżonkowie mają dwoje dzieci w wieku 2 i 5 lat, każdy z nich wystąpił do swojego

pracodawcy z wnioskiem o dofinansowanie na pokrycie kosztów pobytu jednego dziecka w żłobku, a drugiego – w przedszkolu. U każdego z rodziców otrzymywane z funduszu dofinansowanie do kosztów pobytu dziecka:

- *– w żłobku – w całości korzysta ze zwolnienia od podatku,*
- *– w przedszkolu – będzie podlegało opodatkowaniu tym podatkiem, gdy suma świadczeń pieniężnych i rzeczowych otrzymanych w roku podatkowym (sfinansowanych ze środków funduszu socjalnego lub funduszy związków zawodowych) przekroczy kwotę 380 zł. Przy czym opodatkowaniu będzie podlegać nadwyżka ponad tę kwotę.*

7.3. Dopłaty do wypoczynku dzieci i młodzieży

Zwolnieniem od podatku objęte są również dopłaty do: wypoczynku zorganizowanego przez podmioty prowadzące działalność w tym zakresie, w formie wczasów, kolonii, obozów i zimowisk, w tym również połączonego z nauką, pobytu na leczeniu sanatoryjnym, w placówkach leczniczo-sanatoryjnych, rehabilitacyjno-szkoleniowych i leczniczo-opiekuńczych, oraz przejazdów związanych z tym wypoczynkiem i pobytem na leczeniu – dzieci i młodzieży do lat 18:

1) z funduszu socjalnego, zakładowego funduszu świadczeń socjalnych oraz zgodnie z odrębnymi przepisami wydanymi przez właściwego ministra – niezależnie od ich wysokości,
2) z innych źródeł – do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 760 zł.

Jak wynika z art. 21 ust. 1 pkt 78 updof regulującego to zwolnienie podatkowe, ważne jest źródło, z którego pochodzą środki na dofinansowanie wypoczynku. Dopłaty z funduszu socjalnego, zakładowego funduszu świadczeń socjalnych oraz zgodnie z odrębnymi przepisami wydanymi przez właściwego ministra są objęte tym zwolnieniem bez względu na ich wysokość. Natomiast dofinansowanie do wymienionych form wypoczynku z innych źródeł jest wolne od podatku dochodowego, tylko do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 760 zł.

Dodajmy, że przepisy podatkowe nie zawierają definicji wspomnianych form wypoczynku, zatem posłużymy się ich znaczeniem słownikowym. A zatem:

1) wczasy, to wypoczynek poza miejscem zamieszkania, którego organizatorzy za opłatą zapewniają noclegi, całodzienne wyżywienie, a niekiedy także rozrywki sportowe i kulturalne,
2) kolonie, to zorganizowany pobyt dzieci i młodzieży poza miejscem zamieszkania, dla wypoczynku w czasie wakacji,
3) obóz, to zorganizowany wypoczynek grupy ludzi, często połączony z uprawianiem sportu, doskonaleniem zawodowym, nauką języków obcych,
4) zimowisko, to zorganizowany w celach wypoczynkowych pobyt młodzieży poza miastem w czasie ferii zimowych.

Jednym z warunków, od spełnienia którego zależy zastosowanie omawianego zwolnienia, jest zorganizowanie wypoczynku dzieci przez „podmiot prowadzący działalność w tym zakresie". Przepisy nie określają jednak znaczenia tego wyrażenia, ani formy w jakiej ma prowadzić działalność podmiot zajmujący się wypoczynkiem. Przyjmuje się, że do podmiotów prowadzących działalność w tym zakresie można zaliczyć zarówno podmioty, które świadczą usługi wypoczynkowe w ramach prowadzenia działalności gospodarczej, np. biura turystyczne, jak również podmioty, które zajmują się statutowo tego typu działalnością, np. szkoły, czy kościoły.

III. ŚWIADCZENIA DLA UCZNIÓW, STUDENTÓW I OSÓB KSZTAŁCĄCYCH SIĘ

1. Stypendia naukowe i za wyniki w nauce

Na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 39 updof, zwolnieniem od podatku dochodowego objęte są:

– stypendia otrzymywane na podstawie przepisów o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki,
– stypendia doktoranckie otrzymywane na podstawie przepisów – Prawo o szkolnictwie wyższym,
– inne stypendia naukowe i za wyniki w nauce, których zasady przyznawania zostały zatwierdzone przez ministra właściwego do spraw szkolnictwa wyższego po zasięgnięciu opinii Rady Głównej Nauki i Szkolnictwa Wyższego albo przez ministra właściwego do spraw oświaty i wychowania.

Przykład

Instytut naukowy, przyznał stypendium osobie przygotowującej rozprawę doktorską w zakresie tematycznie związanym z badaniami prowadzonymi przez instytut. Stypendium przyznano na zasadach określonych w rozporządzeniu Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z dnia 19 lipca 2011 r. w sprawie warunków przyznawania stypendiów osobom, którym wszczęto przewód doktorski (Dz. U. nr 160, poz. 956), wydanego w wykonaniu ustawy o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki. Wartość stypendium otrzymywanego przez osobę uprawnioną jest więc wolna od podatku.

Warto zwrócić uwagę na korzystne dla podatników zakończenie sporu, w sprawie zastosowania zwolnienia określonego w powołanym przepisie w odniesieniu do stypendiów dla wybitnych młodych naukowców.

Stypendia te, na podstawie złożonych wniosków, są corocznie przyznawane przez ministra właściwego do spraw nauki wybitnym młodym naukowcom zatrudnionym w jednostkach naukowych i prowadzących działalność naukową. Ponieważ jednak podstawę prawną ich przyznania stanowi ustawa z dnia 30 kwietnia 2010 r. o zasadach finansowania nauki – Dz. U. nr 96, poz. 615 ze zm. (a wcześniej ustawa z dnia 8 października 2004 r. o zasadach finansowania nauki) niewymieniona w art. 21 ust. 1 pkt 39 updof, niektóre organy podatkowe uznawały, że stypendia naukowe dla młodych naukowców nie są objęte zakresem tego zwolnienia. Odmienne stanowisko prezentowały sądy administracyjne (por. wyrok NSA z 29 czerwca 2012 r., sygn. akt II FSK 2617/10 – orzeczenie prawomocne).

Ostatecznie Minister Finansów, uwzględniając ukształtowaną wykładnię sądową, w interpretacji ogólnej z 7 grudnia 2012 r., nr DD3/033/100/CRS/12/DD-679 przyznał, że: *„(…) omawiane zwolnienie podatkowe może mieć także zastosowania do stypendiów naukowych i za wyniki w nauce, które otrzymywane są na podstawie innych ustaw niż wymienione w analizowanym zwolnieniu podatkowym, poprzez zakwalifikowanie ich do drugiej kategorii stypendiów, określonych w tym przepisie, pod warunkiem, że zasady ich przyznawania określone*

zostały w rozporządzaniu wydanym przez ministra właściwego do spraw oświaty i wychowania albo w rozporządzeniu wydanym przez ministra właściwego do spraw szkolnictwa wyższego po zasięgnięciu, w ramach procedury opiniowania projektu rozporządzenia, opinii Rady Głównej Nauki i Szkolnictwa Wyższego".

2. Stypendia dla uczniów i studentów

Stosownie do art. 21 ust. 1 pkt 40b updof, ze zwolnienia od podatku dochodowego korzystają stypendia dla uczniów i studentów:

– których wysokość i zasady udzielania zostały określone w uchwale organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego, oraz
– przyznane przez organizacje, o których mowa w art. 3 ust. 2 i 3 ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, na podstawie regulaminów zatwierdzonych przez organy statutowe udostępnianych do publicznej wiadomości za pomocą internetu, środków masowego przekazu lub wykładanych (wywieszanych) dla zainteresowanych w pomieszczeniach ogólnie dostępnych.

Wysokość przychodów z tytułu stypendiów, o których mowa, objęta zwolnieniem jest ograniczona. Limit zwolnienia w skali roku wynosi 3.800 zł.

Przykład

Urząd gminy na podstawie uchwały rady gminy ustanowił stypendia sportowe dla osób odnoszących sukcesy w sporcie kwalifikowanym. Zgodnie z regulaminem stypendiów sportowych urząd ten w 2013 r. przez 6 miesięcy wypłacał uczniowi stypendium sportowe w wysokości 450 zł miesięcznie. Stypendium, o którym mowa spełnia kryteria zwolnienia od podatku dochodowego określone w art. 21 ust. 1 pkt 40b updof. Z uwagi na to, że roczna kwota stypendium nie przekroczyła obowiązującego limitu zwolnienia, stypendysta nie będzie zobligowany rozliczyć tego przychodu w zeznaniu podatkowym.

3. Kwoty pomocy materialnej dla osób kształcących się

Uczniowie, studenci, uczestnicy studiów doktoranckich i osoby uczestniczące w innych formach kształcenia mogą być również uprawnieni do otrzymywania świadczeń pomocy materialnej innych niż stypendia. W przypadku gdy świadczenia te:

– pochodzą z budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz ze środków własnych szkół i uczelni,
– są przyznawane na podstawie przepisów o systemie oświaty oraz Prawo o szkolnictwie wyższym,

ma do nich zastosowanie zwolnienie od podatku dochodowego wynikające z art. 21 ust. 1 pkt 40 updof.

Przykład

Na podstawie art. 94 ust. 1 pkt 11 ustawy z dnia 27 lipca 2005 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym (Dz. U. z 2012 r. poz. 572 ze zm.), uczelnia publiczna otrzymała dotację na zadania związane z kształceniem i rehabilitacją leczniczą studentów niepełnosprawnych. Dotacja ta stanowi przychód uczelni z działalno-

ści dydaktycznej, o czym stanowi § 4 pkt 1 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 18 grudnia 2012 r. w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej uczelni publicznych (Dz. U. poz. 1533). Uczelnia ze środków przyznanej dotacji sfinansowała dodatkowe kursy językowe dla studentów niepełnosprawnych, którzy uczestniczyli w tych kursach nieodpłatnie. Wartość świadczeń nieodpłatnie otrzymanych przez studentów jest wolna od podatku na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 40 updof.

Zakresem omawianego zwolnienia podatkowego objęta jest m.in. pomoc finansowa na kupno podręczników do kształcenia ogólnego, jaką można uzyskać w ramach rządowego programu pomocy uczniom w 2013 r. – „Wyprawka szkolna". Zakres pomocy oraz tryb postępowania w sprawie jej udzielenia określa rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 12 lipca 2013 r. w sprawie szczegółowych warunków udzielania pomocy finansowej uczniom na zakup podręczników i materiałów dydaktycznych (Dz. U. poz. 818), wydane na podstawie art. 90u ust. 4 pkt 1 ustawy z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty (Dz. U. z 2004 r. nr 256, poz. 2572 ze zm.).

Przyznanie pomocy finansowej uzależnione jest od spełnienia kryterium dochodowego. Pomoc w formie dofinansowania zakupu podręczników jest udzielana na wniosek rodziców ucznia (prawnych opiekunów, rodziców zastępczych), a także nauczyciela, pracownika socjalnego lub innej osoby, za zgodą przedstawiciela ustawowego lub rodziców zastępczych. Wniosek ten składa się do dyrektora szkoły, do której uczeń będzie uczęszczał w roku szkolnym 2013/2014. Zwrot kosztów zakupu podręczników, do wysokości wartości pomocy określonej w rozporządzeniu, następuje po przedłożeniu przez wnioskodawcę dowodu zakupu.

Mając na uwadze, że przepisy o zwolnieniach podatkowych wymagają ścisłej interpretacji, należy podkreślić, że brak którejkolwiek z przesłanek określonych w art. 21 ust. 1 pkt 40 updof, wyłącza zastosowanie tego zwolnienia i oznacza konieczność opodatkowania przez podatników kwoty otrzymanej przez nich pomocy materialnej. Kwoty te stanowią przychód z tzw. innych źródeł (art. 10 ust. 1 pkt 9 i art. 20 ust. 1 updof). Należy je zatem wykazać w zeznaniu rocznym i rozliczyć łącznie z innymi przychodami, do których ma zastosowanie skala podatkowa.

Jako przykład świadczeń, które nie mieszczą się w zakresie omawianego zwolnienia można wymienić m.in. stypendia wypłacone osobom odbywającym aplikację ogólną, sędziowską lub prokuratorską.

Wskazał na to m.in. Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji indywidualnej z 16 czerwca 2010 r., nr IBPBII/1/415-322/10/BJ. Organ ten stwierdził, że podstawą przyznania aplikantowi, na jego wniosek, stypendium na czas aplikacji ogólnej, aplikacji sędziowskiej oraz aplikacji prokuratorskiej, z wyłączeniem okresu stażu, są przepisy ustawy z dnia 23 stycznia 2009 r. o Krajowej Szkole Sądownictwa i Prokuratury (Dz. U. z 2012 r. poz. 1230 ze zm.). Z uwagi na to, że stypendia wypłacane na podstawie powołanej ustawy nie są objęte dyspozycją art. 21 ust. 1 pkt 40 updof, podlegają one opodatkowaniu podatkiem dochodowym.

Z kolei Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu w interpretacji indywidualnej z 14 września 2011 r., nr ILPB2/415-702/11-3/WS uznał, że poza zakresem komentowanego zwolnienia podatkowego pozostają kwoty wypłacane lekarzom na pokrycie kosztów uczestnictwa w obowiązkowych kursach szkoleniowych określonych w programie specjalizacji ustalonym przez Centrum Medyczne Kształcenia Podyplomowego, przyznane na podstawie uchwały Okręgowej Rady lekarskiej w sprawie regulaminu udzielania pomocy finansowej na cele kształcenia medycznego.

IV. DOCHODY Z ODPŁATNEGO ZBYCIA NIERUCHOMOŚCI I PRAW

Na podstawie art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)-c) updof, źródłem przychodów podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym jest odpłatne zbycie:

a) nieruchomości lub ich części albo udziału w nieruchomości,
b) spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub użytkowego oraz prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej,
c) prawa wieczystego użytkowania gruntów

– jeżeli odpłatne zbycie nie następuje w wykonaniu działalności gospodarczej i zostało dokonane przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie.

Należy zaznaczyć, że przepis ten ma zastosowanie do przychodów z odpłatnego zbycia:

– wykorzystywanych na potrzeby związane z działalnością gospodarczą oraz przy prowadzeniu działów specjalnych produkcji rolnej: budynku mieszkalnego, jego części lub udziału w takim budynku, lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość lub udziału w takim lokalu, gruntu lub udziału w gruncie albo prawa użytkowania wieczystego gruntu lub udziału w takim prawie, związanych z tym budynkiem lub lokalem, spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub udziału w takim prawie oraz prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej lub udziału w takim prawie (art. 10 ust. 3 updof),
– nieruchomości wchodzących w skład gospodarstwa rolnego.

Podatnicy, którzy w roku podatkowym uzyskają przychód z odpłatnego zbycia wspomnianych nieruchomości i praw, a zbycie ma miejsce przed upływem wskazanego pięcioletniego terminu, muszą wykazać uzyskany dochód w rozliczeniu rocznym i opodatkować go na zasadach określonych w art. 30e updof.

Z obowiązku zapłaty podatku dochodowego podatnicy mogą jednak zostać zwolnieni, jeżeli spełniają warunki uprawniające ich do skorzystania ze zwolnienia od podatku dochodowego w ramach tzw. ulgi meldunkowej lub w związku ze sfinansowaniem inwestycji mającej na celu zaspokojenie własnych potrzeb mieszkaniowych.

1. Stosowanie tzw. ulgi meldunkowej

Tzw. ulga meldunkowa, określona w art. 21 ust. 1 pkt 126 oraz ust. 21 i 22 updof, w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2008 r., na zasadzie praw nabytych, ma zastosowanie do przychodów z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw do nieruchomości, nabytych lub wybudowanych w latach 2007-2008.

Polega ona na zwolnieniu od podatku przychodów uzyskanych z odpłatnego zbycia:

– budynku mieszkalnego, jego części lub udziału w takim budynku,
– lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość lub udziału w takim lokalu,
– spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub udziału w takim prawie,

– prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej lub udziału w takim prawie.

Należy dodać, że w myśl uchwały z 2 kwietnia 2012 r., sygn. akt II FPS 3/11 podjętej w składzie siedmiu sędziów NSA, zakres ulgi meldunkowej obejmuje nie tylko przychody uzyskane z odpłatnego zbycia budynku mieszkalnego, jego części lub udziału w takim budynku, ale także przychody ze zbycia gruntu, na którym budynek ten został posadowiony.

Z tego zwolnienia mogą skorzystać podatnicy, którzy byli zameldowani w zbywanym budynku lub lokalu mieszkalnym na pobyt stały. Okres zameldowania nie może być krótszy niż 12 miesięcy.

Ponieważ przepisy nie wskazują, od kiedy należy liczyć ten termin, przyjmuje się, że prawo do zwolnienia podatkowego daje każdy roczny okres zameldowania, a więc zarówno sprzed jak i po nabyciu nieruchomości lub prawa. Warunek rocznego okresu zameldowania uznaje się również za spełniony, w sytuacji gdy podatnik zameldowany był w okresach krótszych niż rok, ale w sumie zameldowanie trwało 12 miesięcy (por. interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 18 września 2012 r., nr ITPB2/415-324/09/12-S/MK oraz odpowiedź Ministra Finansów na interpelację poselską nr 6640 z 2007 r.).

Przykład

W latach 1983-2007 podatnik mieszkał z rodzicami i był zameldowany na pobyt stały w należącym do nich lokalu mieszkalnym. W 2008 r. odziedziczył mieszkanie po rodzicach i oddał je w najem, a następnie sprzedał w sierpniu 2013 r. Dochód uzyskany z odpłatnego zbycia tego lokalu będzie wolny od podatku, o ile podatnik złoży w urzędzie skarbowym, w określonym przepisami terminie, oświadczenie o spełnieniu warunków do skorzystania z ulgi meldunkowej.

Należy dodać, że zgodnie art. 21 ust. 22 updof ulga meldunkowa przysługuje łącznie obojgu małżonkom. Ukształtował się przy tym pogląd, że ma ona zastosowanie do obojga małżonków, nawet gdy warunek zameldowania spełnia tylko jeden z nich (por. interpretację ogólną Ministra Finansów z 7 października 2011 r., nr DD2/033/66/KOI/2011/DD-433).

Możliwość uzyskania prawa do ulgi meldunkowej uzależniona została również od spełnienia formalnego wymogu, jakim jest złożenie oświadczenia o spełnieniu warunków do zastosowania tego prawa, we właściwym dla podatnika urzędzie skarbowym. Termin na złożenie tego oświadczenia nie podlega przedłużeniu i jest nieprzywracany.

Początkowo wspomniane oświadczenie należało złożyć w terminie 14 dni, licząc do dnia odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw (art. 21 ust. 21 updof). Jednak po nowelizacji ustawy podatkowej, obowiązującej od 1 stycznia 2008 r., oświadczenie składa się w terminie złożenia zeznania za rok podatkowy, w którym nastąpiło odpłatne zbycie nieruchomości lub praw (art. 8 ust. 3 ustawy z dnia 6 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych... – Dz. U. nr 209, poz. 1316 ze zm.).

Przykład

Podatnik nabył lokal mieszkalny w październiku 2008 r. W tym samym miesiącu zameldował się w tym lokalu na pobyt stały. Zameldowanie ustało w sierpniu 2013 r., gdy podatnik zbył lokal i wydał go kupującemu. Od uzyskanego przychodu podatnik nie zapłaci podatku, o ile w terminie do 30 kwietnia w 2014 r. złoży we właściwym urzędzie skarbowym oświadczenie, że spełnia warunek 12-miesięcznego okresu zameldowania w lokalu będącym przedmiotem odpłatnego zbycia.

2. Przychody wydatkowane na zaspokojenie własnych celów mieszkaniowych

Stosownie do art. 21 ust. 1 pkt 131 updof, wolne od podatku są dochody z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)-c) updof.

Wysokość zwolnienia określa się jako iloczyn tego dochodu i udziału wydatków poniesionych na własne cele mieszkaniowe w przychodzie z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw.

Przykład

W styczniu 2013 r. podatnik nabył lokal mieszkalny za kwotę 350.000 zł. W lipcu br. sprzedał go za 360.000 zł. Za część uzyskanych środków kupił mniejszy lokal za kwotę 230.000 zł. Obliczenie kwoty wolnej od podatku:

- *dochód z odpłatnego zbycia lokalu mieszkalnego 360.000 zł – 350.000 zł = 10.000 zł,*
- *dochód zwolniony od podatku [(10.000 zł x 230.000 zł) : 360.000 zł] = 6.388,89 zł.*

Zwolnienie ma zastosowanie, jeżeli począwszy od dnia odpłatnego zbycia, nie później niż w okresie dwóch lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie, przychód uzyskany ze zbycia tych nieruchomości lub praw został wydatkowany na własne cele mieszkaniowe.

Katalog celów mieszkaniowych, których realizacja uprawnia do skorzystania ze zwolnienia od podatku, określa art. 21 ust. 25 updof. Z treści tego przepisu wynika, że podatnik może realizować własne cele mieszkaniowe, m.in. wydatkując przychody z odpłatnego zbycia prywatnych nieruchomości i praw na:

1) nabycie budynku mieszkalnego, jego części lub udziału w takim budynku, lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość lub udziału w takim lokalu, a także na nabycie gruntu lub udziału w gruncie albo prawa użytkowania wieczystego gruntu lub udziału w takim prawie, związanych z tym budynkiem lub lokalem,
2) nabycie spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub udziału w takim prawie, prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej lub udziału w takim prawie,
3) nabycie gruntu pod budowę budynku mieszkalnego lub udziału w takim gruncie, prawa użytkowania wieczystego takiego gruntu lub udziału w takim prawie, w tym również z rozpoczętą budową budynku mieszkalnego,
4) budowę, rozbudowę, nadbudowę, przebudowę lub remont własnego budynku mieszkalnego, jego części bądź własnego lokalu mieszkalnego,
5) rozbudowę, nadbudowę, przebudowę lub adaptację na cele mieszkalne własnego budynku niemieszkalnego, jego części, własnego lokalu niemieszkalnego lub własnego pomieszczenia niemieszkalnego,
6) spłatę kredytu (pożyczki) oraz odsetek od tego kredytu (pożyczki) zaciągniętego przed dniem uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)-c) updof, na wymienione cele mieszkaniowe.

Prawo do zwolnienia ma również podatnik, który pieniądze uzyskane ze sprzedaży nieruchomości przeznaczy na spłatę kredytu oraz odsetek od kredytu udzielonego na spłatę kredytu (pożyczki) mieszkaniowego (tzw. kredyt refinansowy). Zwolnieniem objęte jest także

przeznaczenie tych środków na spłatę każdego kolejnego kredytu oraz odsetek od tego kredytu, w części wykorzystanej na spłatę kredytu mieszkaniowego lub kredytu refinansującego kredyt mieszkaniowy.

Z kolei, jeżeli odpłatnego zbycie nieruchomości lub praw podatnik dokonał w drodze zamiany, za wydatki na cele uprawniające do zwolnienia podatkowego uważa się wartość otrzymanego w zamian m.in. budynku mieszkalnego, jego części lub udziału w takim budynku, lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość lub udziału w takim lokalu.

Należy zauważyć, że aby nabyć prawo do omawianego zwolnienia, wspomniane inwestycje mieszkaniowe powinny być realizowane na terytorium Polski albo innych państw członkowskich Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego albo w Konfederacji Szwajcarskiej. Natomiast w razie inwestycji polegającej na spłacie kredytu lub pożyczki istotne jest, by spłata dotyczyła kredytu lub pożyczki zaciągniętej w banku lub w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, mających siedzibę na terytorium wspomnianych wcześniej państw.

Zwrócił na to uwagę Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji indywidualnej z 9 listopada 2011 r., nr IBPBII/2/415-915/11/AK stwierdzając, że warunkiem zastosowania zwolnienia określonego w art. 21 ust. 1 pkt 131 updof jest m.in. spłata pożyczki na rzecz banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej. Warunek ten nie jest jednak spełniony, gdy podatnik będąc zatrudniony w takiej instytucji, spłaca pożyczkę uzyskaną ze środków zakładowego funduszu świadczeń socjalnych tworzonego przez pracodawcę. Odnosząc się do takiej sytuacji, organ podatkowy stwierdził, że: *„(…) wnioskodawczyni zaciągnęła wprawdzie pożyczkę na jeden z własnych celów mieszkaniowych wskazanych w art. 21 ust. 25 ustawy* (updof – przyp. autora)*, tj. na nabycie lokalu mieszkalnego, jednakże nie była to pożyczka zaciągnięta w banku, rozumianym jako instytucja finansowa (…). Fakt, iż owa pożyczka została przyznana wnioskodawczyni z zakładowego funduszu świadczeń socjalnych, (...) potwierdza, że pożyczkodawcą w przedmiotowej sprawie bez wątpienia był pracodawca wnioskodawczyni, a nie bank – jako instytucja finansowa. (…) Powyższe oznacza, że fakt wydatkowania przez wnioskodawczynię środków pieniężnych otrzymanych z tytułu odpłatnego zbycia udziału w lokalu mieszkalnym nabytym w spadku na spłatę pożyczki nie daje jej podstaw prawnych do skorzystania z przedmiotowego zwolnienia wynikającego z art. 21 ust. 1 pkt 131 ww. ustawy, jako że pożyczka nie została zaciągnięta w banku rozumianym jako instytucja finansowa świadcząca tego rodzaju usługi, lecz u pracodawcy z zakładowego funduszu świadczeń socjalnych”.*

3. Sprzedaż nieruchomości wchodzących w skład gospodarstwa rolnego

Na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 28 updof, wolne od podatku są przychody uzyskane z tytułu sprzedaży całości lub części nieruchomości wchodzących w skład gospodarstwa rolnego. Zwolnienie nie dotyczy przychodu uzyskanego ze sprzedaży gruntów, które w związku z tą sprzedażą utraciły charakter rolny.

Zakres wspomnianego zwolnienia jest ograniczony. Dokonując w praktyce oceny, czy zwolnienie to ma zastosowanie, należy zwrócić uwagę na trzy aspekty przedmiot transakcji, cel nabycia nieruchomości przez nabywcę oraz podstawę prawną zbycia.

Treść analizowanego zwolnienia podatkowego wskazuje, że jego zakresem objęte są wyłącznie przychody uzyskane ze sprzedaży nieruchomości wchodzących w skład gospodar-

stwa rolnego. Z uwagi na brak definicji pojęcia „gospodarstwo rolne" na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, zasadne jest odwołanie się do art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz. U. z 2006 r. nr 136, poz. 969 ze zm.). Przepis ten stanowi, że gospodarstwem rolnym jest obszar gruntów, o których mowa w art. 1 tej ustawy, o łącznej powierzchni przekraczającej 1 ha lub 1 ha przeliczeniowy, stanowiących własność lub znajdujących się w posiadaniu osoby fizycznej, osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej, w tym spółki, nieposiadającej osobowości prawnej.

Przez grunty, stosownie do art. 1 ustawy o podatku rolnym, rozumie się grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne lub jako grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych, z wyjątkiem gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż rolnicza.

Przedmiotem transakcji sprzedaży może być całe gospodarstwo rolne lub jego część, przy czym ważny jest rodzaj zbywanych gruntów. Z regulacji zawartych w § 68 ust. 1 rozporządzenia Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa z dnia 29 marca 2001 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków (Dz. U. z 2001 r. nr 38, poz. 454) oraz w załączniku nr 6 do tego rozporządzenia wynika m.in., że do użytków rolnych zalicza się: grunty orne, sady, łąki trwałe, pastwiska trwałe, grunty rolne zabudowane, grunty pod stawami i rowy.

Tym samym, przy zachowaniu pozostałych warunków, wolne od podatku są przychody uzyskane ze sprzedaży użytków rolnych oraz gruntów zadrzewionych i zakrzewionych na użytkach rolnych, wchodzących w skład gospodarstwa rolnego.

Przykład

Podatnik w 2009 r. otrzymał w drodze darowizny nieruchomość rolną, w skład której wchodziły grunty orne oraz nieużytki. W 2013 r. podatnik sprzedał grunty, które w następstwie zbycia nie utraciły charakteru rolnego. Przychód ze sprzedaży gruntów ornych, wchodzących w skład gospodarstwa rolnego, jest wolny od podatku, natomiast przychody ze sprzedaży nieużytku rolnego podatnik musi opodatkować.

Zwolnienie podatkowe przewidziane w art. 21 ust. 1 pkt 28 updof przysługuje tym podatnikom, którzy sprzedają nieruchomości wchodzące w skład gospodarstwa rolnego nabywcom zamierzającym nadal użytkować te nieruchomości na cele rolnicze. Przyjmuje się przy tym, że o utracie lub zachowaniu rolnego charakteru zbywanej nieruchomości decyduje jej przyszłe przeznaczenie przez nabywcę (por. wyrok NSA z 13 grudnia 2011 r., sygn. akt II FSK 1198/10 i 9 kwietnia 2010 r., sygn. akt II FSK 2097/08). Na sposób użytkowania gruntów może wskazywać treść aktu notarialnego lub inne okoliczności związane z transakcją. Spełnienie tej przesłanki należy oceniać już na moment zawarcia transakcji.

Przykład

Podatnik odziedziczył gospodarstwo rolne. W tym samym roku podatkowym użytki rolne wchodzące w skład tego gospodarstwa sprzedał na rzecz przedsiębiorcy, który przyłączył te grunty do nieruchomości zajętej pod prowadzoną działalność wytwórczą. Przeznaczenie gruntów przez nabywcę wskazuje, że w związku ze sprzedażą utraciły one charakter gruntów rolnych. Tym samym podatnik powinien opodatkować przychód z ich sprzedaży.

Z literalnego brzmienia analizowanego przepisu wynika również, że zwolnienie dotyczy przychodów uzyskanych w wyniku sprzedaży. Należy zatem przyjąć, że jeżeli podatnicy dokonają odpłatnego zbycia nieruchomości wchodzących w skład gospodarstwa rolnego w drodze innej czynności prawnej, np. w wyniku zamiany, zwolnienie od podatku nie znajdzie zastosowania.

V. WYGRANE I NAGRODY W GRACH ORAZ KONKURSACH

Do celów podatkowych wygrane i nagrody uzyskane w różnego rodzaju grach i konkursach, co do zasady, stanowią przychody z tzw. innych źródeł (art. 10 ust. 1 pkt 9 i art. 20 ust. 1 updof). Do przychodów z tego tytułu ma zastosowanie zryczałtowany podatek dochodowy w wysokości 10% wartości wygranej/nagrody (art. 30 ust. 1 pkt 2 updof). Zasadniczo, poboru i rozliczenia podatku dokonują podmioty, które wypłacają (wydają) wygrane/nagrody, np. organizator gry, konkursu czy akcji promocyjnej. Jeżeli przedmiotem świadczenia nie są pieniądze, podatnicy muszą wpłacić płatnikowi kwotę należnego podatku przed wydaniem im tej wygranej/nagrody (art. 41 ust. 7 pkt 1 updof).

Zakres opodatkowania wygranych/nagród w praktyce może być różny. W zależności bowiem od rodzaju gry lub konkursu, do omawianych przychodów mają zastosowanie inne zwolnienia podatkowe.

1. Wygrane w grach losowych i zakładach wzajemnych

Wolne od podatku dochodowego są wygrane w kasynach, prowadzonych przez uprawniony podmiot na podstawie przepisów o grach i zakładach wzajemnych obowiązujących w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego. Na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 6 updof, takie wygrane są wolne od podatku dochodowego – w pełnej wysokości.

Jednak aby skorzystać z tego zwolnienia, należy udokumentować fakt otrzymania wygranej zaświadczeniem wystawionym przez kasyno. Udokumentowanie tylko samego pobytu w kasynie i udziału w grze, np. dowodem z zeznań świadków, nie daje podstaw do stosowania zwolnienia, co potwierdził NSA w wyroku z 15 maja 2008 r., sygn. akt II FSK 393/07.

Zakresem zwolnienia określonego we wskazanym przepisie, na analogicznych warunkach, objęte są również wygrane w:

– wideoloteriach,
– grach na automatach oraz grach na automatach o niskich wygranych,
– grach w bingo pieniężne i fantowe.

Ponadto podatnicy nie muszą dzielić się z fiskusem wygraną uzyskaną m.in. w grach liczbowych, urządzanych i prowadzonych przez podmiot uprawniony na podstawie przepisów o grach hazardowych obowiązujących w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego. Stosownie do art. 21 ust. 1 pkt 6a updof, obowiązek podatkowy w takim przypadku nie powstanie, jeżeli jednora-

zowa wartość wygranej nie przekracza 2.800 zł. Przy wyższej wygranej podstawę opodatkowania zryczałtowanym podatkiem dochodowym stanowi jej pełna kwota.

Przykład

Podatnik uczestniczy w grze liczbowej Lotto. W jednym losowaniu za wytypowanie trzech „zwycięskich" liczb otrzymał wygraną w wysokości 16 zł. Pełna kwota wygranej jest wolna od podatku dochodowego.

W innym losowaniu podatnik wytypował pięć „zwycięskich" liczb. Dało mu to prawo do wygranej w wysokości 3.000 zł. Podatnik wypłacono wygraną po potrąceniu zryczałtowanego podatku w wysokości 300 zł (tj. 3.000 zł x 10%).

Zwolnieniem od podatku na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 6a updof, objęte są również wygrane w:

– grze telebingo,
– zakładach wzajemnych,
– loteriach pieniężnych, promocyjnych, audioteksowych i fantowych.

2. Wygrane w konkursach i grach organizowanych i emitowanych przez środki masowego przekazu

Podstawę zwolnienia od podatku dochodowego wygranych i nagród stanowi również art. 21 ust. 1 pkt 68 updof. Zakres tego zwolnienia obejmuje następujące rodzaje przychodów:

– wygrane w konkursach z dziedziny nauki, kultury, sztuki, dziennikarstwa i sportu,
– wygrane w konkursach i grach organizowanych i emitowanych (ogłaszanych) przez środki masowego przekazu (prasa, radio i telewizja),
– nagrody związane ze sprzedażą premiową.

Podatnicy, którzy uzyskają przychody z tytułu udziału w wymienionych w tym przepisie konkursach lub grach, nie zapłacą zryczałtowanego podatku dochodowego, jeżeli jednorazowa wartość tych wygranych lub nagród nie przekroczy 760 zł.

Jednak zgodnie z obowiązującą wykładnią, wygrane w grach oraz konkursach z innej dziedziny niż nauka, kultura, sztuka, dziennikarstwo lub sport, są objęte przedmiotowym zwolnieniem, o ile taka gra lub konkurs są ogłaszane (emitowane) w środkach masowego przekazu (prasa, radio, telewizja), a ponadto gdy są również organizowane przez te środki. Wskazał na to m.in. Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji indywidualnej z 24 sierpnia 2012 r., nr IBPBII/1/415-545/12/BD wyjaśniając, że: *„(…) w przypadku wygranych w konkursach ogłaszanych w mass mediach, dla zastosowania przedmiotowego zwolnienia, nie jest wystarczającym sam fakt, że informacja o konkursie została przekazana w środkach masowego przekazu. Literalne brzmienie art. 21 ust. 1 pkt 68 ustawy* (updof – przyp. autora) *wymaga bowiem, aby konkursy takie były zarówno ogłaszane (emitowane) przez mass media, jak i środki masowego przekazu były ich organizatorem. (…) Zatem zwolnieniu (…) podlegać będzie jednorazowa wartość nieprzekraczająca kwoty 760 zł wygranej w tych konkursach, które są ogłoszone (emitowane) (…) przez Internet jak i organizatorem konkursu również jest Internet, w dorozumieniu jako właściciel ogólnodostępnego – niewymagającego rejestracji – portalu internetowego".*

3. Nagrody uzyskane w ramach sprzedaży premiowej

Zwolnienie od podatku przewidziane w art. 21 ust. 1 pkt 68 updof dotyczy również nagród otrzymanych w związku ze sprzedażą premiową. Zastosowanie wspomnianego zwolnienia w odniesieniu do tego rodzaju przychodów uzależnione jest od spełnienia łącznie następujących przesłanek:

– jednorazowa wartość nagrody nie może przekraczać kwoty 760 zł oraz
– otrzymanie nagrody nie ma związku z prowadzoną przez podatnika pozarolniczą działalnością gospodarczą. W przeciwnym razie, wartość nagrody należy uznać za przychód z tej działalności i opodatkować na zasadach określonych dla tego rodzaju przychodów.

Przykład

Hurtownia wprowadziła program lojalnościowy dla klientów i kontrahentów. Zgodnie z ustalonym regulaminem, za każdy zakup towarów w ramach tego programu nabywca uzyskuje punkty, które po osiągnięciu określonego poziomu uprawniają nabywcę do otrzymania nagrody rzeczowej o wartości nieprzekraczającej 760 zł. Przedsiębiorca, który otrzymał nagrodę za udział w tym programie, wartość tej nagrody powinien zaliczyć do przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej i opodatkować.

Należy przy tym zauważyć, że organy podatkowe odnoszą pojęcie sprzedaży premiowej do takich umów sprzedaży, zawartych między sprzedawcą a kupującym, które przewidują przyznanie premii kupującemu przez sprzedającego.

W rezultacie uznają one, że zwolnienie podatkowe określone w art. 21 ust. 1 pkt 68 updof nie ma zastosowania, jeżeli nagrody (np. w postaci zwrotu części wydatków poniesionych na zakup towarów – tzw. cashback), są przyznawane nabywcom przez firmy, które nie występują w roli sprzedawcy. Przykładem takiego stanowiska jest m.in. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 14 września 2011 r., nr IPPB2/415-558/11-2/MK.

Z przedstawionego do rozstrzygnięcia przez organ podatkowy opisu zdarzenia przyszłego wynika, że spółka z o.o. zamierza zwracać użytkownikom zalogowanym na prowadzonej przez nią stronie internetowej, część wydatków ponoszonych przez nich na zakup towarów od zarejestrowanych na tej stronie firm. Powołany organ podatkowy oceniając skutki podatkowe opisanego zdarzenia, stwierdził, że: *„W przedstawionym zdarzeniu przyszłym nagrody przyznawane są przez spółkę, klientom indywidualnym – nabywcom konkretnych dóbr po spełnieniu określonych w regulaminie warunków. Klienci nie zawierają jednak umów sprzedaży ze spółką, a sama spółka nie dokonuje sprzedaży. Zadanie spółki sprowadza się do nagradzania konsumentów/użytkowników strony za korzystanie z jej strony i dokonywanie transakcji u zarejestrowanych na tej stronie przedsiębiorców. Zatem przedstawione przedsięwzięcie nie może być uznane za sprzedaż premiową w rozumieniu przepisu art. 21 ust. 1 pkt 68 ustawy* (updof – przyp. autora)*. W konsekwencji ww. nagroda – cashback nie jest nagrodą związaną ze sprzedażą premiową. Jej wartość (bez względu na wysokość) nie podlega zwolnieniu z podatku dochodowego (…), stanowi natomiast dla ww. klientów indywidualnych (użytkowników strony) w myśl art. 20 ust. 1 w związku z art. 10 ust. 1 pkt 9 tej ustawy przychód z innych źródeł”.*

Przyjęcie tego kierunku wykładni oznacza, że firmy przyznające nagrody w postaci tzw. cashback, nie pełnią roli płatnika i nie mają obowiązku pobrania zryczałtowanego podat-

ku dochodowego, o którym mowa w art. 30 ust. 1 pkt 2 updof. Ich obowiązki sprowadzają się do sporządzenia informacji **PIT-8C** i przekazania tych formularzy osobom, które otrzymały tego rodzaju nagrody, oraz właściwym dla nich urzędom skarbowym, w terminie do 20 lutego następnego roku podatkowego (art. 42a updof).

Oznacza to, że podatnicy, którzy otrzymają świadczenie w postaci zwrotu części wydatków poniesionych na nabycie towarów, muszą w zeznaniu podatkowym samodzielnie rozliczyć podatek od uzyskanego przychodu z tzw. innych źródeł.

VI. ŚWIADCZENIA Z TYTUŁU PRZEJAZDÓW I DOJAZDÓW

1. Ulgowe przejazdy środkami transportu zbiorowego

U podatników korzystających z prawa do ulgowych przejazdów środkami:

– publicznego transportu zbiorowego autobusowego i kolejowego,
– komunikacji miejscowej,

powstaje z tego tytułu przychód w rozumieniu art. 11 ust. 1 updof. Wysokość tego przychodu stanowi różnica między wartością sprzedaży biletów obliczoną według cen nieuwzględniających ulg a wartością sprzedaży biletów po cenach obniżonych o wartość ulgi. Przy obliczaniu przychodu nie uwzględnia się podatku od towarów i usług.

W katalogu zawartym w art. 21 ust. 1 updof, wymienione zostały dwa zwolnienia podatkowe dotyczące ulgowych przejazdów.

Pierwsze z tych zwolnień statuuje art. 21 ust. 1 pkt 84 updof. Zgodnie z jego treścią, wolna od podatku jest wartość świadczeń z tytułu uprawnień do ulgowych przejazdów środkami publicznego transportu zbiorowego kolejowego i autobusowego, wynikających z przepisów o uprawnieniach do ulgowych przejazdów środkami publicznego transportu zbiorowego.

Podstawowym warunkiem zastosowania tego zwolnienia jest otrzymanie przez podatnika świadczenia na podstawie przepisów ustawy z dnia 20 czerwca 1992 r. o uprawnieniach do ulgowych przejazdów środkami publicznego transportu zbiorowego (Dz. U. z 2012 r. poz. 1138). Do takich świadczeń zaliczają się m.in. ulgi w przejazdach przyznane:

– dzieciom i młodzieży,
– przewodnikom lub opiekunom towarzyszącym w podróży osobie niewidomej albo osobie niezdolnej do samodzielnej egzystencji,
– jednemu z rodziców lub opiekunów dzieci i młodzieży dotkniętych inwalidztwem lub niepełnosprawnych,
– żołnierzom odbywającym niezawodową służbę wojskową,
– emerytom i rencistom oraz ich współmałżonkom, na których pobierane są zasiłki rodzinne,
– nauczycielom.

Z kolei, z uwagi na niespełnienie wspomnianego warunku, poza zakresem przedmiotowym omawianego zwolnienia pozostają m.in. przychody z tytułu realizacji uprawnień do ulgowych przejazdów wynikających z przepisów ustawy z dnia:

– 29 maja 1974 r. o zaopatrzeniu inwalidów wojennych i wojskowych oraz ich rodzin (Dz. U. z 2010 r. nr 101, poz. 648 ze zm.),
– 24 stycznia 1991 r. o kombatantach oraz niektórych osobach będących ofiarami represji wojennych i okresu powojennego (Dz. U. z 2012 r. poz. 400),
– 9 maja 1996 r. o wykonywaniu mandatu posła i senatora (Dz. U. z 2011 r. nr 7, poz. 29 ze zm.).

Świadczenia przysługujące na podstawie przepisów wskazanych ustaw podlegają jednak zwolnieniu na podstawie odrębnych dyspozycji art. 21 updof.

Warto natomiast zwrócić uwagę, że w art. 1a ust. 3 ustawy o uprawnieniach do ulgowych przejazdów środkami publicznego transportu zbiorowego, ustawodawca upoważnił przewoźników wykonujących publiczny transport zbiorowy do wprowadzenia uprawnień do bezpłatnych albo ulgowych przejazdów dla ich pracowników, emerytów, rencistów oraz najbliższych członków rodzin wymienionych osób. Nie zawarł jednak w ustawie żadnych regulacji przyznających świadczenia tej grupie podatników. W art. 1b ust. 1 pkt 3 tej ustawy, wskazał, że jej przepisów nie stosuje się do pracowników firm przewozowych kolejowych i autobusowych, emerytów, rencistów tych firm i najbliższych członków ich rodzin, w zakresie, w jakim firmy te przyznały uprawnienia do ulgowych przejazdów.

Tym samym brak jest podstaw do objęcia zwolnieniem przewidzianym w art. 21 ust. 1 pkt 84 updof, świadczeń w postaci dodatkowych uprawnień do bezpłatnych albo ulgowych przejazdów przyznanych pracownikom, emerytom, rencistom lub członkom ich rodzin przez przewoźników wykonujących publiczny transport zbiorowy w oparciu o postanowienia układów zbiorowych pracy lub inne wewnętrzne regulacje (wyrok WSA w Rzeszowie z 9 grudnia 2010 r., sygn. akt I SA/Rz 660/10).

Przykład

Zakład pracy będący autobusowym przewoźnikiem publicznego transportu zbiorowego na podstawie porozumienia zawartego ze związkiem zawodowym przyznaje zainteresowanym pracownikom 10 bezpłatnych biletów w roku kalendarzowym. Bilet uprawnia do przejazdu na określonej trasie. Wartość otrzymanego świadczenia nie korzysta ze zwolnienia od podatku na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 84 updof.

Jednak w razie gdy przewoźnik wykonujący publiczny transport zbiorowy przyzna prawo do ulgowych przejazdów emerytom lub rencistom, którzy są jego byłymi pracownikami, możliwe jest zastosowanie do tych świadczeń zwolnienia określonego w art. 21 ust. 1 pkt 38 updof.

2. Przejazdy środkami komunikacji miejskiej

Wolna od podatku jest wartość świadczeń z tytułu realizacji uprawnień do ulgowych lub bezpłatnych przejazdów środkami komunikacji miejskiej, przysługujących na podstawie odrębnych przepisów. Zwolnienie w tym zakresie przewiduje art. 21 ust. 1 pkt 85 updof.

Dla jego zastosowania nie jest konieczne, aby prawo do ulgowych lub bezpłatnych przejazdów przysługiwało na podstawie przepisów rangi ustawowej ani przepisów powszechnie obowiązujących. Organy podatkowe uznają zatem, że odrębnymi przepisami, o których mowa, mogą być m.in. uchwały, stanowiące akty prawa miejscowego, wydawane przez organy uchwałodawcze samorządu terytorialnego (np. radę gminy).

Potwierdzeniem tego stanowiska jest przykładowo interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 18 lutego 2011 r., nr ILPB1/415-1315/10-4/AA. Organ podatkowy uznał w niej, że wartość świadczeń z tytułu realizacji przyznanego na podstawie uchwały rady miasta, prawa do bezpłatnych i ulgowych przejazdów środkami komunikacji miejskiej dla pracowników MPK oraz członków ich rodzin, stanowi przychód wolny od podatku na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 85 updof.

Ten sam organ podatkowy, w interpretacji indywidualnej z 17 stycznia 2013 r., nr ILPB2/415-969/12-2/WM, wyjaśniając wątpliwości spółki z o.o., która na podstawie regulaminu wynagradzania pracowników przyznała swoim pracownikom oraz członkom ich rodzin prawo do bezpłatnych przejazdów środkami komunikacji miejskiej, stwierdził, że: *„Wskazać należy, iż przepis art. 9 § 1 ustawy (…) Kodeks pracy (…) stanowi, że ilekroć w Kodeksie pracy jest mowa o prawie pracy, rozumie się przez to przepisy Kodeksu pracy oraz przepisy innych ustaw i aktów wykonawczych, określające prawa i obowiązki pracowników i pracodawców, a także postanowienia układów zbiorowych pracy i innych opartych na ustawie porozumień zbiorowych, regulaminów i statutów określających prawa i obowiązki stron stosunku pracy. Zaznaczyć należy, iż art. 21 ust. 1 pkt 85 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie uzależnia zastosowania zwolnienia od tego, aby prawo do bezpłatnych przejazdów przysługiwało na podstawie przepisów rangi ustawowej. Nie wprowadzono również wymogu, aby były to przepisy o charakterze powszechnie obowiązującym. Można więc uznać, że w sytuacji, gdy prawo do bezpłatnych lub ulgowych przejazdów przysługuje określonym osobom na podstawie regulaminu wynagradzania, to jest to prawo wynikające z odrębnych przepisów. W świetle powyższego, (…) równowartość ceny biletu uprawniającego pracownika i członka jego rodziny do bezpłatnych przejazdów środkami komunikacji miejskiej stanowi przychód, który (…) korzysta ze zwolnienia podatkowego (…)”.*

3. Zwrot kosztów dojazdu pracowników do pracy

W zakresie zwolnień od podatku dochodowego określonych w art. 21 ust. 1 pkt 84 i 85 updof, nie mieści się zwrot kosztów dojazdu pracownika do zakładu pracy. Tego rodzaju świadczenia mogą natomiast korzystać ze zwolnienia od opodatkowania na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 112 updof. W myśl tego przepisu, wolny od podatku dochodowego jest zwrot kosztów dojazdu pracownika do zakładu pracy, jeżeli obowiązek ponoszenia tych kosztów przez zakład pracy wynika wprost z przepisów innych ustaw.

Omawiane zwolnienie ma zastosowanie w ograniczonym zakresie. W szczególności, odnosi się ono do pracowników, za których stosownie do art. 12 ust. 4 updof, uważa się osoby pozostające w stosunku służbowym, stosunku pracy, stosunku pracy nakładczej lub spółdzielczym stosunku pracy. Ponadto zwolnienie to ma zastosowanie wyłącznie wówczas, gdy ciążący na pracodawcy obowiązek zwrotu kosztów dojazdu pracownika do zakładu pracy wynika wprost z przepisów innych ustaw. Jeśli więc przepisy rangi ustawowej obligują pracodawcę do ponoszenia kosztów dojazdu pracownika do pracy, wartość tego świadczenia nie podlega opodatkowaniu.

Obowiązek zwrotu takich kosztów przewidują przykładowo ustawy z dnia:

- 23 listopada 2002 r. o Sądzie Najwyższym (Dz. U. z 2013 r. poz. 499),
- 27 lipca 2001 r. – Prawo o ustroju sądów powszechnych (Dz. U. z 2013 r. poz. 427 ze zm.),
- 6 kwietnia 1990 r. o Policji (Dz. U. z 2011 r. nr 287, poz. 1687 ze zm.),

– 20 czerwca 1985 r. o prokuraturze (Dz. U. z 2011 r. nr 270, poz. 1599 ze zm.),
– 24 sierpnia 1991 r. o Państwowej Straży Pożarnej (Dz. U. z 2009 r. nr 12, poz. 68 ze zm.).

Zwolnienie to ma też zastosowanie, gdy zwrot kosztów dokonywany jest w wysokości zryczałtowanej. Wskazuje na to interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 11 lutego 2013 r., nr IBPBII/1/415-979/12/MK. Czytamy w niej, że: *„(…) w przypadku funkcjonariuszy Służby Więziennej obowiązek, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 112 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wynika z przepisów rangi ustawowej* (tj. z art. 195a ust. 1 ustawy z dnia 9 kwietnia 2010 r. o Służbie Więziennej – Dz. U. z 2010 r. nr 79, poz. 523 ze zm. – przyp. autora)*. Rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości w sprawie ryczałtu za dojazd do miejsca pełnienia służby funkcjonariuszowi Służby Więziennej, określa natomiast wysokość dokonywanych wypłat. W konsekwencji zwrot kosztów ww. dojazdów nie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, gdyż wypełnia dyspozycję art. 21 ust. 1 pkt 112 ww. ustawy".*

4. Koszty dojazdu dzieci do szkół

Wolne od podatku dochodowego są kwoty otrzymane tytułem zwrot kosztów przejazdu, o których mowa w art. 17 ust. 3 i 3a ustawy z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty (Dz. U. z 2004 r. nr 256, poz. 2572 ze zm.). Podstawę prawną tego zwolnienia stanowi art. 21 ust. 1 pkt 40c updof.

Ze wskazanych przepisów ustawy o systemie oświaty wynika, że gmina jest obowiązana zapewnić uczniom bezpłatny transport i opiekę w czasie przewozu lub zwrócić rodzicom (opiekunom) uczniów koszty przejazdu środkami komunikacji publicznej, w sytuacji gdy droga dziecka z domu do szkoły, w której obwodzie dziecko mieszka, przekracza:

1) 3 km – w przypadku uczniów klas I-IV szkół podstawowych;
2) 4 km – w przypadku uczniów klas V i VI szkół podstawowych oraz uczniów gimnazjów.

Podobnie w przypadku uczniów niepełnosprawnych, o których mowa w art. 17 ust. 3a ustawy o systemie oświaty, obowiązkiem gminy jest zapewnienie tym uczniom bezpłatnego transportu i opieki w czasie przewozu albo zwrot kosztów przejazdu rodzicom (opiekunom) niepełnosprawnych uczniów, jeżeli zapewniają oni dzieciom dowóz i opiekę. Zwrot kosztów przejazdu ucznia oraz jego rodzica (opiekuna) dokonywany jest na zasadach określonych w umowie zawartej między wójtem (burmistrzem, prezydentem miasta) i rodzicami ucznia (jego opiekunami).

Podatnicy, których dzieci (uczniowie) nie są osobami niepełnosprawnymi, korzystają ze zwolnienia od podatku wyłącznie z tytułu zwrotu kosztów dojazdu dzieci do szkoły środkami komunikacji publicznej. W przypadku dzieci niepełnosprawnych zwolnieniem objęty jest zwrot kosztów niezależnie do środka komunikacji, jakim odbywa się ich przewóz. Potwierdza to interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 8 maja 2012 r., nr IPTPB2/415-107/12-2/TS. Organ podatkowy wyjaśnił w niej, że: *„(…) zwolnieniem wynikającym z treści art. 21 ust. 1 pkt 40c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych objęty jest nie tylko zwrot kosztów przejazdu dziecka środkami komunikacji publicznej, ale także zwrot kosztów transportu dziecka samochodem prywatnym rodziców dziecka. Nie w każdej bowiem sytuacji gmina może zapewnić dzieciom niepełnosprawnym, na których ciąży obowiązek szkolny, dowóz do najbliższej szkoły (ośrodka) bezpłatnym transportem oraz nie zawsze – z uwagi na stopień niepełnosprawności dziecka – możliwe jest dowożenie dziecka przez rodziców środkami transportu publicznego".*

VII. INNE WYBRANE ZAGADNIENIA

1. Świadczenia wypłacane emerytom i rencistom

Zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 38 updof, wolne od podatku dochodowego są świadczenia otrzymywane przez emerytów lub rencistów w związku z łączącym ich uprzednio z zakładem pracy stosunkiem służbowym, stosunkiem pracy lub spółdzielczym stosunkiem pracy, w tym od związków zawodowych, do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 2.280 zł.

Ograniczenie wysokości zwolnienia podatkowego limitem kwotowym oznacza, że nadwyżka świadczeń otrzymanych ponad tę kwotę będzie podlegać opodatkowaniu. Z uwagi na to, że limit dotyczy świadczeń otrzymanych w roku podatkowym, dla potrzeb prawidłowego zastosowania tego zwolnienia, były zakład pracy (lub związek zawodowy) musi sumować wszystkie świadczenia dokonywane na rzecz danego emeryta lub rencisty od początku roku podatkowego. Z kolei emeryt lub rencista otrzymujący świadczenia od więcej niż jednego byłego zakładu pracy (związku zawodowego), musi sam ustalić, czy suma świadczeń otrzymanych nie przekroczyła za rok podatkowy kwoty 2.280 zł. W razie otrzymania świadczeń o wartości przekraczającej tę kwotę, nadwyżkę trzeba rozliczyć w zeznaniu podatkowym.

Przykład

W maju 2013 r. emeryt otrzymał od byłego pracodawcy dofinansowanie do wczasów w kwocie 500 zł, sfinansowane ze środków zakładowego funduszu świadczeń socjalnych. Dofinansowanie to było pierwszym świadczeniem uzyskanym przez emeryta od byłego pracodawcy w tym roku podatkowym i w całości korzystało ze zwolnienia od opodatkowania.

Ten sam emeryt we wrześniu 2013 r. otrzymał ze środków obrotowych dofinansowanie do kolejnych wczasów w kwocie 2.000 zł.

Łączna wartość świadczeń otrzymanych przez emeryta w 2013 r. wyniosła 2.500 zł. W związku z tym były pracodawca pobrał we wrześniu 10% zryczałtowany podatek dochodowy od kwoty świadczenia w wysokości 220 zł (2.500 zł – 2.280 zł). Podatek wyniósł 22 zł (220 zł x 10%).

Podatek ten podlega wpłacie do urzędu skarbowego do 21 października 2013 r. (20 października br. przypada w niedzielę). Natomiast do 31 stycznia 2014 r. były pracodawca przekaże urzędowi skarbowemu deklarację PIT-8AR.

Aby przedmiotowe zwolnienie miało zastosowanie, osoba uprawniona do świadczeń od byłego pracodawcy musi mieć status emeryta lub rencisty. W myśl art. 4 pkt 1 oraz 11 ustawy z dnia 17 grudnia 1998 r. o emeryturach i rentach z Funduszu Ubezpieczeń Społecznych (Dz. U. z 2009 r. nr 153, poz. 1227 ze zm.), emerytem jest osoba mająca ustalone prawo do emerytury, natomiast rencistą – osoba mającą ustalone prawo do renty z tytułu niezdolności do pracy lub do renty rodzinnej.

Tym samym zakres podmiotowy omawianego zwolnienia nie obejmuje osób uprawnionych do otrzymywania świadczeń przedemerytalnych. Osoby takie nie mają bowiem statusu

emeryta czy rencisty. Wskazują na to regulacje ustawy z dnia 30 kwietnia 2004 r. o świadczeniach przedemerytalnych (Dz. U. z 2013 r. poz. 170). Wynika z nich m.in., że prawo do świadczenia przedemerytalnego ustaje w dniu poprzedzającym dzień nabycia prawa do emerytury (art. 4 ust. 1 pkt 2 tej ustawy) lub też ulega zwieszeniu w przypadku nabycia prawa do renty z tytułu niezdolności do pracy, renty inwalidzkiej albo podjęcia wypłaty renty strukturalnej lub świadczenia o charakterze rentowym z instytucji zagranicznej (art. 4 ust. 2 tej ustawy). Oznacza to, że świadczenia wypłacone osobom pobierającym świadczenia przedemerytalne przez były zakład pracy, bez względu na ich wysokość, nie mogą korzystać ze zwolnienia od podatku określonego art. 21 ust. 1 pkt 38 updof.

Z treści komentowanego zwolnienia podatkowego nie wynika natomiast, aby osiąganie przez emeryta lub rencistę przychodów z innych źródeł niż emerytura czy renta, skutkowało wyłączeniem prawa do stosowania tego zwolnienia. Zasadniczo więc, jeżeli na rzecz osób będących „dorabiającymi" emerytami lub rencistami, były zakład pracy dokonuje świadczeń, to w zakresie ich opodatkowania zastosowanie ma art. 21 ust. 1 pkt 38 updof.

Wyjątek dotyczy emerytów lub rencistów, którzy po przejściu na emeryturę lub rentę ponownie zatrudnią się w tym zakładzie pracy, uzyskując status pracownika. W takich okolicznościach nie jest spełniony warunek przyznania świadczenia w związku z istniejącym uprzednio stosunkiem służbowym, stosunkiem pracy lub spółdzielczym stosunkiem pracy.

2. Alimenty na rzecz dzieci i innych uprawnionych

Obowiązek dostarczania środków utrzymania, a w miarę potrzeby także środków wychowania (obowiązek alimentacyjny) obciąża krewnych w linii prostej oraz rodzeństwo. Obowiązek ten wynika z art. 128 Kodeksu rodzinnego i opiekuńczego. U osób otrzymujących alimenty należności te stanowią przychód zaliczany do przychodów z innych źródeł, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 9 updof. Przychód z tytułu alimentów nie podlega jednak opodatkowaniu na warunkach określonych art. 21 ust. 1 pkt 127 updof.

Przepis ten stanowi, że wolne od podatku są alimenty:

a) na rzecz dzieci, które nie ukończyły 25 roku życia, oraz dzieci bez względu na wiek, które zgodnie z odrębnymi przepisami otrzymują zasiłek (dodatek) pielęgnacyjny lub rentę socjalną,
b) na rzecz innych osób niż wymienione w lit. a), otrzymane na podstawie wyroku sądu lub ugody sądowej, do wysokości nieprzekraczającej miesięcznie 700 zł.

Należy zauważyć, że na gruncie ustawy o podatku dochodowym nie zostało wyjaśnione znaczenie terminu „alimenty". Powszechnie jednak terminu tego używa się na określenie obowiązkowego świadczenia na rzecz tych osób z rodziny, które nie są w stanie utrzymać się same. Przepisy Kodeksu rodzinnego i opiekuńczego nie określają, w jakiej postaci powinien być wykonywany obowiązek alimentacyjny na rzecz uprawnionego. Przyjmuje się jednak, że środki utrzymania mogą być dostarczane nie tylko w formie pieniężnej, ale także w naturze. Mając to na uwadze Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy w interpretacji indywidualnej z 30 kwietnia 2010 r., nr ITPB2/415-116/10/TJ uznał, że dopuszczalna jest każda postać świadczeń alimentacyjnych, będąca skutecznym zadośćuczynieniem obowiązkowi alimentacyjnemu. W rezultacie kwota czynszu najmu lokalu użytkowego, który ojciec dziecka oddał matce do używania i pobierania pożytków z przeznaczeniem na zaspokojenie potrzeb dziecka, stanowi przychód zwolniony od opodatkowania na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 127 updof.

W zakresie podmiotowym omawiane zwolnienie podatkowe dotyczy:

– dzieci które nie ukończyły 25 roku życia, oraz dzieci bez względu na wiek, które otrzymują zasiłek (dodatek) pielęgnacyjny lub rentę socjalną oraz
– innych osób uprawnionych do alimentów.

W zależności od tego, do której grupy zalicza się osoba uprawniona do alimentów, zastosowanie zwolnienia może zależeć od wysokości tego świadczenia. W przypadku alimentów na dzieci wartość świadczenia nie wpływa na zakres zwolnienia. Natomiast u innych uprawnionych osób obowiązek podatkowy powstanie w razie uzyskania przez nie alimentów w wysokości przekraczającej kwotę 700 zł miesięcznie. Od nadwyżki ponad tę kwotę konieczne jest uiszczenie podatku dochodowego.

Przychód z tytułu alimentów powstaje w momencie otrzymania tych należności, jednak kwotę nieobjętą zwolnieniem podatnicy są zobowiązani wykazać i opodatkować według skali podatkowej dopiero w rozliczeniu rocznym. Należy pamiętać, że świadczeniodawcy dokonujący wypłaty alimentów nie pełnią funkcji płatnika podatku dochodowego i nie ciąży na nich obowiązek sporządzenia informacji o wysokości tych przychodów. Osoby uprawnione do alimentów muszą zatem we własnym zakresie udokumentować wysokość otrzymanych świadczeń alimentacyjnych i ustalić, czy i w jakim zakresie ma do nich zastosowanie zwolnienie od podatku przewidziane w art. 21 ust. 1 pkt 127 updof.

Przykład

Podatniczka wystąpiła do sądu o podwyższenie do kwoty 1.200 zł alimentów przyznanych jej od byłego męża. Na podstawie ugody sądowej mąż podatniczki zobowiązał się do świadczenia alimentów w wysokości 1.000 zł. Miesięczna kwota alimentów otrzymywanych przez podatniczkę przekracza o 300 zł limit świadczeń z tego tytułu podlegających zwolnieniu od podatku dochodowego. Podatniczka będzie obowiązana wykazać zeznaniu podatkowym przychody z tytułu alimentów w części nieobjętej zwolnieniem i opodatkować je według skali podatkowej.

Mając na uwadze, że podstawę opodatkowania stanowi nadwyżka alimentów ponad kwotę 700 zł należnych za każdy miesiąc, fakt otrzymania jednorazowo alimentów należnych za dwa lub więcej okresów alimentacyjnych nie wpływa na zakres zwolnienia od podatku. Potwierdza to interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 14 października 2010 r., nr ILPB2/415-859/10-2/JK. Organ podatkowy wyjaśnił w niej, że: *„Ustalając kwotę objętą zwolnieniem należy (...) stwierdzić, czy wysokość alimentów nie przekracza miesięcznie 700 złotych. Nie jest więc istotna kwota wypłacana w danym miesiącu, ale miesięczna kwota zasądzonych alimentów. W konsekwencji, gdy podatnik otrzymuje w jednym miesiącu kwoty należne za kilka miesięcy bądź lat, a w orzeczeniu sądu przyznano alimenty w wysokości nieprzekraczającej 700 zł miesięcznie, to przychód z tego tytułu nie podlega opodatkowaniu”.*

W przypadku osób uprawnionych do alimentów, innych niż dzieci, zastosowanie omawianego zwolnienia w ramach przysługującego limitu uzależnione jest ponadto od tego, by podstawę wypłaty alimentów stanowił wyrok sądu lub ugoda sądowa. Ponieważ wymóg ten nie dotyczy alimentów na rzecz dzieci, Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu w interpretacji indywidualnej z 30 września 2010 r., nr ILPB2/415-790/10-4/AJ stwierdził, że w stosunkach między rodzicami a dziećmi obowiązek alimentacyjny istnieje z mocy prawa i wyraża się obowiązkiem dostarczania środków utrzymania, a w miarę potrzeby również środków wychowania (art. 128 K.r.o.). W rezultacie organ podatkowy uznał, że otrzymywana przez podatniczkę

od ojca jej dziecka kwota dobrowolnego świadczenia alimentacyjnego przeznaczona na zaspokojenie potrzeb syna jest wolna od podatku.

Poza zakresem komentowanego zwolnienia pozostają natomiast świadczenia:

a) wypłacane z funduszu alimentacyjnego na podstawie przepisów ustawy z dnia 7 września 2007 r. o pomocy osobom uprawnionym do alimentów (Dz. U. z 2012 r., poz. 1228 ze zm.), które korzystają ze zwolnienia od podatku na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 8 updof,
b) na zaspokojenie potrzeb rodziny, o których mowa w art. 27 Kodeksu rodzinnego i opiekuńczego, objęte wspólnością majątkową małżeńską, które są wyłączone spod działania ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 7 tej ustawy.

3. Dochody z wynajmu pokoi gościnnych

Stosownie do art. 21 ust. 1 pkt 43 updof, wolne od podatku są dochody uzyskane z tytułu wynajmu pokoi gościnnych, w budynkach mieszkalnych położonych na terenach wiejskich w gospodarstwie rolnym, osobom przebywającym na wypoczynku oraz dochody uzyskane z tytułu wyżywienia tych osób, jeżeli liczba wynajmowanych pokoi nie przekracza 5.

Treść powołanego przepisu wskazuje, że dla skorzystania z tego zwolnienia istotne znaczenie mają takie okoliczności jak:

– gdzie i w jakim obiekcie prowadzony jest najem,
– rodzaj i rozmiar usług świadczonych na rzecz wynajmujących,
– cel pobytu tych osób.

Zwolnienie ma zastosowanie, gdy wszystkie wymienione wymogi są spełnione łącznie.

Powołany przepis stanowi podstawę zwolnienia od podatku dochodów z wynajmu pokoi. Stąd w przypadku gdy przedmiotem wynajmu jest cały dom, uzyskany z tego tytułu dochód nie korzysta ze zwolnienia od podatku. Taki sam skutek będzie miało wynajmowanie pokoi gościnnych osobom przebywającym w celach innych niż związanych z wypoczynkiem, a więc np. pracownikom oddelegowanym do wykonania zadania poza ich stałym miejscem pracy. Potwierdzają to interpretacje indywidualne Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 5 marca 2012 r., nr IPPB1/415-1108/11-2/KS i z 10 stycznia 2012 r., nr IPPB1/415-942/11-2/KS.

Należy też zwrócić uwagę, że budynek, w którym są wynajmowane pokoje, musi mieć charakter mieszkalny i stanowić część gospodarstwa rolnego. Wyjaśnienia udzielone przez Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy w interpretacji indywidualnej z 14 grudnia 2011 r., nr ITPB1/415-993/11/AD wskazują, że chodzi tu o budynki posadowione na gruntach sklasyfikowanych jako grunty rolne zabudowane, a nie na gruntach uznanych za tereny mieszkalne (art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym – Dz. U. z 2006 r. nr 136, poz. 969 ze zm. oraz § 67 i § 68 ust. 1 pkt 5 i ust. 3 pkt 1 rozporządzenia Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa z dnia 29 marca 2001 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków – Dz. U. nr 38, poz. 454).

Przykład

Podatnik posiada dom na wsi położonej w atrakcyjnej górskiej okolicy. W okresie zimowym zamierza wynajmować pokoje osobom przybywającym w celach wypoczynkowych. Dochody uzyskane przez podatnika z najmu pokoi nie będą wolne od podatku, gdyż dom nie jest położony w gospodarstwie rolnym.

Natomiast w świetle omawianego przepisu, nie jest istotne, na podstawie jakiego tytułu prawnego podatnicy dysponują gospodarstwem rolnym oraz przynależącymi do tego gospodarstwa zabudowaniami. W rezultacie z określonego w nim zwolnienia mogą korzystać także podatnicy wynajmujący pokoje gościnne w budynku mieszkalnym położonym w gospodarstwie rolnym, którego nie są właścicielami (por. wyrok WSA w Olsztynie z 26 sierpnia 2010 r., sygn. akt I SA/Ol 457/10).

4. Dochody wydatkowane na prowadzenie szkoły

Na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 36 updof, wolne od podatku są dochody z tytułu prowadzenia szkół w rozumieniu przepisów o systemie oświaty, w części wydatkowanej na cele szkoły w roku podatkowym lub w roku po nim następującym. Zakres stosowania tego zwolnienia uwarunkowany jest m.in. formą opodatkowania dochodów podatnika.

Stosownie do art. 20 pkt 2 ustawy z dnia 12 listopada 2003 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. nr 202, poz. 1956 ze zm.), podatnikom opodatkowanym w sposób określony w art. 30c updof, tj. podatkiem liniowym, nie przysługuje prawo do dokonywania odliczeń i zwolnień od dochodu oraz od podatku obliczonych na zasadach określonych w art. 30c updof, o których mowa m.in. w art. 21 ust. 1 pkt 36 updof.

Tym samym, ze zwolnienia przewidującego możliwość pomniejszania dochodu o wydatki przeznaczone na prowadzenie szkoły, mogą korzystać podatnicy opłacający podatek dochodowy według skali podatkowej.

Przykład

Podatnik prowadzi szkołę niepubliczną, opodatkowując dochód z jej prowadzenia według skali podatkowej. W 2012 r. uzyskał z tej działalności dochód w wysokości 30.000 zł, a jednocześnie w trakcie roku podatkowego zakupił pomoce dydaktyczne o łącznej wartości 50.000 zł. Podatnik miał prawo pomniejszyć dochód uzyskany w 2012 r. o wydatki na cele szkoły w wysokości 30.000 zł, a pozostała kwota wydatków pomniejszy dochód uzyskany w 2013 r.

Za wydatki poniesione z tytułu prowadzenia szkoły niepublicznej w rozumieniu przepisów o systemie oświaty, jeżeli nie zostały zaliczone do kosztów uzyskania przychodów, uważa się wydatki na:

1) zakup stanowiących środki trwałe pomocy dydaktycznych i innych urządzeń niezbędnych do prowadzenia szkoły,
2) wydatki związane z organizowaniem wypoczynku wakacyjnego uczniów, w części stanowiącej wynagrodzenie personelu wychowawczego i obsługi, jeżeli nie zostało pokryte przez wpłaty rodziców.

Tak wynika z treści art. 21 ust. 7 updof. Brak bliższego zdefiniowania pojęcia „pomocy dydaktycznych" i „urządzeń niezbędnych do prowadzenia szkoły" wymaga każdorazowej oceny czy dokonany przez podatnika zakup środka trwałego spełnia kryteria wyznaczone ich językowym znaczeniem. Konieczność literalnego określenia zakresu zwolnienia nie daje możliwości zastosowania zwolnienia w odniesieniu do środków trwałych uzyskanych przez podatnika w inny sposób niż nabycie w drodze kupna, np. w wyniku wytworzenia środka trwałego.

Na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 36 updof, podatnik może pomniejszyć dochód danego roku o wydatki poniesione w tym lub następnym roku podatkowym. Taki zapis jest korzystny dla podatnika, albowiem pozwala mu zastosować pomniejszenie w innym roku podatkowym niż rok, w którym poniósł wydatek, np. z uwagi na osiągnięcie niewielkiego dochodu. Prawo wyboru roku, w którym wydatek pomniejszał będzie dochód, korzystne jest również dla tych podatników, którzy korzystają z różnych form opodatkowania.

5. Zwrot dopłat wniesionych do spółek kapitałowych

Na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 51 updof, wolne od podatku dochodowego są przychody otrzymane z tytułu zwrotu dopłat wniesionych uprzednio, zgodnie z odrębnymi przepisami, do spółki mającej osobowość prawną – do wysokości wniesionych dopłat.

Zagadnienia związane z dopłatami do spółek kapitałowych regulują przepisy Kodeksu spółek handlowych, w tym jeśli chodzi o spółki z o.o. – art. 177-179 K.s.h. Z unormowań tych wynika, że dopłaty mogą być wnoszone w celu przeciwdziałania czasowym trudnościom finansowym spółki, potrzebom jej dokapitalizowania, czy też koniecznością pokrycia nakładów inwestycyjnych. Poza tym dopłaty nie wpływają na podwyższenie kapitału zakładowego spółki oraz nie mają też wpływu na wysokość udziałów wspólników.

Wspólników, do wnoszenia dopłat w granicach liczbowo oznaczonej wysokości w stosunku do udziału, może zobowiązywać umowa spółki. Dopłaty powinny być nakładane i uiszczane przez wspólników równomiernie w stosunku do ich udziałów. Z kolei ustalenie wysokości i termin dopłat oznaczane są w miarę potrzeby uchwałą wspólników. Jednocześnie dopłaty mogą być zwracane, jeżeli nie są wymagane na pokrycie straty wykazanej w sprawozdaniu finansowym. Również ich zwrot powinien być dokonany równomiernie wszystkim wspólnikom. Do zwrotu dopłat wymagana jest uchwała wspólników.

Omawiane zwolnienie podatkowe ma charakter przedmiotowy. Dotyczy ono zwrotu dopłat wniesionych uprzednio do spółki mającej osobowość prawną, co oznacza, że dopłaty powinny być wniesione wcześniej niż otrzymany ich zwrot.

Zwrot dopłat następuje natomiast wobec wspólników będących posiadaczami udziałów obciążonych obowiązkiem dopłat. Prowadzi to do wniosku, że prawo do zwolnienia przysługuje zarówno wspólnikowi, który wniósł dopłatę do spółki, jak również wspólnikowi, który uzyskał to prawo w związku z nabyciem udziałów od wspólnika, który uprzednio wniósł taką dopłatę.

Taki też kierunek przyjęła wykładnia sądowa (por. wyroki NSA z 10 sierpnia 2011 r., sygn. akt II FSK 382/10 i z 18 maja 2011 r., sygn. akt II FSK 65/10). Sądy administracyjne stanęły bowiem na stanowisku, że zwrot „uprzednio wniesionych dopłat" ma charakter techniczny i oznacza, że dopłaty powinny być wniesione wcześniej niż otrzymany ich zwrot. Jednocześnie, według NSA, przepis art. 21 ust. 1 pkt 51 updof nie zawiera żadnych ograniczeń podmiotowych, stąd ze zwolnienia mogą korzystać również nabywcy udziałów w spółce. Stanowisko to zostało zaakceptowane również przez organy podatkowe, o czym świadczy m.in. interpretacja indywidualna Ministra Finansów z dnia 23 maja 2012 r., nr DD9/033/152/BRT/2012/PK-544.

Należy również zwrócić uwagę, że z brzmienia art. 21 ust. 1 pkt 51 updof wynika, że przychody otrzymane przez wspólników spółki mającej osobowość prawną z tytułu zwrotu dopłat są wolne od opodatkowania podatkiem dochodowym tylko do wysokości uprzednio wniesionych dopłat. Nadwyżka otrzymana ponad kwotę wniesionych dopłat będzie więc podlegała opodatkowaniu.

PRZEGLĄD PODATKU DOCHODOWEGO

Redakcja:
Redaktor Naczelna: Marzanna Kobiela
Dodatek opracowała: Edyta Makarewicz
adres: 66-400 Gorzów Wlkp., ul. Owocowa 8
e-mail: przeglad@gofin.pl

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

NAKŁAD **14 500**

PRENUMERATA 2014 szczegóły na www.sklep.gofin.pl

1

Numer kompletu	Komplety z nagrodami w PRENUMERACIE 2014	Cena podstawowa	RABAT	Cena promocyjna
KOMPLET nr 1	**Komplet czasopism** (tab. 2 poz. 6) **+ Gazeta Podatkowa**	~~2266 zł~~	16%	**1898 zł**
KOMPLET nr 2	**Komplet czasopism** (tab. 2 poz. 6)	~~1917 zł~~	12%	**1689 zł**
KOMPLET nr 3	**Biuletyn Informacyjny** (tab. 2 poz. 1) **+ Gazeta Podatkowa**	~~898 zł~~	6%	**844 zł**

2

Lp.	Tytuł czasopisma	Cykl wydawniczy	Prenumerata 2014 cały rok	Prenumerata 2014 I półrocze	Prenumerata 2013 IV kwartał
1.	**Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych** z comiesięcznym dodatkiem Serwis Podatkowy + on-line GRATIS!	co 10 dni	549 zł	274,50 zł	137,25 zł
2.	**Ubezpieczenia i Prawo Pracy** + on-line GRATIS!	dwutygodnik	354 zł	177,00 zł	88,50 zł
3.	**Poradnik VAT** + on-line GRATIS!	dwutygodnik	336 zł	168,00 zł	84,00 zł
4.	**Zeszyty Metodyczne Rachunkowości** + on-line GRATIS!	dwutygodnik	348 zł	174,00 zł	87,00 zł
5.	**Przegląd Podatku Dochodowego** + on-line GRATIS!	dwutygodnik	330 zł	165,00 zł	82,50 zł
6.	**KOMPLET CZASOPISM** (poz. 1-5) + Serwis Głównego Księgowego GRATIS!	patrz poz. 1-5	**1689 zł**	958,50 zł	479,25 zł
7.	**Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych** bez dodatku Serwis Podatkowy + on-line GRATIS!	co 10 dni	459 zł	229,50 zł	114,75 zł

Ceny zawierają podatek VAT. **Koszty wysyłki pokrywa Wydawnictwo.**

Warunkiem prenumeraty jest złożenie zamówienia (np. faksem: 95 720 85 60) oraz **jednoczesne dokonanie wpłaty** na konto: Wydawnictwo Podatkowe GOFIN, BH Oddział w Gorzowie Wlkp., nr 14 1030 1133 0000 0000 3533 0000.
Po otrzymaniu wpłaty wystawiamy fakturę VAT.

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

www.sklep.gofin.pl

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

Publikacje zamieszczone w czasopismach nie stanowią opinii prawnych, urzędowej interpretacji przepisów ani innego oficjalnego stanowiska organów państwowych.
Wszelkie prawa zastrzeżone: kopiowanie, przedruk i rozpowszechnianie zabronione.