BIULETYN INFORMACYJNY
DLA SŁUŻB EKONOMICZNO - FINANSOWYCH

rok XXXVI (2024) WYDAWANY CO 10 DNI Nr 7 (1194)
ISSN 1231 - 0395 01.03.2024 r.

I. KONIECZNIE PRZECZYTAJ ..... str. 4

1. Od 15 lutego 2024 r. można składać zeznania podatkowe PIT ..... str. 4
2. Konsultacje KSeF – wyjaśnienia Min. Fin. ..... str. 5
3. Opłata za opakowania z tworzyw sztucznych a VAT – odpowiedź Min. Fin. na pytanie naszego Wydawnictwa ..... str. 8

II. INFORMACJE O NOWYCH PRZEPISACH ..... str. 9

1. Wysokość odpisów na ZFŚS w 2024 r. ..... str. 9
2. Portal podatkowy – zmiany od 15 lutego 2024 r. ..... str. 10
3. Zmiany w podpisywaniu i przesyłaniu ksiąg podatkowych, deklaracji i podań ..... str. 10

III. ZAGADNIENIA OPRACOWANE KOMPLEKSOWO ..... str. 11

1. **Wydatek opłacony przez wspólnika spółki z o.o. – podatki i ewidencja księgowa** ..... str. 11
   - 1.1. Zapłata przez wspólnika za fakturę spółki z o.o. – regulacje kodeksowe ..... str. 12
   - 1.2. Prawo do odliczenia VAT z faktur opłaconych przez wspólnika ..... str. 13
   - 1.3. Ujęcie w kosztach podatkowych spółki z o.o. wydatku opłaconego przez wspólnika ..... str. 13
   - 1.4. Ewidencja księgowa faktury dokumentującej zakupy opłacone przez wspólnika ..... str. 15
2. **Bilety wstępu na wydarzenia sportowe/kulturalne przekazane pracownikom i kontrahentom – podatki i ewidencja księgowa** ..... str. 16
   - 2.1. Rozliczenie dla celów VAT zakupu biletów na wydarzenia sportowe/kulturalne ..... str. 16

Dziś dodatek:

Nr 10 | Używanie firmowych samochodów w 2024 r.

2.2. Wydatki na zakup biletów wstępu na wydarzenia sportowe/kulturalne a koszty podatkowe ..... str. 18

2.3. Ewidencja księgowa wydatków na zakup biletów wstępu na wydarzenia sportowe/kulturalne ..... str. 20

IV. PODATEK VAT ..... str. 21

1. Dokumentowanie świadczenia kompleksowego – wyrok WSA ..... str. 21

2. Wpłata na rachunek powierniczy w świetle ustawy o VAT – interpretacja KIS ..... str. 23

3. Odpowiedzi na pytania Czytelników ..... str. 26

3.1. Zakup nieruchomości – VAT czy PCC? ..... str. 26

3.2. Leasing finansowy ZCP na gruncie VAT ..... str. 28

3.3. Sprzedaż niezabudowanych działek stanowiących majątek prywatny a VAT ..... str. 29

3.4. Wydatki na zwierzęta w firmie – VAT i PIT ..... str. 31

V. PODATEK DOCHODOWY OD OSÓB PRAWNYCH ..... str. 34

1. Wynagrodzenie z tytułu umowy o pracę uznaną za nieważną a koszty uzyskania przychodów – interpretacja KIS ..... str. 34

2. Odpowiedzi na pytania Czytelników ..... str. 36

2.1. Wydatki na naprawę towaru handlowego – kategoria kosztów dla celów CIT ..... str. 36

2.2. Ujęcie w kosztach podatkowych odpisu aktualizującego należności od kontrahenta zagranicznego ..... str. 37

2.3. Ujawniona w wyniku inwentaryzacji nadwyżka towarów a estoński CIT ... str. 40

2.4. Transakcje o charakterze jednorodnym ..... str. 42

VI. PODATEK DOCHODOWY OD OSÓB FIZYCZNYCH ..... str. 44

1. Wyjaśnienia Min. Fin. w sprawie PIT ..... str. 44

1.1. Ulga dla osób samotnie wychowujących dzieci ..... str. 44

1.2. Świadczenie ratownicze z tytułu wysługi lat w OSP a PIT ..... str. 46

2. Odpowiedzi na pytania Czytelników ..... str. 47

2.1. Korekta kosztów podatkowych związana ze zwrotem składki zdrowotnej za 2023 r. ..... str. 47

2.2. Sprzedaż gruntu po wycofaniu go z działalności gospodarczej a PIT .... str. 48

2.3. Nieodpłatne korzystanie z lokalu a przychód w PIT ..... str. 50

VII. ŚRODKI TRWAŁE ..... str. 51

1. Nabycie nieruchomości z przeznaczeniem na działalność gospodarczą a prawo jej amortyzacji – interpretacja KIS ..... str. 51

2. Ulepszenie maszyny używanej na podstawie umowy leasingu operacyjnego ... str. 53
2.1. Nakłady na obcy składnik majątku jako inwestycja w obcym środku trwałym ... str. 54
2.2. Wartość początkowa inwestycji w obcym środku trwałym ... str. 54
2.3. Ustalenie stawki amortyzacyjnej ... str. 55
2.4. Jednorazowy odpis amortyzacyjny ... str. 55

VIII. UBEZPIECZENIA SPOŁECZNE I ZDROWOTNE ... str. 56

1. Wartość dofinansowania do pojemnika na jedzenie dla pracownika a składki ZUS – interpretacja ZUS ... str. 56
2. Składka zdrowotna osób przebywających na urlopie wychowawczym – stanowisko ZUS ... str. 58
3. Składka zdrowotna odliczana w ryczałcie a podstawa jej wymiaru ... str. 59

IX. PRAWO PRACY ... str. 61

1. Wynagrodzenie za czas zwolnienia z obowiązku świadczenia pracy po odmowie przyjęcia wypowiedzenia zmieniającego ... str. 61
2. Urlop wypoczynkowy z tytułu pierwszej umowy o pracę po zatrudnieniu w ramach zleceń ... str. 63

X. RACHUNKOWOŚĆ ... str. 64

1. Towary zwrócone w 2024 r. dotyczące sprzedaży z 2023 r. – rozliczenie rachunkowe i podatkowe ... str. 64
1.1. Korekta przychodów ze sprzedaży ... str. 65
1.2. Korekta wartości kosztu sprzedanego towaru ... str. 65
1.3. Rozliczenie zwrotu towarów dokonanego po sporządzeniu sprawozdania finansowego za 2023 r. ... str. 66
1.4. Rozliczenie zwrotu towarów na potrzeby podatku dochodowego ... str. 67
2. Odpis na ZFŚS w 2024 r. – ujęcie w księgach rachunkowych ... str. 67
3. Sprzedaż, zakup i wykorzystanie voucherów ... str. 69
4. Koszty poniesione po zakończeniu realizacji przedsięwzięcia deweloperskiego ... str. 71
5. Uproszczona ewidencja przychodów i kosztów w kole gospodyń wiejskich ... str. 73
6. Wysokość opłaty minimalnej wnoszonej przez firmy audytorskie w 2024 r. – komunikat PANA ... str. 75

UWAGA! SPECJALNY DYŻUR TELEFONICZNY EKSPERTÓW
21-22.03.2024 r.
Bilans 2023
Zadzwoń! w godz. od 8^{00} do 14^{00}
pod nr telefonu: 95 720 85 52

PRENUMERATA 2024
› NOWE NAGRODY
› HITOWE PRZYWILEJE
Sprawdź szczegóły na sklep.gofin.pl

I. KONIECZNIE PRZECZYTAJ

1. Od 15 lutego 2024 r. można składać zeznania podatkowe PIT

Od 15 lutego 2024 r. podatnicy PIT mogą składać do urzędów skarbowych zeznania podatkowe za 2023 r. Termin na złożenie zeznania za 2023 r. upłynie w dniu 30 kwietnia 2024 r.

Zeznania podatkowe (PIT-28, PIT-28S, PIT-36, PIT-36S, PIT-36L, PIT-36LS, PIT-37, PIT-38, PIT-39) dostępne są w programie DRUKI Gofin.

Ministerstwo Finansów (dalej: MF) na swojej stronie internetowej (www.gov.pl) w informacji zamieszczonej w dniu 14 lutego 2024 r. przypomniało o możliwości składania zeznań podatkowych za pomocą usługi Twój e-PIT. MF podkreśliło, że **z tej usługi po raz pierwszy w zakresie zeznań podatkowych za 2023 r. mogą korzystać również osoby prowadzące działalność gospodarczą oraz działy specjalne produkcji rolnej.** Jak czytamy w tej informacji:

„(…) W tym roku po raz pierwszy usługa Twój e-PIT jest adresowana także do osób prowadzących działalność gospodarczą oraz działy specjalne produkcji rolnej, również tych z zawieszoną działalnością gospodarczą. Dlatego w usłudze Twój e-PIT obok znanych od lat formularzy PIT-37, PIT-38 oraz oświadczeń PIT-OP oraz PIT-DZ, znajdą się trzy nowości:

- *PIT-36L – to zupełnie nowy formularz służący do rozliczeń za 2023 r. z działalności gospodarczej oraz działów specjalnych produkcji rolnej opodatkowanych podatkiem liniowym,*
- *PIT-28 – do tej pory skierowany do osób rozliczających przychody z najmu i ze sprzedaży przetworzonych produktów roślinnych i zwierzęcych, od rozliczeń za 2023 r. będzie również stosowany dla rozliczenia działalności gospodarczej opodatkowanej ryczałtem,*
- *PIT-36 – do tej pory skierowany do osób rozliczających m.in. przychody z rent i emerytur zagranicznych, z działalności nierejestrowej, od rozliczeń za 2023 r. będzie również stosowany do rozliczenia działalności gospodarczej oraz działów specjalnych produkcji rolnej opodatkowanych na zasadach ogólnych. (…)"*

W ww. informacji MF wskazało również, kto będzie musiał uzupełnić swoje zeznanie podatkowe:

„(…) We wszystkich formularzach udostępnionych w usłudze Twój e-PIT podatnicy znajdą dane, do których dostęp ma Krajowa Administracja Skarbowa (...). W przypadku rozliczeń np. „etatowców" oznacza to, że w wielu wypadkach wystarczy samo przejrzenie PIT i ewentualne zmiany wynikające, np. z narodzin dziecka i uzyskania w związku z tym ulgi, czy chęci zmiany OPP, której chcemy przekazać 1,5% podatku.

***Podatnik, zobowiązany do rocznego rozliczenia na formularzach PIT-37 i PIT-38, może odrzucić przygotowane przez nas zeznanie w usłudze Twój e-PIT i złożyć je samodzielnie. Jeśli tego nie zrobi, zostanie ono automatycznie zaakceptowane z upływem ustawowego terminu na złożenie rocznego rozliczenia w podatku. W przypadku przedsiębiorców jest inaczej. Muszą oni uzupełnić część informacji, których KAS nie posiada, a następnie zaakceptować i wysłać elektronicznie zeznanie w usłudze Twój e-PIT** (…).*

W zeznaniu udostępnionym w usłudze Twój e-PIT podatnik, który miał zarejestrowaną działalność gospodarczą lub działy specjalne produkcji rolnej, samodzielnie uzupełni dane dotyczące:

- *przychodów,*
- *kosztów uzyskania przychodów (w PIT-36 i PIT-36L),*
- *składek na ubezpieczenia społeczne, a w przypadku działalności gospodarczej opodatkowanej ryczałtem lub podatkiem liniowym, również składek na ubezpieczenie zdrowotne oraz*
- *ulg i odliczeń. (…)"*

Do e-Urzędu Skarbowego można zalogować się za pośrednictwem strony internetowej MF, identyfikując się Profilem Zaufanym (PZ), e-Dowodem, poprzez bankowość elektroniczną lub aplikację mObywatel. Dodatkowo do samej usługi Twój e-PIT wciąż można zalogować się także danymi podatkowymi.

2. Konsultacje KSeF – wyjaśnienia Min. Fin.

Faktury ustrukturyzowane (e-faktury) są obecnie wystawiane na zasadzie dobrowolności. Od 1 lipca 2024 r. lub 1 stycznia 2025 r. (w zależności od podmiotu) wystawianie e-faktur miało być, co do zasady, obowiązkowe (patrz: ustawa z dnia 16 czerwca 2023 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw; Dz. U. poz. 1598). Zgodnie z zapowiedziami Ministerstwa Finansów (dalej: MF), KSeF nie będzie jednak obowiązkowy w 2024 r., a na przełomie kwietnia i maja br. zostanie wskazana nowa data obowiązkowego korzystania z KSeF.

Obecnie MF prowadzi zewnętrzny audyt informatyczny i konsultacje publiczne dotyczące obowiązkowego KSeF.

Na stronie internetowej MF (www.gov.pl) zamieszczono odpowiedzi na pytania dotyczące KSeF (zadawane na etapie konsultacji KSeF), z których wynika m.in., że **nie jest planowana rezygnacja z wdrożenia KSeF w wersji obligatoryjnej**. MF nie planuje także zmian:

– związanych z nadawaniem numerów KSeF,
– dotyczących art. 106na ust. 1 ustawy o VAT, w myśl którego fakturę ustrukturyzowaną uznaje się za wystawioną w dniu jej przesłania do KSeF,
– w zakresie obowiązku podawania numeru KSeF podczas dokonywania płatności za e-fakturę,
– dotyczących przedłużenia terminu na przesłanie do KSeF faktur wystawianych w tzw. trybie off-line i w trybie awaryjnym.

MF przypomniało, że **transakcje realizowane na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej** będą wyłączone z obowiązkowego KSeF i wyjaśniło, że wyłączenie to będzie dotyczyło także sytuacji, gdy osoba fizyczna prowadzi działalność gospodarczą, ale danego zakupu dokonuje na użytek prywatny (niezwiązany z działalnością). Ewentualne włączenia do KSeF faktur B2C (tj. faktur wystawianych na rzecz konsumentów) zostaną omówione z przedsiębiorcami w ramach konsultacji publicznych.

MF odniosło się także do kwestii statusu kontrahentów istotnego z punktu widzenia KSeF wskazując, że aktualnie nie jest planowane wprowadzenie w KSeF automatycznej weryfikacji statusu kontrahenta z tzw. białą listą podatników. Na białej liście podatników znajdują się bowiem wyłącznie podatnicy zarejestrowani do VAT jako podatnicy VAT czynni lub jako podatnicy VAT zwolnieni (brak podatników zwolnionych, którzy nie zarejestrowali się jako podatnicy VAT zwolnieni) i tym samym automatyczna weryfikacja nie pozwoliłaby na realizację celu

związanego z identyfikacją statusu wszystkich podmiotów objętych KSeF. Przedmiotem dalszej, szczegółowej analizy MF będzie kwestia identyfikacji np. podatnika zwolnionego z VAT (z uwagi na niskie obroty – art. 113 ustawy o VAT), który prowadzi działalność nierejestrowaną, nie zarejestrował się jako podatnik VAT zwolniony i posługuje się numerem PESEL (nie posiada NIP), w związku z czym nie jest widoczny na białej liście (dotyczy to np. osób wynajmujących prywatne nieruchomości).

Z odpowiedzi MF wynika ponadto, że:

– **odroczenie terminu** wprowadzenia obowiązkowego KSeF nie powinno wiązać się z kosztami, a zapewnić przedsiębiorcom dodatkowy czas na wdrożenie KSeF; nie planuje się daleko idących zmian (potwierdzono obecne założenia KSeF); możliwe jest prowadzenie prac związanych z integracją systemów komercyjnych z KSeF,
– **nie jest planowane odroczenie obligatoryjnego KSeF do czasu wejścia w życie przepisów unijnych** związanych z tzw. pakietem VIDA (prace związane z wdrożeniem unijnego pakietu VIDA znajdują się dopiero we wstępnej fazie; Polska zabiega w KE, aby pakiet VIDA nie wpływał na funkcjonalności KSeF),
– **audyt KSeF dotyczy w szczególności** wydajności systemu; obejmuje weryfikację rozwiązań technologicznych przyjętych dla zapewnienia odpowiedniego poziomu wydajności; ewentualna implementacja wniosków płynących z audytu powinna pozostać neutralna dla parametrów oprogramowania zamówionego przez przedsiębiorców,
– **wskazanie szczegółów dotyczących dalszych prac nad poprawą wydajności KSeF** będzie możliwe po zakończeniu audytu informatycznego oraz analizie płynących z niego wniosków; działania związane ze zwiększeniem przepustowości systemu będą traktowane priorytetowo,
– przedmiotem szczegółowej analizy ma być **kwestia objęcia obowiązkowym KSeF wszystkich podatników w tym samym terminie (lub w różnym w zależności od wielkości firmy)** oraz wyrozumiałości w stosunku do błędów popełnianych na początkowym etapie,
– wprowadzenie obowiązkowego KSeF skutkuje zmianami wyłącznie w sposobie wystawiania faktur; **dotychczasowe praktyki dotyczące fakturowania powinny zostać dostosowane do założeń KSeF**; celem MF nie jest eliminacja działań polegających na wydawaniu innych niż faktury dokumentów, np. specyfikacji zamówienia, ale tego typu dokumenty nie będą przesyłane do KSeF.

Odnosząc się do pytań dotyczących planowanych zmian struktury FA(2) MF wskazało:

– struktura e-faktury na etapie jej projektowania była poddana szerokim konsultacjom publicznym; uwagi zgłaszane w trakcie konsultacji zostały w dużej mierze uwzględnione,
– struktura FA(2) oprócz elementów, których występowanie regulowane jest w art. 106a – 106q ustawy o VAT, zawiera także elementy, których stosowanie jest całkowicie dobrowolne – uwzględnienie ich w strukturze wynika z praktyki biznesowej obserwowanej na rynku,
– nie przewiduje się modyfikacji struktury FA(2) – powodem przemawiającym za pozostawieniem obecnej struktury są koszty po stronie przedsiębiorców związane z przeprowadzeniem już zamówionych produktów; ponadto taka decyzja mogłaby wydłużyć okres potrzebny do ich wdrożenia.

Odpowiadając na pytanie, czy MF zakłada **przygotowanie kompleksowego podręcznika dotyczącego funkcjonalności KSeF** wyjaśniono:

„Kompendium wiedzy na temat Krajowego Systemu e-Faktur jest w trakcie przygotowania. Planowane jest opublikowanie podręcznika KSeF, w którym zostaną przedstawione kluczowe zagadnienia związane z obowiązkowym e-fakturowaniem. Podręcznik będzie zawierał

wytyczne dotyczące między innymi nadawania uprawnień do korzystania z KSeF i uwierzytelnienia w systemie. Przedsiębiorcy będą mogli zaznajomić się z zasadami wystawiania e-faktur, ich otrzymywania oraz uzyskaniem dostępu do faktur. Opisane zostaną także nowe funkcjonalności systemu, np. kody QR czy generowanie identyfikatorów zbiorczych.

Planowane jest także wydanie wyjaśnień odnoszących się do kwestii związanych z definicją stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, co jest kluczowe dla określenia, czy dany przedsiębiorca będzie objęty obowiązkowym e-fakturowaniem.

Udostępnienie materiałów dotyczących Krajowego Systemu e-Faktur z pewnością pomoże podatnikom przygotować się do realizacji nowych obowiązków podatkowych. (…)"

MF podkreśliło także, iż stabilność i przewidywalność prowadzenia działalności gospodarczej w Polsce, w tym pewność, że wystawiane przez podatników faktury zostaną skutecznie przesłane do systemu, stanowią jeden z priorytetów działań MF. Z tego względu **MF dołoży wszelkich starań, aby (tak szybko jak jest to możliwe) zostały przeprowadzone odpowiednie zmiany legislacyjne oraz wydane akty wykonawcze**, a przedsiębiorcy mieli odpowiednią ilość czasu na zapoznanie się ze zmianami oraz na ich wdrożenie.

Przedmiotem wyjaśnień była także kwestia e-fakturowania przez podmioty zagraniczne i sytuacja, gdy występują one w roli nabywcy. MF wyjaśniło:

„Zgodnie z aktualnym brzmieniem przepisów wprowadzających KSeF w wersji obligatoryjnej, obowiązkiem tym nie będą objęte m.in. faktury wystawiane przez:

- *podatnika nieposiadającego siedziby działalności gospodarczej ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju;*
- *podatnika nieposiadającego siedziby działalności gospodarczej na terytorium kraju, który posiada stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju, przy czym to stałe miejsce prowadzenia działalności nie uczestniczy w dostawie towarów lub świadczeniu usług, dla których wystawiono fakturę.*

Powyższe wynika z Decyzji wykonawczej Rady (UE) 2022/1003 z dnia 17 czerwca 2022 r. upoważniającej Rzeczpospolitą Polską do stosowania szczególnego środka stanowiącego odstępstwo od art. 218 i 232 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej.

Ocena, czy dany podmiot zagraniczny zarejestrowany jako podatnik VAT czynny w Polsce posiada na terytorium kraju stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, wymaga indywidualnej oceny konkretnego stanu faktycznego. Planowane jest wydanie wyjaśnień odnoszących się do kwestii związanych z definicją stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, co jest kluczowe dla określenia, czy dany przedsiębiorca będzie objęty obowiązkowym e-fakturowaniem.

(…) Zakłada się (…), że podatnicy nieposiadający siedziby działalności gospodarczej na terytorium Polski, ale posiadający na terytorium kraju stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej uczestniczące w dostawie towarów lub świadczeniu usług, dla których wystawiana jest faktura, będą objęci obligatoryjnym e-fakturowaniem. Regulacja zawarta w dodawanym do ustawy art. 106ga ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług jest zatem zgodna z regulacjami UE.

(…) Jeżeli natomiast chodzi o sytuację, gdy w roli nabywcy wystąpi:

- *podmiot nieposiadający siedziby działalności gospodarczej ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju lub*
- *podmiot nieposiadający siedziby działalności gospodarczej na terytorium kraju, który posiada stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju, przy*

czym to stałe miejsce prowadzenia działalności nie uczestniczy w nabyciu towaru lub usługi, dla którego wystawiono fakturę

– faktura ustrukturyzowana będzie udostępniana nabywcy w sposób z nim uzgodniony.

Przepisy nie wskazują konkretnego sposobu udostępnienia faktury nabywcy. Może to być np. przekazanie faktury w postaci papierowej lub np. wysyłka faktury w postaci pliku pdf (w wiadomości e-mail). Sposób udostępnienia podatnik powinien uzgodnić z nabywcą."

3. Opłata za opakowania z tworzyw sztucznych a VAT – odpowiedź Min. Fin. na pytanie naszego Wydawnictwa

Przedsiębiorcy prowadzący jednostkę handlu detalicznego, hurtowego lub jednostkę gastronomiczną, w których są oferowane produkty jednorazowego użytku z tworzyw sztucznych w postaci opakowań na napoje lub żywność, są zobowiązani do pobierania opłaty od użytkownika końcowego nabywającego tak zapakowaną żywność lub napoje albo same opakowania. Kwestie te reguluje ustawa z dnia 11 maja 2001 r. o obowiązkach przedsiębiorców w zakresie gospodarowania niektórymi odpadami oraz o opłacie produktowej (Dz. U. z 2020 r. poz. 1903 ze zm.).

więcej Na ten temat pisaliśmy w Biuletynie Informacyjnym nr 3 z 20.01.2024 r. na *str. 8-9*

Zgodnie z wyjaśnieniami Ministerstwa Finansów (dalej: MF), opłata za opakowania na posiłki lub napoje na wynos – pobierana wraz z ceną sprzedaży za napój lub posiłek od konkretnego nabywcy, który zdecydował się na nabycie tego napoju lub posiłku w opakowaniu jednorazowym – stanowi element wynagrodzenia za dostarczony towar, zatem zwiększa podstawę opodatkowania VAT. Tym samym ww. opłata powinna zostać wliczona w cenę sprzedawanego produktu, a stawka VAT powinna odpowiadać stawce przewidzianej dla tego produktu, tj. napoju lub posiłku. Ponadto MF wskazało, iż pobrana opłata powinna być zaewidencjonowana w kasie rejestrującej wraz z ceną produktu (np. napoju) – nie istnieje zatem potrzeba, by wyodrębniać samą kwotę opłaty na paragonie.

Ponieważ wyjaśnienia te nie rozwiały wszystkich wątpliwości co do opodatkowania VAT ww. opłaty, dlatego zapytaliśmy MF, jak powinien być rozliczony VAT i jak powinna być zaewidencjonowana sprzedaż w kasie rejestrującej, gdy podatnik sprzedaje konsumentowi opakowanie jednorazowe osobno, w celu zapakowania niezjedzonego do końca posiłku, gdy pakowaniem zajmie się sam konsument.

W dniu 7 lutego 2024 r. MF udzieliło następującej odpowiedzi:

„(…) w przypadku gdy dochodzi do odrębnej dostawy opakowania, tj. niezależnie od nabycia posiłku lub napoju, konsument zakupuje dodatkowe opakowanie, wówczas należy uznać, że na gruncie podatku VAT mamy do czynienia z odrębną dostawą opodatkowaną według zasad właściwych dla nabywanego opakowania (stawka 23%).

Jednocześnie za odrębną dostawę opakowania nie należy uznawać sytuacji, w której klient korzystający z usługi restauracyjnej zabiera część spożywanego posiłku w nabytym w tym celu jednorazowym opakowaniu. Dostawa tego opakowania stanowi jednolite z usługą restauracyjną świadczenie, ściśle związane ze świadczeniem głównym.

W takim przypadku dostawa opakowania będzie opodatkowana według stawki właściwej dla świadczonej usługi.

Dla określenia skutków podatkowych sprzedaży opakowania należy każdorazowo dokonać analizy okoliczności związanych ze sprzedażą."

II. INFORMACJE O NOWYCH PRZEPISACH

1. Wysokość odpisów na ZFŚS w 2024 r.

Pracodawcy tworzący zakładowy fundusz świadczeń socjalnych (dalej: ZFŚS) są zobligowani do odprowadzania corocznego odpisu podstawowego, naliczanego w stosunku do przeciętnej liczby zatrudnionych. Wysokość odpisu podstawowego ustala się na podstawie przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego w gospodarce narodowej w roku poprzednim lub w drugim półroczu roku poprzedniego, jeżeli przeciętne wynagrodzenie z tego okresu stanowiło kwotę wyższą. Tak wynika z art. 5 ust. 2 ustawy z dnia 4 marca 1994 r. o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych (Dz. U. z 2023 r. poz. 998 ze zm.). Wysokość kwot przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego w gospodarce narodowej w 2023 r. i w drugim półroczu 2023 r. ogłosił Prezes GUS w obwieszczeniu z dnia 16 lutego 2024 r. (Mon. Pol. poz. 137). I tak, przeciętne wynagrodzenie miesięczne w gospodarce narodowej, pomniejszone o potrącone od ubezpieczonych składki na ubezpieczenia emerytalne, rentowe oraz chorobowe, w 2023 r. wyniosło 6.246,13 zł, a w drugim półroczu 2023 r. wyniosło 6.445,71 zł.

Ze względu na to, że przeciętne wynagrodzenie miesięczne w gospodarce narodowej w drugim półroczu 2023 r. było wyższe od przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego w gospodarce narodowej w 2023 r., **podstawę do wyliczenia odpisu na ZFŚS w 2024 r. stanowi kwota 6.445,71 zł**.

Procentową wysokość odpisów – zarówno obowiązkowych, jak i fakultatywnych – na ZFŚS określa przywołana ustawa. Przy czym uzależnia ona wysokość tych odpisów od warunków, w jakich pracownik świadczy pracę. Wysokość odpisu podstawowego na jednego zatrudnionego w tzw. normalnych warunkach wynosi 37,5% przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego w gospodarce narodowej w roku poprzednim lub w drugim półroczu roku poprzedniego, jeżeli przeciętne wynagrodzenie z tego okresu stanowiło kwotę wyższą. Natomiast wysokość odpisu podstawowego na jednego pracownika wykonującego prace w szczególnych warunkach lub prace o szczególnym charakterze – w rozumieniu przepisów o emeryturach pomostowych – wynosi 50% wymienionego przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego.

Odrębne uregulowania obejmują pracowników młodocianych. W ich przypadku wysokość odpisu podstawowego na jednego młodocianego wynosi:

– w pierwszym roku nauki 5%,
– w drugim roku nauki 6%,
– w trzecim roku nauki 7% przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego.

Ustawodawca przewidział ponadto możliwość dokonywania tzw. odpisów fakultatywnych.

Odpisy obowiązkowe na pracowników w 2024 r. wynoszą:

– na jednego zatrudnionego w tzw. normalnych warunkach pracy – **2.417,14 zł** (37,5% × 6.445,71 zł),
– na jednego pracownika wykonującego prace w szczególnych warunkach lub prace o szczególnym charakterze – w rozumieniu przepisów o emeryturach pomostowych – **3.222,86 zł** (50% × 6.445,71 zł),
– na jednego pracownika młodocianego w:
  a) I roku nauki – **322,29 zł** (5% × 6.445,71 zł),
  b) II roku nauki – **386,74 zł** (6% × 6.445,71 zł),
  c) III roku nauki – **451,20 zł** (7% × 6.445,71 zł).

Ponadto wysokość odpisu podstawowego może być zwiększona o 6,25% przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego na każdą zatrudnioną osobę, w stosunku do której orzeczono znaczny lub umiarkowany stopień niepełnosprawności, a także na każdego emeryta i renci-

stę, w tym także ze zlikwidowanych zakładów pracy, nad którymi pracodawcy sprawują opiekę socjalną (w 2024 r. – **402,86 zł**).

Dodatkowo pracodawcy, którzy utworzyli zakładowy żłobek lub klub dziecięcy oraz przeznaczą na ten cel z odpisu podstawowego kwotę odpowiadającą 7,5 punktu procentowego tego odpisu mogą zwiększyć ZFŚS na każdą zatrudnioną osobę o 7,5% przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego, pod warunkiem przeznaczenia całości tego zwiększenia na prowadzenie żłobka lub klubu dziecięcego (w 2024 r. – **483,43 zł**).

2. Portal podatkowy – zmiany od 15 lutego 2024 r.

W Monitorze Polskim z 15 lutego 2024 r., pod poz. 125, zamieszczono obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 14 lutego 2024 r. w sprawie zaprzestania udostępniania niektórych usług na portalu podatkowym.

Obwieszczeniem tym ogłoszono, że z dniem 15 lutego 2024 r. przestają być udostępniane na portalu podatkowym usługi polegające na składaniu:

1) informacji o zmianach we wniosku o zastosowanie karty podatkowej lub likwidacji prowadzonej działalności (PIT-16Z/PIT-16ZS),
2) deklaracji w sprawie podatku od czynności cywilnoprawnych (PCC-3),
3) informacji o pozostałych podatnikach (PCC-3/A),
4) zgłoszenia o nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych (SD-Z2),
5) zeznania podatkowego o nabyciu rzeczy lub praw majątkowych (SD-3),
6) informacji o pozostałych podatnikach (SD-3/A),
7) deklaracji o wysokości składki na ubezpieczenie zdrowotne, zapłaconej i odliczonej od karty podatkowej w poszczególnych miesiącach roku podatkowego (PIT-16A).

3. Zmiany w podpisywaniu i przesyłaniu ksiąg podatkowych, deklaracji i podań

Przesyłanie ksiąg podatkowych

W Dzienniku Ustaw z 16 lutego 2024 r., pod poz. 197, opublikowano rozporządzenie z dnia 14 lutego 2024 r. zmieniające rozporządzenie z dnia 24 czerwca 2016 r. w sprawie sposobu przesyłania za pomocą środków komunikacji elektronicznej ksiąg podatkowych oraz wymagań technicznych dla informatycznych nośników danych, na których te księgi mogą być zapisane i przekazywane.

Rozporządzenie wprowadza zmiany ujednolicające o charakterze technicznym. Dotyczą one:

- uznania za tożsamy z podpisem elektronicznym albo podpisem zaufanym innego podpisu elektronicznego zapewniającego autentyczność ksiąg, jeżeli są przesyłane przez podatnika będącego osobą fizyczną (podpis ten jest oparty na zestawie unikalnych danych w postaci elektronicznej dotyczących podatnika przesyłającego księgę),
- wskazania za dowód złożenia ksiąg urzędowego poświadczenia odbioru (UPO) wytworzonego i udostępnionego nadawcy przez system teleinformatyczny organu administracji skarbowej, po uprzednim przeprowadzeniu prawidłowej weryfikacji struktury logicznej, poprawności danych i podpisu elektronicznego,
- określenia wysokości przychodu wynikającego z zeznań podatkowych zamiast wskazywania konkretnych pozycji formularzy podatkowych – stanowiących jedną z danych autoryzacyjnych podpisu elektronicznego przewidzianego dla podatnika będącego osobą fizyczną.

Celem wprowadzanych zmian jest ułatwienie i uproszczenie mikro-, małym i średnim przedsiębiorcom składania ksiąg podatkowych, części tych ksiąg oraz dowodów księgowych w postaci elektronicznej na żądanie organu podatkowego oraz deklaracji i ewidencji w zakresie podatku od towarów i usług (Jednolitego Pliku Kontrolnego).

Rozporządzenie weszło w życie z dniem następującym po dniu ogłoszenia, czyli z dniem 17 lutego 2024 r.

Przesyłanie i podpisywanie deklaracji i podań

W Dzienniku Ustaw z 16 lutego 2024 r., pod poz. 206, opublikowano rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 15 lutego 2024 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie sposobu przesyłania deklaracji i podań oraz rodzajów podpisu elektronicznego, którymi powinny być opatrzone.

Celem zmiany ww. rozporządzenia jest:

– umożliwienie podatnikom – funkcjonariuszom służb specjalnych przesyłania zeznań do organów podatkowych, o których mowa w art. 13a ustawy – Ordynacja podatkowa (tj. Szefowi Agencji Wywiadu, Szefowi Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Szefowi Centralnego Biura Antykorupcyjnego, Szefowi Służby Wywiadu Wojskowego, Szefowi Służby Kontrwywiadu Wojskowego) za pomocą środków komunikacji elektronicznej;
– aktualizacja nazw niektórych formularzy wymienionych w rozporządzeniu, w związku ze zmianami wprowadzonymi we wzorach tych formularzy;
– odejście od wskazywania numerów pól zawierających wysokości przychodu w poszczególnych formularzach zeznań wskazanych w § 12 ust. 2 pkt 5 rozporządzenia zmienianego (tzw. dane autoryzacyjne, m.in. w PIT-28, PIT-36);
– skreślenie zapisów odnoszących się do przesyłania deklaracji i podań przez portal podatkowy w związku z zaprzestaniem świadczenia usług za jego pośrednictwem;
– wprowadzenie innych zmian porządkujących i ujednolicających.

Rozporządzenie nowelizujące weszło w życie z dniem ogłoszenia, ale z mocą od dnia 15 lutego 2024 r.

UWAGA! Wzory zeznań – m.in. PIT-28, PIT-36 – dostępne w dziale Podatek dochodowy w Programie DRUKI Gofin.

III. ZAGADNIENIA OPRACOWANE KOMPLEKSOWO

1. Wydatek opłacony przez wspólnika spółki z o.o. – podatki i ewidencja księgowa

Wspólnicy spółki z o.o. niekiedy dokonują zapłaty z prywatnego rachunku bankowego za faktury dokumentujące koszty tej spółki, a następnie spółka zwraca wspólnikom „założone" przez nich środki pieniężne. Zdarza się jednak, że spółka nie dokonuje takiego zwrotu, gdyż nie posiada środków pieniężnych i strony np. uzgodnią, że dokonana wpłata „przekształci" się w pożyczkę. W takim przypadku należy ustalić, czy spółka może odliczyć VAT z faktur opłaconych przez wspólnika oraz czy wydatki udokumentowane takimi fakturami może zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów, a także jak takie zdarzenie ująć w księgach rachunkowych spółki. Te kwestie poruszamy w tym artykule. Zaznaczamy, że odnosimy się tu do rozliczenia faktury „opłaconej" przez wspólnika spółki z o.o., opodatkowanej „klasycznym" CIT.

1.1. Zapłata przez wspólnika za fakturę spółki z o.o. – regulacje kodeksowe

Odnosząc się do kwestii związanej z zapłatą przez wspólnika – z jego prywatnego konta bankowego – faktur dokumentujących koszty dotyczące działalności gospodarczej prowadzonej przez spółkę z o.o., należy przywołać art. 356 Kodeksu cywilnego. Z przepisu tego wynika, że wierzyciel może żądać osobistego świadczenia dłużnika tylko wtedy, gdy to wynika z treści czynności prawnej, z ustawy albo z właściwości świadczenia. Jeżeli wierzytelność pieniężna jest wymagalna, wierzyciel nie może odmówić przyjęcia świadczenia od osoby trzeciej, chociażby działała bez wiedzy dłużnika.

Z powyższego można wysnuć wniosek, że **dopuszczalna jest sytuacja, w której wspólnik spółki z o.o. dokonuje zapłaty za faktury dokumentujące koszty spółki.**

W przypadku gdy spółka nie zwraca wspólnikowi środków pieniężnych, gdyż np. ich nie posiada, to od ustaleń stron zależy, na jakich zasadach spłata długu spółki przez wspólnika będzie rozliczona. Przykładowo, wspólnik i spółka mogą postanowić, że omawiana czynność stanowi pożyczkę wspólnika dla jego spółki (tj. dojdzie wówczas do „przekształcenia" dokonanej zapłaty w pożyczkę udzieloną spółce przez wspólnika). Trzeba przy tym wskazać, że w sytuacji gdy wspólnik wchodzi w skład organu spółki albo jest jej prokurentem (likwidatorem), wówczas zastosowanie będzie mieć art. 15 Kodeksu spółek handlowych (K.s.h.). Zgodnie z nim, zawarcie przez spółkę kapitałową umowy pożyczki z członkiem zarządu, rady nadzorczej, komisji rewizyjnej, prokurentem, likwidatorem albo na rzecz którejkolwiek z tych osób, wymaga zgody zgromadzenia wspólników albo walnego zgromadzenia, chyba że ustawa stanowi inaczej. Zawarcie przez spółkę zależną ww. umowy z członkiem zarządu, prokurentem lub likwidatorem spółki dominującej wymaga zgody zgromadzenia wspólników albo walnego zgromadzenia spółki dominującej. Do wyrażenia zgody i skutków braku zgody stosuje się następujące regulacje (art. 17 § 1 i 2 K.s.h.):

- jeżeli do dokonania czynności prawnej przez spółkę ustawa wymaga uchwały wspólników albo walnego zgromadzenia bądź rady nadzorczej, czynność prawna dokonana bez wymaganej uchwały jest nieważna,
- zgoda może być wyrażona przed złożeniem oświadczenia przez spółkę albo po jego złożeniu, nie później jednak niż w terminie dwóch miesięcy od dnia złożenia oświadczenia przez spółkę; potwierdzenie wyrażone po złożeniu oświadczenia ma moc wsteczną od chwili dokonania czynności prawnej.

Dodatkowo, gdy wspólnik jest członkiem zarządu spółki, której udziela pożyczki, należy pamiętać o zachowaniu zasad reprezentacji spółki wynikających z art. 210 K.s.h. Przykładowo spółkę z o.o. bez rady nadzorczej, ale liczącej więcej niż jednego wspólnika lub mającej co najmniej dwóch członków zarządu, w umowie z członkiem zarządu musi reprezentować pełnomocnik powołany uchwałą wspólników (art. 210 § 1 K.s.h.). W przypadku gdy jedyny wspólnik jest zarazem jedynym członkiem zarządu, wówczas czynność prawna między nim a spółką (w tym m.in. umowa pożyczki) wymaga zachowania formy aktu notarialnego (art. 210 § 2 K.s.h.).

Wspomnijmy, że zgodnie z art. 720 K.c., przez umowę pożyczki dający pożyczkę zobowiązuje się przenieść na własność biorącego określoną ilość pieniędzy albo rzeczy oznaczonych tylko co do gatunku, a biorący zobowiązuje się zwrócić tę samą ilość pieniędzy albo tę samą ilość rzeczy tego samego gatunku i tej samej jakości. Umowa pożyczki, której wartość przekracza tysiąc złotych, wymaga zachowania formy dokumentowej.

1.2. Prawo do odliczenia VAT z faktur opłaconych przez wspólnika

Zgodnie z zasadą ogólną podatnicy mogą odliczać VAT od nabytych towarów i usług w takim zakresie, w jakim te towary są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, z uwzględnieniem ustawowych ograniczeń i wyłączeń (dotyczących np. wydatków związanych z samochodami osobowymi, usług noclegowych/gastronomicznych).

Podatnicy mogą odliczać VAT generalnie:

- w rozliczeniu za okres, w którym w odniesieniu do nabytych przez podatnika towarów i usług powstał obowiązek podatkowy u sprzedawcy,
- nie wcześniej niż w rozliczeniu za okres, w którym podatnik otrzymał fakturę.

W ustawie o VAT nie ma regulacji, które uzależniałyby prawo do odliczenia VAT od zakupu towaru/usługi od tego, jaki podmiot zapłacił za daną fakturę, tj. sam podatnik, czy np. wspólnik. W sytuacji zatem, gdy faktura opłacona przez wspólnika została wystawiona na dane spółki, zakupy służą (lub będą służyły) czynnościom opodatkowanym, to spółka będzie mogła odliczyć VAT z faktury „opłaconej" przez wspólnika. Tak będzie zarówno w sytuacji, gdy spółka zwróci wspólnikowi „założone" przez niego środki pieniężne, jak i gdy dokonana przez wspólnika wpłata „przekształci" się w pożyczkę.

Odnieśmy się jeszcze do sytuacji, gdy „zapłacona" przez wspólnika faktura jest „objęta" obowiązkowym mechanizmem podzielonej płatności (dalej: MPP). Przypomnijmy, że ten sposób zapłaty ma zastosowanie przy dokonywaniu płatności za nabyte towary lub usługi wymienione w załączniku nr 15 do ustawy o VAT, udokumentowane fakturą, w której kwota należności ogółem przekracza kwotę 15.000 zł (lub jej równowartość wyrażoną w walucie obcej) – patrz: art. 108a ust. 1a ww. ustawy.

Brak zapłaty w ramach MPP nie pozbawia jednak podatnika odliczenia VAT. Znajduje to potwierdzenie w interpretacji indywidualnej Dyrektora KIS z 8 czerwca 2021 r., nr 0114-KDIP1-1.4012.112.2021.3.AKA. Podobnie powinno być także wówczas, gdy za fakturę płaci wspólnik.

Przypominamy, że ustawodawca wprowadził pewne negatywne konsekwencje na gruncie VAT w przypadku naruszenia obowiązku zapłaty z zastosowaniem MPP, tj. podatnikowi może zostać ustalone dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości odpowiadającej 30% kwoty podatku przypadającego na ww. towary/usługi. Kwestię tę tu pomijamy, o tym dodatkowym zobowiązaniu pisaliśmy bowiem m.in. w BI nr 35 z 10 grudnia 2023 r.

Wspomnijmy, że podatnik nie traci prawa do odliczenia VAT z faktury „opłaconej" przez wspólnika także wtedy, gdy wspólnik dokona zapłaty na rachunek spoza tzw. białej listy (w przypadku transakcji przekraczającej 15.000 zł). Spółka mogłaby natomiast wówczas ponieść odpowiedzialność solidarną wraz ze sprzedawcą towaru/usługi za jego zaległości podatkowe, tę kwestię tu pomijamy.

1.3. Ujęcie w kosztach podatkowych spółki z o.o. wydatku opłaconego przez wspólnika

Zasady uznania wydatku za koszt podatkowy spółki z o.o.

Zgodnie z zasadą ogólną wyrażoną w art. 15 ust. 1 ustawy o PDOP, kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów ze źródła przychodów lub w celu zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów ustawowo wyłączonych z kosztów podatkowych (tj. na podstawie art. 16 ust. 1 ustawy o PDOP). Przyjmuje się także, iż kosztem podatkowym może być wydatek, który jest racjonalny, ekonomicznie uzasadniony oraz właściwie udokumentowany.

Organy podatkowe wskazują także, że aby dany wydatek stanowił dla podatnika koszt uzyskania przychodu, muszą być spełnione łącznie następujące warunki, tj. wydatek:

- **został poniesiony przez podatnika, tj. w ostatecznym rozrachunku musi on zostać pokryty z zasobów majątkowych podatnika (nie stanowią kosztu uzyskania przychodu podatnika wydatki, które zostały poniesione na działalność podatnika przez osoby inne niż podatnik),**
- jest definitywny (rzeczywisty), tj. wartość poniesionego wydatku nie została podatnikowi w jakikolwiek sposób zwrócona,
- pozostaje w związku z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą,
- został poniesiony w celu uzyskania, zachowania lub zabezpieczenia przychodów lub może mieć wpływ na wielkość osiągniętych przychodów,
- został właściwie udokumentowany,
- nie może znajdować się w grupie wydatków, których zgodnie z ustawą o PDOP nie uważa się za koszty uzyskania przychodów.

Tak wynika np. z interpretacji indywidualnej Dyrektora KIS z 1 lutego 2024 r., nr 0114-KDIP2-1.4010.663.2023.2.PK.

Transakcje nieprzekraczające 15.000 zł

Jak już wskazano, aby dany wydatek mógł być uznany za koszt podatkowy, musi zostać poniesiony przez podatnika, tj. w ostatecznym rozrachunku musi on zostać pokryty z jego zasobów majątkowych.

Jeśli spółka zwraca wspólnikowi „założone" przez niego środki pieniężne, wówczas przyjmuje się, że taki wydatek został poniesiony przez spółkę. Wydatek ten spółka może zatem generalnie zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów na zasadach ogólnych (z uwzględnieniem ustawowych wyłączeń i ograniczeń).

Analogiczne w naszej opinii będzie, gdy dojdzie do „przekształcenia" dokonanej przez wspólnika zapłaty w pożyczkę. Wydatek ten byłby bowiem w ostatecznym rozrachunku poniesiony przez spółkę z jej zasobów majątkowych. Przypomnijmy bowiem, że podatnicy mogą zaliczać do kosztów uzyskania przychodów wydatki/koszty opłacone ze środków pożyczonych od innych podmiotów (np. banków).

Uzupełniająco dodajmy, że w związku z „przekształceniem" dokonanej przez wspólnika wpłaty w pożyczkę po stronie spółki może powstać z tego tytułu przychód podatkowy. Tak może być, gdy ww. „pożyczka" nie będzie oprocentowana (na temat przychodu spółki z tytułu nieoprocentowanej pożyczki od wspólnika pisaliśmy m.in. w BI nr 3 z 20 stycznia 2024 r.). Tę kwestię tu pomijamy.

Transakcje przekraczające 15.000 zł

Jeśli opłacona przez wspólnika faktura dotyczy transakcji przekraczającej 15.000 zł, to w takim przypadku należy mieć na uwadze regulacje zawarte w art. 15d ustawy o PDOP.

Z przepisu tego wynika, że podatnicy nie mogą zaliczać do kosztów uzyskania przychodów kosztu w tej części, w jakiej płatność dotycząca transakcji określonej w art. 19 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców (tj. w której stronami są przedsiębiorcy i jednorazowa wartość transakcji, bez względu na liczbę wynikających z niej płatności, przekracza 15.000 zł lub równowartość tej kwoty):

- została dokonana bez pośrednictwa rachunku płatniczego lub

- została dokonana na rzecz czynnego podatnika VAT przelewem na rachunek nieznajdujący się na dzień zlecenia przelewu w wykazie podatników VAT (na białej liście) – w przypadku dostawy towarów/świadczenia usług potwierdzonych fakturą,
- pomimo zawarcia na fakturze wyrazów „mechanizm podzielonej płatności" (MPP), zgodnie z odpowiednimi przepisami ustawy o VAT, została dokonana z pominięciem tego mechanizmu.

Jeżeli podatnik przed zapłatą zaliczył wydatek do kosztów uzyskania przychodów, to w tej części, w jakiej płatność została dokonana z naruszeniem ww. obowiązku, zmniejsza koszty uzyskania przychodów albo zwiększa przychody (w przypadku braku możliwości zmniejszenia kosztów uzyskania przychodów) – w miesiącu, w którym odpowiednio została dokonana płatność bez pośrednictwa rachunku płatniczego, został zlecony przelew albo płatność została dokonana z pominięciem MPP.

Warto przywołać tu pismo Ministerstwa Finansów z 26 marca 2019 r., będące odpowiedzią na pytanie naszego Wydawnictwa, dotyczące prawa do ujęcia w kosztach podatkowych spółki z o.o. wydatku opłaconego pierwotnie z rachunku osobistego jej wspólnika, a następnie zwróconego wspólnikowi przez spółkę z jej rachunku bankowego (dotyczy transakcji przekraczającej 15.000 zł). Jak czytamy w tym piśmie:

„(…) sposób rozliczania się pomiędzy udziałowcem a spółką z o.o. (podatnikiem podatku CIT) (...) nie uprawnia podatnika (spółki z o.o.) do uznania za koszt uzyskania przychodu poniesionego wydatku. Sposób dokonania płatności nie spełnia warunku określonego w tym przepisie (art. 15d ustawy o PDOP – przyp. red.)*. Omawiany przepis wprowadził bowiem kategoryczny zakazał uznania za koszt uzyskania przychodów wydatków poniesionych bez pośrednictwa rachunku bankowego podatnika, nie wprowadzając przy tym żadnych wyjątków. Zatem płatność dokonana za pośrednictwem rachunku udziałowca spółki (podatnika) jako niespełniająca wymogów określonych w art. 15d ustawy o CIT, w związku z art. 19 Prawa przedsiębiorców, nie może być uznana za koszt uzyskania przychodu w kalkulacji podatku dochodowego od osób prawnych. Późniejsze dokonywanie wyrównujących przelewów pomiędzy udziałowcem a jego spółką nie spowoduje uznania rzeczonej płatności za koszt podatkowy. (…)"*

Uwzględniając to wyjaśnienie należałoby uznać, że jeśli wspólnik zapłaci za firmową fakturę to – w przypadku transakcji przekraczających 15.000 zł – spółka opłaconego w ten sposób wydatku nie będzie mogła zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów, niezależnie do tego, czy zwróci wspólnikowi środki pieniężne, czy też dokonana przez wspólnika zapłata „przekształci" się w pożyczkę. Płatność do kontrahenta nie została bowiem dokonana za pośrednictwem rachunku płatniczego spółki.

1.4. Ewidencja księgowa faktury dokumentującej zakupy opłacone przez wspólnika

Faktura dokumentująca zakupy towarów/usług spółki z o.o., opłacona przez jej wspólnika z prywatnego rachunku bankowego, ujmowana jest w księgach rachunkowych spółki na analogicznych zasadach, jak w przypadku zapłaty dokonanej z rachunku firmowego. Taka faktura może zatem zostać zaksięgowana zapisem:

a) wartość netto faktury (wraz z ewentualną kwotą VAT, która nie podlega odliczeniu):
   – **Wn konto 30** „Rozliczenie zakupu",
b) kwota VAT naliczonego podlegająca odliczeniu:
   – **Wn konto 22-1** „VAT naliczony i jego rozliczenie",

c) wartość brutto faktury:
– **Ma konto 21** „Rozrachunki z dostawcami”.

Jeśli zakup dotyczy przykładowo towarów/materiałów, to ich przyjęcie na stan magazynu można zaksięgować:
– **Wn konto 33** „Towary” lub **konto 31** „Materiały”,
– **Ma konto 30**.

Odnosząc się do zapłaty za fakturę dokonaną przez wspólnika należy wskazać, że rozrachunki spółki z o.o. z jej wspólnikami (udziałowcami) są ewidencjonowane w księgach rachunkowych spółki np. za pośrednictwem konta 24 „Pozostałe rozrachunki”. Do tego konta prowadzi się imienną analitykę umożliwiającą rozliczenie poszczególnych wspólników.

Powstałe wobec wspólnika zobowiązanie z tytułu zapłaconych przez niego środków pieniężnych można zaksięgować:
– **Wn konto 21**,
– **Ma konto 24** „Pozostałe rozrachunki” (Rozrachunki ze wspólnikiem).

Taki sam sposób ewidencji wystąpi w przypadku „przekształcenia” powstałego zobowiązania wobec wspólnika na zobowiązanie z tytułu pożyczki.

Natomiast zwrot wspólnikowi „założonych” przez niego środków pieniężnych (w tym jako spłata „pożyczki”) można zaksięgować:
– **Wn konto 24**,
– **Ma konto 13-0** „Rachunek bieżący”.

2. Bilety wstępu na wydarzenia sportowe/kulturalne przekazane pracownikom i kontrahentom – podatki i ewidencja księgowa

W praktyce zdarza się, że podmiot gospodarczy kupuje – ze środków obrotowych – bilety wstępu na różnego rodzaju wydarzenia sportowe (np. mecze) czy kulturalne (np. koncerty, sztuki teatralne), które następnie nieodpłatnie przekazuje pracownikom, czy kontrahentom. Należy m.in. ustalić, jak zakup tych biletów i ich nieodpłatne przekazanie ww. osobom rozliczyć dla celów VAT oraz czy poniesione na ten cel wydatki mogą zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodów. Te kwestie przedstawiamy w tym artykule odnosząc się do sytuacji, w której ww. wydarzenia nie są organizowane przez podatnika oraz przekazanie ww. biletów nie jest dokonywane w ramach żadnych akcji promocyjnych, czy marketingowych firmy.

2.1. Rozliczenie dla celów VAT zakupu biletów na wydarzenia sportowe/kulturalne

Prawo do odliczenia VAT od zakupu biletów wstępu

Zgodnie z zasadą ogólną, podatnicy mogą odliczać VAT od nabytych towarów i usług w takim zakresie, w jakim te towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, z uwzględnieniem ustawowych ograniczeń i wyłączeń (przykładowo podatnicy nie mogą odliczać VAT od zakupu usług noclegowych/gastronomicznych). Tak wynika z art. 86 ust. 1 ustawy o VAT.

Aby zatem podatnik mógł odliczyć VAT od zakupu towarów/usług, zakup ten musi mieć związek z działalnością gospodarczą opodatkowaną VAT.

Przyjmuje się, że dany zakup nie ma związku z działalnością gospodarczą podatnika, gdy jest dokonywany na potrzeby osobiste pracowników, czy innych osób. W ustawie o VAT nie

określono, co należy rozumieć pod tym pojęciem. Organy podatkowe wskazują, że potrzebami osobistymi – w przypadku pracownika – są te, których realizacja nie jest związana ze stosunkiem pracy, tj. te, których zaspokojenie wynika z dobrej woli pracodawcy. Z kolei potrzeby pracownicze to te, których spełnienie nie wynika z autonomii woli stron, ale do zaspokajania których pracodawca jest zobowiązany na podstawie przepisów prawa (np. przepisów Kodeksu pracy, przepisów bhp.) itp. Tak wynika z interpretacji indywidualnej Dyrektora KIS z 10 stycznia 2024 r., nr 0114-KDIP1-1.4012.684.2023.1.MKA.

W związku z powyższym organy podatkowe zazwyczaj przyjmują, że **podatnicy (pracodawcy) nie mogą odliczać VAT od wydatków na wydarzenia rozrywkowe dla pracowników, gdyż wydatki te służą celom osobistym pracowników, a nie działalności gospodarczej pracodawcy. Podobne stanowisko prezentowane jest w przypadku ww. świadczeń przekazanych osobom spoza firmy, np. klientom.** Tak wynika z interpretacji indywidualnej Dyrektora KIS z 14 czerwca 2023 r., nr 0111-KDIB3-1.4012.211.2023.1.IK. Jak czytamy w tej interpretacji:

„(…) nieodpłatne przekazanie ww. świadczeń (biletów na wydarzenia kulturalne/rozrywkowe/sportowe) oraz wspólne wyjście kulturalne/rozrywkowe/sportowe, na strzelnicę, kręgle, gokarty, lot szybowcem w ramach urozmaicenia spotkań szkoleniowych pracowników i partnerów biznesowych ma na celu zaspokojenie potrzeb prywatnych ww. osób, zatem nie ma związku z Państwa sprzedażą opodatkowaną. Przekazywanie, czy to partnerom biznesowym, czy też klientom, czy też pracownikom opisanych biletów lub wspólnych wyjść wynika wyłącznie z Państwa dobrej woli.

Trudno znaleźć choćby pośredni związek z Państwa opodatkowaną działalnością gospodarczą a np. lotem szybowcem, czy też grą w kręgle, czy wyjściem do kina. Na pewno przez taką rozrywkę zacieśniają się relacje międzyludzkie, jednakże w żaden sposób nie ma ona związku z działalnością opodatkowaną. (…)”

Warto też dodać, że NSA w wyroku z 6 kwietnia 2023 r., sygn. akt I FSK 239/20 uznał, że nabycie m.in. biletów wstępu do kina lub na basen dla pracowników, członków ich rodzin czy osób trzecich, w ramach zorganizowanego wyjazdu firmowego, nie jest dokonywane na potrzeby działalności gospodarczej podatnika, gdyż celem ich nabycia jest świadczenie na cele prywatne ww. osób.

W związku z powyższym **podatnik przekazujący ww. osobom bilety wstępu na różne wydarzenia sportowe/kulturalne (np. na mecze, koncerty itp.), nie powinien odliczać VAT od wydatków na zakup tych biletów.**

W zakresie biletów wstępu nabytych w celu ich nieodpłatnego przekazania kontrahentom należy wskazać, że gdyby ich nieodpłatne przekazanie miało na celu np. promocję firmy podatnika, miało charakter reprezentacyjny, wówczas można byłoby – w naszej opinii – uznać, że zakup biletów dla tych osób wykazuje związek z działalnością gospodarczą podatnika. W konsekwencji podatnik miałby prawo do odliczenia VAT od zakupu tych biletów na zasadach ogólnych.

Obowiązek wykazania VAT należnego

Odnosząc się do skutków nieodpłatnego przekazania pracownikom/kontrahentom biletów wstępu na wydarzenie sportowe/kulturalne należy przywołać zasady wykazywania VAT należnego z tytułu nieodpłatnego świadczenia usług, określone w art. 8 ust. 2 pkt 2 ustawy o VAT. Z przepisu tego wynika, że opodatkowaniu VAT podlega m.in. nieodpłatne świadczenie usług na cele osobiste podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków

organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia oraz wszelkie inne nieodpłatne świadczenie usług do celów innych niż działalność gospodarcza podatnika.

Co prawda nie wynika to z literalnego brzmienia ww. przepisu, jednak organy podatkowe w praktyce uznają, że obowiązek wykazania VAT należnego z tytułu nieodpłatnego świadczenia usług występuje wówczas, gdy podatnikowi przysługiwało prawo do odliczenia VAT od wydatków związanych z daną usługą. **Jeśli zatem podatnikowi nie przysługiwało prawo do odliczenia VAT od zakupu biletów wstępu na wydarzenia sportowe/kulturalne, to nie musi on wykazywać VAT należnego z tytułu nieodpłatnego przekazania tych biletów pracownikom czy kontrahentom.** Tak też wynika z ww. wyroku NSA z 6 kwietnia 2023 r.

Obowiązek wykazania VAT należnego nie wystąpiłby także w sytuacji, gdyby ww. bilety zostały przekazane kontrahentom w ramach różnego rodzaju działań promocyjnych/reprezentacyjnych, a podatnikowi przysługiwałoby prawo do odliczenia VAT od zakupu tych biletów. W takim bowiem przypadku nieodpłatne przekazanie ww. biletów stanowiłoby świadczenie usług na cele działalności gospodarczej podatnika.

2.2. Wydatki na zakup biletów wstępu na wydarzenia sportowe/kulturalne a koszty podatkowe

Zgodnie z zasadą ogólną, podatnicy mogą zaliczać do kosztów uzyskania przychodów takie koszty, które zostały poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów i nie zostały wyłączone z tych kosztów na podstawie art. 16 ust. 1 ustawy o PDOP i odpowiednio art. 23 ust. 1 ustawy o PDOF.

Ustalając, czy podatnik może zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów wydatki na zakup biletów wstępu na wydarzenia sportowe/kulturalne, należy wziąć pod uwagę komu te bilety zostaną nieodpłatnie przekazane, tj. pracownikom czy kontrahentom.

Bilety wstępu przekazane pracownikom

Organy podatkowe zazwyczaj zezwalają na zaliczanie do kosztów uzyskania przychodów pracodawcy szeroko rozumianych „kosztów pracowniczych". Jak przykładowo stwierdził Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z 15 stycznia 2024 r., nr 0111-KDIB1-2.4010.574.2023.3.MK:

„(…) Kosztami podatkowymi mogą być – co do zasady – tzw. „koszty pracownicze", jednak tylko te, które wykazują związek z uzyskanym przychodem lub zachowaniem (zabezpieczeniem) źródła przychodów. Koszty te obejmują przede wszystkim wynagrodzenia zasadnicze, wszelkiego rodzaju nagrody, premie i diety oraz wydatki związane z podnoszeniem kwalifikacji zawodowych pracowników. Mogą również obejmować wydatki ponoszone na rzecz pracowników w celu ich integracji, np. w postaci spotkań integracyjnych. Są one bowiem związane z prowadzoną przez podatnika działalnością, mają na celu poprawę atmosfery pracy, zintegrowanie pracowników z pracodawcą, co w konsekwencji wpłynie na zwiększenie efektywności ich pracy, a tym samym wpłynie pozytywnie na uzyskanie przychodu, czy też zachowanie lub zabezpieczenie źródła przychodów. (…)"

W naszej opinii, gdy pracodawca przekazuje pracownikom sfinansowane ze środków obrotowych bilety wstępu na wydarzenia sportowe/kulturalne – w celu zintegrowania pracowników m.in. z pracodawcą, zmotywowania pracowników do jak najwydajniejszej pracy (co może wpłynąć pozytywnie na przychody pracodawcy), „zatrzymanie" pracownika w firmie itp. – to wydatki poniesione na zakup tych biletów mogą zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodów pracodawcy.

Uzupełniająco wspomnijmy, że pracownicy, którzy otrzymali ww. bilety wstępu (sfinansowane ze środków obrotowych), uzyskali z tego tytułu przysporzenie, a w konsekwencji – przychód ze stosunku pracy. Przychód ten doliczany jest do innych przychodów uzyskanych przez pracownika w danym miesiącu i łącznie z tymi innymi przychodami opodatkowany PIT.

Bilety wstępu przekazane kontrahentom

W zakresie ujęcia w kosztach podatkowych wydatków na bilety wstępu, na wydarzenia sportowe/kulturalne kontrahentów, należy przywołać art. 16 ust. 1 pkt 28 ustawy o PDOP i art. 23 ust. 1 pkt 23 ustawy o PDOF. Na podstawie tych przepisów, **nie uważa się za koszty uzyskania przychodów kosztów reprezentacji, w szczególności poniesionych na usługi gastronomiczne, zakup żywności oraz napojów, w tym alkoholowych.** Ustawodawca nie określił, co należy rozumieć pod pojęciem reprezentacji.

W praktyce przyjmuje się, że reprezentacja to przede wszystkim każde działanie skierowane do istniejących lub potencjalnych kontrahentów podatnika lub osoby trzeciej w celu stworzenia oczekiwanego wizerunku podatnika dla potrzeb ułatwienia zawarcia umowy lub stworzenia korzystnych warunków jej zawarcia; wydatki na reprezentację to koszty, jakie ponosi podatnik w celu wykreowania swojego pozytywnego wizerunku, przy czym kwestia wystawności, okazałości, czy też ponadprzeciętności, nie ma żadnego znaczenia.

Co ważne, kosztem podatkowym mogą być wydatki na reklamę rozumianą w praktyce jako działania podmiotu gospodarczego kształtujące popyt na dane towary, usługi lub markę, przez poszerzenie wiedzy o nich, mające na celu zachęcenie jak największej liczby potencjalnych klientów do zakupu towarów lub usług tego podmiotu gospodarczego (zob. np. interpretację indywidualną Dyrektora KIS z 21 grudnia 2023 r., nr 0111-KDIB1-1.4010.725.2023.1.BS).

W praktyce nieodpłatne przekazanie kontrahentowi biletu wstępu na organizowane przez inny podmiot wydarzenie sportowe (np. na mecz), czy kulturalne (np. na koncert) najczęściej nie ma charakteru reklamy, lecz wiąże się z kreowaniem przez podatnika określonego wizerunku, tj. ma charakter reprezentacji. W związku z tym **przyjmuje się, że wydatki poniesione na zakup ww. biletu nie stanowią kosztów uzyskania przychodów.** Tak wynika np. z interpretacji indywidualnej Dyrektora KIS z 12 marca 2020 r., nr 0114-KDIP2-1.4010.42.2020.1.KS, w której organ podatkowy odnosił się do sytuacji, w której spółka w celu zacieśniania i rozszerzania współpracy z klientami oraz promocji i rozwijania przekazywała klientom upominki w postaci biletów do kina, biletów do teatru, biletów na imprezy kulturalne, sportowe itp. Zdaniem organu podatkowego:

„(…) nie ulega wątpliwości, że wydatki poniesione przez spółkę na zakup biletów do kina, biletów do teatru, biletów na imprezy kulturalne, sportowe w celu przekazania ich klientom jako upominki, wiąże się z kształtowaniem i rozpowszechnianiem wizerunku podatnika jako podmiotu gospodarczego. Wydatki te mają charakter reprezentacyjny. Należy podkreślić, że przekazywanie wiedzy o usługach, czy strategii rozwoju spółki klientom, mające na celu zacieśnianie i rozszerzanie współpracy z dotychczasowymi i przyszłymi klientami, nie jest uzależnione od zaoferowania przez spółkę upominku w postaci biletów do kina, biletów do teatru, biletów na imprezy kulturalne, sportowe itp.

(…) wydatki poniesione przez spółkę na zakup biletów do kina, biletów do teatru, biletów na imprezy kulturalne, sportowe itp., należy wyłączyć z kosztów uzyskania przychodów w związku z art. 16 ust. 1 pkt 28 updop jako koszty reprezentacji. (…)”

Niepodlegający odliczeniu VAT od zakupu biletów a koszty podatkowe

Zasadniczo VAT nie stanowi kosztu uzyskania przychodu, z wyjątkami wprost wskazanymi przez ustawodawcę. Kosztem podatkowym może być m.in. podatek naliczony (zob. art. 16 ust. 1 pkt 46 lit. a) ustawy o PDOP i art. 23 ust. 1 pkt 43 lit. a) ustawy o PDOF):

- jeżeli podatnik jest zwolniony z VAT lub nabył towary i usługi w celu wytworzenia albo odprzedaży towarów lub świadczenia usług zwolnionych z VAT,
- w tej części, w której zgodnie z przepisami o VAT podatnikowi nie przysługuje prawo do odliczenia VAT (jeżeli VAT naliczony nie powiększa wartości środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej).

W sytuacji zatem, gdy zgodnie z przepisami o VAT podatnikowi nie przysługuje prawo do odliczenia VAT od zakupu biletów wstępu na wydarzenia sportowe/kulturalne, przekazanych nieodpłatnie pracownikom czy kontrahentom, to ta niepodlegająca odliczeniu kwota VAT może zostać zaliczona do kosztów uzyskania przychodów.

2.3. Ewidencja księgowa wydatków na zakup biletów wstępu na wydarzenia sportowe/kulturalne

Wydatki poniesione na zakup biletów wstępu na wydarzenia sportowe/kulturalne, które mają zostać przekazane nieodpłatnie pracownikom czy kontrahentom, obciążają koszty działalności operacyjnej jednostki.

Wydatki dotyczące biletów wydanych pracownikom w ramach kosztów rodzajowych mogą być ujmowane na koncie 40-5 „Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia" lub w ujęciu funkcjonalnym na odpowiednim koncie zespołu 5. Natomiast koszty reprezentacji mogą być księgowane na koncie 40-9 „Pozostałe koszty rodzajowe" (w analityce: Koszty reprezentacji) lub na koncie 40-7 „Koszty reprezentacji – koszty NKUP". Natomiast w ramach zespołu 5 koszty reprezentacji ujmuje się na koncie 55 „Koszty zarządu". W sytuacji gdy VAT naliczony dotyczący wydatku na reprezentację nie podlega odliczeniu, ale stanowi koszt uzyskania przychodów – w celu ułatwienia rozliczeń podatkowych – zasadnym jest jego ujęcie na koncie 40-3 „Podatki i opłaty".

Uwzględniając powyższe, faktura dokumentująca zakup ww. biletów może zostać zaksięgowana w następujący sposób:

1) wartość brutto zobowiązania:
   – **Wn konto 30** „Rozliczenie zakupu",
   – **Ma konto 21** „Rozrachunki z dostawcami".
2) zarachowanie wydatków na nabycie biletów wstępu do kosztów (przyjmując, że kwota VAT od zakupu tych biletów nie podlega odliczeniu):
   a) bilety wstępu dla pracowników w kwocie brutto:
      – **Wn konto 40-5** „Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia" – KUP,
      – **Ma konto 30**

      i równolegle:
      – **Wn odpowiednie konto zespołu 5**,
      – **Ma konto 49** „Rozliczenie kosztów";
   b) bilety wstępu dla kontrahentów:
      - zaliczenie do kosztów reprezentacji wartości netto usługi:
        – **Wn konto 40-7** „Koszty reprezentacji – koszty NKUP",
        – **Ma konto 30**,

oraz równolegle:
– **Wn konto 55** „Koszty zarządu”,
– **Ma konto 49**,

- VAT niepodlegający odliczeniu stanowiący koszt podatkowy:
  – **Wn konto 40-3** „Podatki i opłaty”,
  – **Ma konto 30**,
  oraz równolegle:
  – **Wn konto 55**,
  – **Ma konto 49**.

IV. PODATEK VAT

Poniższe wyjaśnienia dotyczą przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2023 r. poz. 1570 ze zm.), zwanej dalej „ustawą o VAT”.

1. Dokumentowanie świadczenia kompleksowego – wyrok WSA

Istnieje możliwość wykazania na fakturze – w osobnych pozycjach – kilku różnych świadczeń składających się na jedno świadczenie kompleksowe.

(wyrok WSA w Lublinie z 14 kwietnia 2023 r., sygn. akt I SA/Lu 159/23; orzeczenie nieprawomocne)

Stan faktyczny

Podatnik prowadził działalność gospodarczą, której przeważającym przedmiotem działalności była produkcja oraz sprzedaż detaliczna pieczywa, ciast, wyrobów ciastkarskich i cukierniczych, prowadzona w wyspecjalizowanych sklepach. Wyroby te opodatkowane były 5% stawką VAT. Część klientów zamawiała wyroby cukiernicze z dostawą. Koszty dostawy towarów obciążały klienta. Dostawa wykonywana była transportem własnym podatnika. Koszty dostawy towarów podatnik opodatkowywał stawką VAT przewidzianą dla towaru. Koszt dostawy wyszczególniony był na dokumencie sprzedaży jako dodatkowa pozycja (zamówienia zazwyczaj obejmowały kilka/kilkanaście pozycji i podatnik nie miał możliwości przypisania kosztów dostawy do poszczególnych pozycji/wyrobów). Z klientami zawierana była wyłącznie umowa sprzedaży wyrobów cukierniczych, nie zawierano umowy na wykonanie usługi transportowej. Klient składając zamówienie mógł zdecydować się na odbiór własny towarów (wtedy nie ponosił kosztów dostawy) lub mógł je zamówić z dostawą do wskazanego miejsca (za dodatkową opłatą).

Podatnik zapytał, czy koszty dostawy towarów może ujmować na dokumentach sprzedaży (faktura, paragon fiskalny) jako odrębną pozycję. Zapytał także, czy w przypadku ujęcia przez niego na dokumencie sprzedaży kosztów dostawy pod odrębną pozycją, stanowią one koszty dodatkowe wliczane do podstawy opodatkowania i powinny być opodatkowane według stawki VAT właściwej dla realizowanej sprzedaży towaru, czy też powinny stanowić wynagrodzenie za odrębną usługę transportową.

Stanowisko organu podatkowego

Organ podatkowy uznał, że w sprawie objętej wnioskiem występuje jedno świadczenie (w postaci dostawy towarów), do wartości którego są wliczone koszty towarzyszące dostawie, tj. koszty transportu. Z dokumentu poświadczającego dokonanie danej dostawy musi więc wynikać, że przedmiotem transakcji jest dostawa towaru, a nie dostawa towaru i wykonanie usługi. Wobec powyższego organ podatkowy uznał, że na fakturze dokumentującej taką sprzedaż – w części, która odzwierciedla elementy obligatoryjne w świetle przepisów prawa – powinna widnieć tylko jedna pozycja, tj. dostawa towarów. W pozycji tej powinna zostać zsumowana wartość świadczenia głównego (dostawy towarów) oraz świadczenia pomocniczego (transportu). Koszty transportu towarów sprzedawanych przez stronę w ramach dostawy towarów nie mogą być ujmowane jako osobne pozycje na fakturze.

Organ nadmienił także, że przepisy ustawy o VAT nie ograniczają prawa podatnika do zamieszczania na fakturach dodatkowych informacji. Po wypełnieniu obowiązków nałożonych przez przepisy prawa podatkowego może on zatem, niezależnie od podania jednolitej pozycji, umieścić w części informacyjnej faktury lub na oddzielnym załączniku do niej dodatkowe informacje skierowane do kontrahenta, np. wyszczególnić elementy składowe danego świadczenia i informację o wartościach tych elementów.

Stanowisko WSA

Sprawa trafiła do sądu. Istotą sporu pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym było to, czy w świetle przepisów ustawy o VAT podatnik może na dokumencie sprzedaży (fakturze lub paragonie fiskalnym), mimo że wykonuje świadczenie kompleksowe obejmujące dostawę jako świadczenie główne oraz usługę transportu jako świadczenie dodatkowe, wykazywać koszty transportu w osobnej pozycji od towaru będącego przedmiotem dostawy. W ocenie organu jest to niedopuszczalne ze względu na charakter świadczenia dokonywanego przez skarżącego jako jednego świadczenia kompleksowego. Zdaniem skarżącego, odrębne ujmowanie usługi transportu jest konieczne ze względu na sposób kalkulacji cen i uzasadnione przejrzystością takiego sposobu prezentacji elementów ceny świadczenia z punktu widzenia nabywców.

WSA przypomniał, że podstawą opodatkowania VAT jest generalnie wszystko co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika. Podstawa opodatkowania obejmuje m.in. koszty dodatkowe, takie jak prowizje, koszty opakowania, transportu i ubezpieczenia, pobierane przez dokonującego dostawy lub usługodawcę od nabywcy lub usługobiorcy.

Wbrew twierdzeniom organu podatkowego sąd uznał, że z przepisów ustawy o VAT nie wynika, aby w przypadku świadczenia kompleksowego (tu: dostawy towarów wraz z usługą ich transportu) w części zasadniczej dokumentu sprzedaży przeznaczonej na wskazanie nazwy towaru lub usługi powinna znaleźć się wyłącznie nazwa dotycząca dostawy danego towaru. Nie można również stwierdzić, że umieszczenie na fakturze w osobnych pozycjach kilku różnych świadczeń może sugerować, że przedmiotem sprzedaży było kilka odrębnych świadczeń, a nie jedno kompleksowe. W wyroku wskazano, że:

„(…) dopuszczalne jest ujęcie na fakturze kosztów transportu zakupionych towarów w odrębnej pozycji od ceny towarów, ale opisanej jako integralna część towaru (sta-

nowiąca jednolitą podstawę opodatkowania). Bezsprzecznie koszty usługi transportowej ponoszone w związku ze sprzedażą wyrobów oferowanych przez stronę, zwiększają kwotę należną od nabywcy z tytułu ich dostawy i winny być opodatkowane według stawki podatkowej właściwej dla realizowanej sprzedaży, tj. dostawy towarów (podkreśl. red.).

(…) jak zasadnie wywiódł skarżący, obowiązujące przepisy ustawy o VAT obligują podatnika do wliczenia tych kosztów w cenę towaru, nie wykluczają natomiast wyodrębniania tych kosztów jako odrębnych pozycji na dokumentach sprzedaży. Za racjonalny należy przy tym uznać argument skarżącego, że skoro zasadniczo na jednym dokumencie sprzedaży wystawianym przez niego występuje kilka, a nawet kilkanaście pozycji (towarów), wliczenie kosztów dostawy proporcjonalnie do każdej pozycji stanowiłoby dodatkową złożoną operację rachunkową i z pewnością mogłoby być niezrozumiałe dla nabywcy towaru, gdyż koszty te musiałyby zostać proporcjonalnie przypisane do poszczególnych towarów lub do jednego wybranego towaru.

Niewątpliwie też rację ma skarżący, gdy wskazuje, że sposób dokumentowania kosztów dostawy nie powinien wpływać na stawkę podatku. Organ potwierdził w istocie w zaskarżonej interpretacji, że w opisanym przez wnioskodawcę stanie faktycznym nie występuje świadczenie odrębnej usługi transportowej podlegającej opodatkowaniu stawką podstawową, a więc inną niż właściwa dla dostarczanych towarów. ***Usługa transportowa stanowi świadczenie pomocnicze względem dostawy towarów i podlega opodatkowaniu wg stawki właściwej dla dostarczanych towarów. Dlatego sam sposób dokumentowania tej usługi pomocniczej na dokumencie sprzedaży nie wpływa na wysokość stawki VAT*** (podkreśl. red.). *(…)"*

Od redakcji:

Stanowisko WSA zasługuje, naszym zdaniem, na aprobatę. Należy jednak mieć na uwadze, że organy podatkowe (podobnie jak w sprawie rozpatrywanej w omawianym wyroku) uważają inaczej (patrz: interpretacje indywidualne Dyrektora KIS z 8 września 2023 r., nr 0113-KDIPT1-1.4012.404.2023.2.MSU i z 23 stycznia 2023 r., nr 0112-KDIL3.4012.469.2022.2.MC). Jeżeli natomiast podatnik zdecyduje się na ujmowanie poszczególnych elementów kompleksowego świadczenia w osobnych pozycjach faktury/paragonu, to ww. wyrok pokazuje, że ma on szansę na wygranie ewentualnego sporu z organem podatkowym na drodze sądowej.

2. Wpłata na rachunek powierniczy w świetle ustawy o VAT – interpretacja KIS

Jeżeli deweloper wystawi fakturę zaliczkową dokumentującą wpłatę na rachunek powierniczy, a w ciągu 60 dni nie dojdzie do przekazania środków na jego rachunek bankowy i do dostawy lokalu/budynku, fakturę tę powinien skorygować. Jeśli tego nie zrobi, będzie zobowiązany do zapłaty wykazanego w niej podatku w trybie art. 108 ustawy o VAT.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 20 grudnia 2023 r., nr 0113-KDIPT1-3.4012.560.2023.2.AG)

Stan faktyczny

Spółka (podatnik VAT) prowadziła działalność w branży deweloperskiej i zajmowała się kompleksową realizacją projektów z zakresu budownictwa mieszkalnego oraz komercyjnego na terenie kraju. Dla realizowanych przedsięwzięć deweloperskich spółka zakładała zamknięty mieszkaniowy rachunek powierniczy. Na początku procesu sprzedaży lokali nabywca zawierał ze spółką umowę rezerwacyjną, na mocy której spółka zobowiązywała się nie oferować podmiotom trzecim lokalu wybranego przez nabywcę, a w zamian za to nabywca wpłacał opłatę rezerwacyjną bezpośrednio na rachunek spółki. Następnie spółka zawierała z nabywcą umowę deweloperską, a opłata rezerwacyjna była przekształcana w zadatek. Ponadto umowa ta przewidywała harmonogram wpłat na poczet ceny zakupu lokalu, które to wpłaty były dokonywane na zamknięty rachunek powierniczy. Bank ewidencjonował wpłaty i wypłaty odrębnie dla każdego nabywcy na indywidualnych rachunkach powierniczych. Spółka miała prawo dysponować pieniędzmi z rachunków powierniczych dopiero w momencie uwolnienia (wypłaty) przez bank środków pieniężnych, po podpisaniu przez nabywców umów przenoszących własność.

Spółka wystawiała faktury zaliczkowe w momencie wpłaty przez klientów środków na rachunki powiernicze, a przed otrzymaniem tych środków z rachunków powierniczych na swój rachunek. Spółka wykazywała jednak VAT w prawidłowym okresie, w którym otrzymywała środki z rachunków powierniczych na swój rachunek (był to okres dostawy lokali).

Spółka wskazała ponadto, że faktury wystawiano po wpłacie na rachunek powierniczy i przekazywano nabywcy (wprowadzano je do obrotu). Najdłuższy okres od wystawienia faktury do powstania obowiązku podatkowego wynosił prawie 24 miesiące, a najkrótszy przekraczał 60 dni. W konsekwencji faktury zaliczkowe były wystawione przedwcześnie.

Spółka zapytała, czy przedwcześnie wystawiona faktura zaliczkowa może być uznana za pustą fakturę (do której znajduje zastosowanie art. 108 ustawy o VAT) i czy powinna ją skorygować.

Stanowisko organu podatkowego

Organ podatkowy wyjaśnił, iż istota rachunku powierniczego polega na tym, że jest to transakcja, której zadaniem jest zabezpieczenie interesów sprzedawcy i kupującego. Bezpieczeństwo stron uzyskuje się dzięki uczestnictwu neutralnego podmiotu, który nadzoruje realizację umowy oraz rozstrzyga ewentualne spory. Rachunek powierniczy jest to specjalny rachunek bankowy służący do zabezpieczenia wykonania zobowiązań pieniężnych kontrahentów. Po zawarciu umowy kupujący przekazuje środki na rachunek powierniczy lub w przypadku transakcji rozłożonej w czasie (np. związanej z zakupem nieruchomości) dokonuje wpłat zgodnie z ustalonym harmonogramem. Sprzedawca otrzymuje zaś informacje o zabezpieczeniu środków na rachunku, po czym wypełnia swoje zobowiązania. Pieniądze są wypłacane sprzedawcy w transzach zgodnie z postępem realizacji umowy lub jednorazowo po potwierdzeniu przez kupującego zgodności towaru z zamówieniem. Gdy płatności na rachunek powierniczy dokonywane są w taki sposób, że korzystanie z tych środków jest odsunięte w czasie, aż do chwili spełnienia warunków przewidzianych w umowie, stanowi to de facto formę kaucji/zabezpieczenia wykonania zobowiązań. Do momentu zatem uwolnienia środków zgromadzonych na rachunku poszczególne płatności mają charakter nieostateczny, warunkowy i podlegają potencjalnie zwrotowi. Do czasu spełnienia warunków zawieszających przewidzianych w umowie mają one zatem charakter zabezpieczający, nie stanowiąc faktycznie ani formy zaliczki, ani częściowej płatności. Charakter środków zgromadzonych na rachunku ulega zmianie dopiero w chwili spełnienia warunków zawieszają-

cych i w konsekwencji ich uwolnienia, a zatem w chwili, gdy sprzedawca może uznać środki za faktycznie otrzymane do jego dyspozycji.

Organ podatkowy podkreślił, że obowiązek podatkowy z tytułu dostawy lokali i budynków powstaje z chwilą dokonania dostawy tych budynków i lokali, tj. z chwilą przeniesienia prawa do rozporządzania nimi jak właściciel. Co do zasady, będzie to miało miejsce w chwili podpisania aktu notarialnego. Jeżeli jednak przed podpisaniem tego aktu będzie miało miejsce wydanie tych budynków lub lokali, obowiązek podatkowy powstanie z tym dniem. Natomiast jeżeli przed dokonaniem dostawy zostanie uiszczona całość lub część należnej zapłaty, obowiązek powstanie z tą chwilą i w części otrzymanej zapłaty. Tak stanowi art. 19a ust. 1 i ust. 8 ustawy o VAT. Organ podatkowy wyjaśnił:

„(…) środków wpływających na rachunek powierniczy nie można zaliczyć do przedpłat, zaliczek, zadatków, rat wymienionych w art. 19a ust. 8 ustawy o VAT (z chwilą ich wpłacania posiadacz rachunku nie ma możliwości rozporządzania nimi), bowiem decydującym kryterium dla uznania wpłacanych kwot na rachunek powierniczy jest fakt, czy środki te zostały postawione do dyspozycji posiadacza rachunku w ten sposób, że może on nimi swobodnie dysponować. Dopiero możliwość swobodnego dysponowania wpłaconymi środkami na rachunek powierniczy powoduje, że wpłacone kwoty uznaje się za zapłatę za wykonane świadczenie lub zaliczkę, przedpłatę. (…)”

Przechodząc do sytuacji spółki organ uznał, że **skoro możliwość dysponowania przez spółkę środkami z zamkniętego mieszkaniowego rachunku powierniczego następuje dopiero po zawarciu z nabywcą umowy przenoszącej własność lokalu, to tym samym obowiązek podatkowy, w odniesieniu do wpłat dokonywanych przez klientów na rachunki powiernicze, nie powstanie w momencie wpływu środków pieniężnych na ten rachunek ani w momencie ich wpłaty na rachunek spółki, lecz z chwilą dostawy lokalu/budynku, tj. z chwilą przeniesienia prawa do rozporządzania nim jak właściciel na nabywcę.**

Organ przypomniał także, że podatnik jest – co do zasady – zobowiązany do wystawienia faktury nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy, wykonano usługę albo otrzymano całość lub część zapłaty przed dokonaniem danej czynności, lecz nie wcześniej niż 60. dnia przed dokonaniem tej dostawy, wykonaniem usługi lub otrzymaniem zapłaty (zaliczki). Tak stanowi art. 106i ust. 1, 2 i 7 ww. ustawy.

Ponadto, w przypadku gdy osoba prawna, jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej lub osoba fizyczna wystawi fakturę, w której wykaże kwotę podatku, jest obowiązana do jego zapłaty. Powyższe stosuje się odpowiednio, w przypadku gdy podatnik wystawi fakturę, w której wykaże kwotę podatku wyższą od kwoty podatku należnego. Tak stanowi art. 108 ust. 1 i ust. 2 ustawy o VAT. W tym zakresie organ wskazał:

„(…) Przepis ten (art. 108 ust. 1 i ust. 2 ww. ustawy – przyp. red.) *zobowiązuje wystawcę faktury do zapłaty wykazanej w niej kwoty podatku, niezależnie od okoliczności wystawienia takiej faktury. Każda zatem faktura z wykazaną kwotą podatku, wprowadzona do obrotu prawnego, powoduje konieczność zapłaty tego podatku. Już samo wystawianie faktur, które nie dokumentują faktycznych zdarzeń gospodarczych, bez względu na ujęcie ich w rejestrach prowadzonych dla celów rozliczenia podatku od towarów i usług oraz wykazanie podatku należnego z nich wynikającego w deklaracji, skutkuje zaistnieniem obowiązków wynikających z art. 108 ust. 1 ustawy. Każda osoba, która wprowadza do obrotu prawnego fakturę z wykazaną kwotą podatku (bez względu na powód nieprawidłowego wystawienia faktury) ma obowiązek zapłaty wykazanego w niej podatku VAT. (…)”*

Biorąc powyższe pod uwagę organ uznał, że jeżeli faktura została wystawiona przez spółkę – jak wynika z opisu sprawy – wcześniej niż 60 dni przed dokonaniem dostawy lokalu/budynku lub otrzymaniem całości lub części zapłaty i została wprowadzona do obrotu prawnego przez przekazanie jej nabywcy lokalu, wówczas należy ją uznać jako wystawioną niezgodnie z ww. art. 106i ust. 7 ustawy o VAT. W terminie 60 dni od daty wystawienia faktury zaliczkowej nie doszło bowiem do dokonania zapłaty zaliczki wynikającej z wystawionej faktury. Możliwość dysponowania przez spółkę środkami z zamkniętego mieszkaniowego rachunku powierniczego następowała dopiero po zawarciu z nabywcą umowy przenoszącej własność lokalu. Środki z zamkniętego rachunku powierniczego były zaś uwalniane po 60 dniach od wystawienia faktury. W takiej sytuacji, skoro nie doszło do otrzymania zaliczki, to faktura zaliczkowa stawała się fakturą wystawioną przedwcześnie – dokumentowała zdarzenie, do którego nie doszło. Zatem faktura ta nie mogła pozostać w obrocie gospodarczym. Istniała jednak możliwość wystawienia faktury korygującej stosownie do art. 106j ust. 1 pkt 5 ustawy o VAT, który obliguje podatnika do wystawienia faktury korygującej w sytuacji stwierdzenia pomyłki w jakiejkolwiek pozycji faktury.

Ostatecznie organ podatkowy uznał, że **spółka powinna skorygować przedwcześnie wystawione faktury zaliczkowe, poprzez wystawienie faktur korygujących w zakresie podstawy opodatkowania i kwoty podatku (tj. „wyzerować" te pozycje). Natomiast jeżeli spółka nie skoryguje przedmiotowych faktur zaliczkowych (wystawionych z naruszeniem art. 106i ust. 7 pkt 2 ww. ustawy), wówczas będzie zobowiązana do zapłaty wykazanego w nich podatku stosownie do art. 108 ust. 1 ww. ustawy – bez względu na powód nieprawidłowego wystawienia faktury.**

3. Odpowiedzi na pytania Czytelników

3.1. Zakup nieruchomości – VAT czy PCC?

✉ ***Kupiliśmy nieruchomość – budynek użytkowy. Sprzedawca poinformował nas, że jeżeli do wartości transakcji doliczy VAT, to nie zapłacimy PCC. Czy to stanowisko jest prawidłowe?***

Tak. Jeżeli sprzedaż nieruchomości podlega opodatkowaniu VAT (nie korzysta ze zwolnienia od tego podatku), na nabywcy nie ciąży obowiązek zapłaty PCC.

Sprzedaż nieruchomości – zwolnienie z VAT

Sprzedaż budynku, budowli lub ich części jest zwolniona z VAT, jeżeli m.in. następuje po upływie dwóch lat od tzw. pierwszego zasiedlenia (art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT).

Pierwsze zasiedleniu to oddanie do użytkowania pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi lub rozpoczęcie użytkowania na potrzeby własne budynków, budowli lub ich części, po ich:

a) wybudowaniu lub
b) ulepszeniu, jeżeli wydatki poniesione na ulepszenie, w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym, stanowiły co najmniej 30% wartości początkowej.

Co istotne – podatnik może zrezygnować z ww. zwolnienia z VAT i wybrać opodatkowanie dostawy budynku, budowli lub ich części, pod warunkiem że dwie strony transakcji:

1) są zarejestrowani jako podatnicy VAT czynni;

2) złożą przed dniem dokonania dostawy budynku (budowli itp.) właściwemu dla ich nabywcy naczelnikowi urzędu skarbowego lub w akcie notarialnym, do zawarcia którego dochodzi w związku z dostawą tych obiektów, zgodne oświadczenie, że wybierają opodatkowanie transakcji.

Oświadczenie, o którym mowa w pkt 2, musi również zawierać:

1) imiona i nazwiska lub nazwę, adresy oraz numery identyfikacji podatkowej dokonującego dostawy oraz nabywcy,
2) planowaną datę zawarcia umowy dostawy budynku (budowli itp.) – jeżeli oświadczenie nie jest składane w akcie notarialnym,
3) adres budynku (budowli itp.).

Powyższe wynika z art. 43 ust. 10-11 ustawy o VAT.

Są także inne zwolnienia z VAT, które mogą być stosowane do sprzedaży nieruchomości, ale te kwestie tu pomijamy. Zakładamy bowiem, że w sytuacji wskazanej w pytaniu sprzedawca wybrał opodatkowanie transakcji na podstawie ww. regulacji, rezygnując tym samym ze zwolnienia z VAT.

Obowiązek zapłaty PCC

Umowa sprzedaży nieruchomości generalnie podlega opodatkowaniu PCC. Obowiązek zapłaty podatku ciąży na kupującym.

Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. z 2023 r. poz. 170 ze zm.) przewiduje jednak pewne wyłączenia i zwolnienia od tego podatku. Przykładowo, na podstawie art. 2 pkt 4 lit. a) i b) ww. ustawy, nie podlegają podatkowi czynności cywilnoprawne (inne niż umowa spółki i jej zmiany):

a) w zakresie, w jakim są opodatkowane podatkiem od towarów i usług (z nieistotnym tu wyjątkiem dotyczącym lokali mieszkalnych),
b) jeżeli przynajmniej jedna ze stron jest zwolniona od podatku od towarów i usług z tytułu dokonania tej czynności, z wyjątkiem m.in. umów sprzedaży i zamiany, których przedmiotem jest nieruchomość lub jej część albo prawo użytkowania wieczystego itp.

Odnosząc się do powyższych regulacji Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z 16 stycznia 2024 r., nr 0111-KDIB2-3.4014.452.2023.6.BZ, uznał:

„(…) o wyłączeniu z opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych nie decyduje okoliczność, że strony tej umowy posiadają generalnie status podatnika podatku od towarów i usług, lecz wyłącznie fakt, że dana czynność (ta konkretna) jest opodatkowana podatkiem od towarów i usług lub przynajmniej jedna ze stron tej czynności jest z tego podatku zwolniona (z zastrzeżeniem wyjątków określonych w art. 2 pkt 4 lit. a) i b) ww. ustawy).

Jednocześnie podkreślić należy, że z treści cytowanego przepisu (lit. a) wynika, że wyłączona z opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych jest czynność tylko w takim zakresie, w jakim jest opodatkowana podatkiem od towarów i usług (z zastrzeżeniem wyjątku). Zatem czynność (np. umowa sprzedaży) w tej części, w której nie podlega regulacji w zakresie podatku od towarów i usług, bo nie jest traktowana dla celów podatku od towarów i usług jako dostawa lub świadczenie usługi, będzie podlegać opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych. (…)”

Z pytania wynika, że sprzedawca zamierza zrezygnować ze zwolnienia z VAT i opodatkować sprzedaż budynku (zakładamy, że spełnione będą warunki do takiego postępowania, tj. m.in. nabywca zgodzi się na powyższe składając stosowne oświadczenie). Skoro więc transakcja będzie podlegała faktycznemu opodatkowaniu VAT, to zastosowanie znajdzie ww. wyłączenie z opodatkowania PCC (zawarte w art. 2 pkt 4 lit. a) ustawy o PCC). Na nabywcy nie będzie więc ciążył obowiązek zapłaty PCC.

3.2. Leasing finansowy ZCP na gruncie VAT

✉ ***Prowadzę działalność gospodarczą jako czynny podatnik VAT. Zamierzam zawrzeć notarialną umowę leasingu finansowego zorganizowanej części przedsiębiorstwa ze spółką z o.o. Raty leasingowe zawarte w harmonogramie płatności będą obejmowały opłatę wstępną, część kapitałową i odsetkową oraz opłatę końcową. Czy transakcja ta będzie opodatkowana VAT? Czy powinienem wystawiać z tego tytułu faktury?***

Transakcja leasingu finansowego zorganizowanej części przedsiębiorstwa będzie poza VAT i nie powinna być dokumentowana fakturą. Opłaty leasingowe można udokumentować notą księgową.

Opodatkowaniu VAT podlega m.in. odpłatna dostawa towarów na terytorium kraju. Na gruncie ustawy o VAT wydanie towaru leasingobiorcy na podstawie umowy leasingu finansowego uznawane jest za dostawę towaru. Przez dostawę towarów rozumie się bowiem wydanie towarów na podstawie umowy dzierżawy, najmu, leasingu lub innej umowy o podobnym charakterze zawartej na czas określony lub umowy sprzedaży na warunkach odroczonej płatności, jeżeli umowa przewiduje, że w następstwie normalnych zdarzeń przewidzianych tą umową lub z chwilą zapłaty ostatniej raty prawo własności zostanie przeniesione. Chodzi tu o umowy, w wyniku których, zgodnie z przepisami o podatku dochodowym, odpisów amortyzacyjnych dokonuje korzystający oraz umowy leasingu w rozumieniu tych przepisów, których przedmiotami są grunty. Tak stanowi art. 7 ust. 1 pkt 2 i ust. 9 ustawy o VAT).

Przepisów ustawy o VAT nie stosuje się natomiast do transakcji zbycia przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa (patrz: art. 6 pkt 1 ww. ustawy). Zorganizowana część przedsiębiorstwa (dalej: ZCP) oznacza zaś organizacyjnie i finansowo wyodrębniony w istniejącym przedsiębiorstwie zespół składników materialnych i niematerialnych, w tym zobowiązania, przeznaczonych do realizacji określonych zadań gospodarczych, który zarazem mógłby stanowić niezależne przedsiębiorstwo samodzielnie realizujące te zadania (patrz: art. 2 pkt 27e ustawy o VAT).

Na gruncie ustawy o VAT organy podatkowe przyjmują, że ZCP występuje, jeżeli spełnione są łącznie następujące przesłanki:

- istnieje zespół składników materialnych i niematerialnych, w tym zobowiązania;
- zespół ten jest organizacyjnie i finansowo wyodrębniony w istniejącym przedsiębiorstwie;
- składniki te przeznaczone są do realizacji określonych zadań gospodarczych;
- zespół tych składników mógłby stanowić niezależne przedsiębiorstwo samodzielnie realizujące ww. zadania gospodarcze.

Brak zaistnienia którejkolwiek z omawianych powyżej przesłanek wyklucza uznanie zespołu składników majątkowych przedsiębiorstwa za jego zorganizowaną część w rozumieniu ustawy o VAT. Ponadto warto podkreślić, że ZCP tworzą składniki będące w takich wzajemnych relacjach, by można było mówić o nich jako o zespole, a nie o zbiorze przypadkowych elementów, których jedyną cechą wspólną jest własność jednego podmiotu gospodarczego. Tak wskazał Dyrektor KIS np. w interpretacji indywidualnej z 8 lutego 2024 r., nr 0111-KDIB3-2.4012.678.2023.2.SR. Organ wyjaśnił także, jak należy rozumieć wyodrębnienie organizacyjne, finansowe i funkcjonalne. W tym zakresie organ wskazał:

„(…) Wyodrębnienie organizacyjne oznacza, że zorganizowana część przedsiębiorstwa ma swoje miejsce w strukturze organizacyjnej podatnika jako dział, wydział, oddział itp. Przy

czym w doktrynie zwraca się uwagę, że organizacyjne wyodrębnienie powinno być dokonane na bazie statutu, regulaminu lub innego aktu o podobnym charakterze. Organizacyjny aspekt wyodrębnienia oznacza, że składniki tworzące „część przedsiębiorstwa" powinny posiadać cechę zorganizowania. Cecha ta powinna występować w „istniejącym przedsiębiorstwie", a więc w ramach prowadzonej działalności i dotyczyć określonego zespołu składników tworzących część tego przedsiębiorstwa.

Wyodrębnienie finansowe najpełniej realizowane jest w przypadku zakładu lub oddziału osoby prawnej. Wyodrębnienie finansowe nie oznacza samodzielności finansowej, ale sytuację, w której przez odpowiednią ewidencję zdarzeń gospodarczych możliwe jest przyporządkowanie przychodów i kosztów oraz należności i zobowiązań do zorganizowanej części przedsiębiorstwa.

Natomiast wyodrębnienie funkcjonalne należy rozumieć jako przeznaczenie do realizacji określonych zadań gospodarczych. Zorganizowana część przedsiębiorstwa musi stanowić funkcjonalnie odrębną całość – obejmować elementy niezbędne do samodzielnego prowadzenia działań gospodarczych, którym służy w strukturze przedsiębiorstwa. Aby zatem część mienia przedsiębiorstwa mogła być uznana za jego zorganizowaną część, musi ona – obiektywnie oceniając – posiadać potencjalną zdolność do funkcjonowania jako samodzielny podmiot gospodarczy. Składniki majątkowe materialne i niematerialne wchodzące w skład zorganizowanej części przedsiębiorstwa muszą umożliwić nabywcy podjęcie działalności gospodarczej w ramach odrębnego przedsiębiorstwa. (…)

Biorąc powyższe pod uwagę należy uznać, że umowa leasingu finansowego – co do zasady – podlega opodatkowaniu VAT. W sytuacji opisanej w pytaniu przedmiotem tej umowy będzie jednak ZCP i dlatego będzie ona poza VAT. Transakcji tej, jako niepodlegającej opodatkowaniu VAT, Czytelnik nie powinien dokumentować fakturą. Obciążając leasingobiorcę opłatami leasingowymi Czytelnik może wystawiać noty księgowe.

3.3. Sprzedaż niezabudowanych działek stanowiących majątek prywatny a VAT

✉ ***Zamierzam dokonać sprzedaży niezabudowanej działki z mojego majątku prywatnego. Jakie działania mogą spowodować obowiązek naliczenia VAT od tej sprzedaży?***

Sprzedaż niezabudowanej działki stanowiącej majątek prywatny podlega opodatkowaniu VAT, jeżeli całokształt okoliczności towarzyszących wskazuje, że sprzedawca podjął aktywne działania w zakresie obrotu nieruchomościami, zbliżone do tych, jakie stosują profesjonaliści.

Transakcje dokonywane w ramach zarządu majątkiem prywatnym, co do zasady, nie podlegają opodatkowaniu VAT. Należy jednak mieć na uwadze, że pewne działania mogą powodować, iż właściciel sprzedający prywatnie grunt zostanie uznany za podatnika, a transakcja będzie opodatkowana VAT.

Podatnik w świetle ustawy o VAT

W świetle ustawy podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą

bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. Natomiast działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody. Działalność gospodarcza obejmuje w szczególności czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych.

Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z 25 marca 2021 r., nr 0114-KDIP1-1.4012.718.2020.3.RR podkreślił, że zawarta w ustawie o VAT definicja działalności gospodarczej ma charakter uniwersalny, pozwalający na objęcie pojęciem „podatnik" tych wszystkich podmiotów, które prowadzą określoną działalność, występując w profesjonalnym obrocie gospodarczym. Nie jest zatem podatnikiem VAT ten, kto jako osoba fizyczna dokonuje okazjonalnych transakcji, za które nie jest przewidziana ściśle regularna zapłata oraz nie prowadzi zorganizowanej czy zarejestrowanej działalności gospodarczej. Dokonywanie określonych czynności incydentalnie, poza sferą prowadzonej działalności gospodarczej, nie pozwala na uznanie danego podmiotu za podatnika w zakresie tych czynności.

Czynności wykraczające poza zarząd majątkiem prywatnym

Odnosząc się do opodatkowania VAT sprzedaży działek organy podatkowe podkreślają, że istotne jest czy w celu dokonania sprzedaży działek sprzedawca podejmuje aktywne działania w zakresie obrotu nieruchomościami, angażując środki podobne do wykorzystywanych przez producenta, handlowca i usługodawcę w rozumieniu ustawy o VAT.

Za przejaw takiej aktywności określonej osoby w zakresie obrotu nieruchomościami, która może wskazywać, że jej czynności przybierają formę zorganizowaną, może być np.:

- nabycie terenu przeznaczonego pod zabudowę,
- uzbrojenie tego terenu,
- wydzielenie dróg wewnętrznych,
- działania marketingowe podjęte w celu sprzedaży działek, wykraczające poza zwykłe formy ogłoszenia,
- uzyskanie decyzji o warunkach zabudowy terenu lub wystąpienie o opracowanie planu zagospodarowania przestrzennego dla sprzedawanego obszaru,
- prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie usług deweloperskich lub innych tego rodzaju usług o zbliżonym charakterze.

Przy czym na tego rodzaju aktywność „handlową" wskazywać musi ciąg powyżej przytoczonych oko-liczności, a nie stwierdzenie jedynie faktu wystąpienia pojedynczych z nich. Tak wskazał Dyrektor KIS m.in. w interpretacjach indywidualnych z 22 kwietnia 2021 r., nr 0114-KDIP4-1.4012.94.2021.2.PS, z 13 czerwca 2023 r., nr 0112-KDIL3.4012.260.2023.1.EW i z 1 lutego 2024 r., nr 0114-KDIP1-2.4012.564.2023.2.SST.

Warto w tym miejscu przywołać także interpretację indywidualną z 2 lutego 2024 r., nr 0112-KDIL1-1.4012.634.2023.3.DS, w której Dyrektor KIS również wskazał, że dostawa towarów (w tym nieruchomości gruntowej) podlega opodatkowaniu VAT w sytuacji, gdy działaniom podmiotu dokonującego tej dostawy można przypisać znamiona prowadzenia działalności gospodarczej, co w efekcie przesądza o uzyskaniu przez niego statusu podatnika. Organ uważał jednak, że powyższe może mieć miejsce również w odniesieniu do czynności dokonanej jednorazowo. Dla uznania czynności za wykonywaną w ramach działalności gospodarczej nie ma bowiem znaczenia częstotliwość jej wykonywania, lecz zamiar, z jakim została zrealizowana i okoliczności, w jakich ją wykonano.

Zaznaczamy, że wprawdzie stanowisko organów podatkowych w kwestii opodatkowania VAT sprzedaży prywatnej nieruchomości gruntowej bywa rygorystyczne, ale sądy często opowiadają się po stronie sprzedających. Przykładem może być wyrok NSA z 8 grudnia 2022 r., sygn. akt I FSK 863/19, z którego wynika, że podział nieruchomości gruntowej przez sprzedających oraz zgoda na przygotowanie działek przez ich przyszłych nabywców, na podstawie przedwstępnej umowy sprzedaży, do pełnienia funkcji gruntów budowlanych (wykonanie przyłączy wodno-kanalizacyjnych, energetycznych i gazowych) oraz na rozpoczęcie budowy domu nie stanowią okoliczności świadczących o zamiarze wykonywania profesjonalnej działalności handlowej. Zdaniem NSA, działania te można uznać za właściwe dla zarządu majątkiem prywatnym, więc sprzedaż działek nie podlega opodatkowaniu VAT. Z kolei WSA w Gliwicach w wyroku z 24 marca 2022 r., sygn. akt I SA/Gl 1465/21 (orzeczenie nieprawomocne) uznał, że w ramach zwykłego zarządu prywatnym majątkiem mieści się wydzierżawienie prywatnej działki, podział na mniejsze, budowa brakującego zjazdu oraz urządzenie drogi dojazdowej i dlatego sprzedaż takiej nieruchomości nie podlega opodatkowaniu VAT.

Biorąc powyższe pod uwagę, istnieje szansa na wygranie ewentualnego sporu z organem podatkowym na drodze sądowej.

3.4. Wydatki na zwierzęta w firmie – VAT i PIT

✉ ***Czynny podatnik VAT zamierza do swojej działalności pozyskać bezpłatnie psa i kota. Rolą psa byłoby stróżowanie, a kota odstraszanie gryzoni. Czy wydatki na utrzymanie zwierząt (np. zakup budy, kuwety, żwirku, karmy) będą uprawniały do odliczenia VAT i czy będą mogły zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodów?***

W sytuacji opisanej w pytaniu odliczenie VAT od wydatków związanych z posiadaniem w firmie psa/kota oraz zaliczenie takich wydatków do kosztów uzyskania przychodów nie powinno być zakwestionowane (o ile działalność nie jest prowadzona w miejscu zamieszkania). Ciężar udowodnienia związku ww. wydatków z działalnością gospodarczą spoczywa jednak na podatniku.

Prawo do odliczenia VAT

Podatnikowi przysługuje prawo do odliczenia VAT, gdy zakupione towary/usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych (patrz: art. 86 ust. 1 ustawy o VAT). Prawo to przysługuje jednak pod warunkiem niezaistnienia przesłanek negatywnych określonych w art. 88 ww. ustawy (np. prawo do odliczenia VAT nie powstanie, gdy transakcja udokumentowana fakturą nie podlega opodatkowaniu albo jest zwolniona od podatku).

Warunkiem umożliwiającym podatnikowi skorzystanie z prawa do odliczenia VAT jest zatem m.in. związek zakupów z wykonywanymi czynnościami opodatkowanymi, tzn. których następstwem jest określenie podatku należnego (powstanie zobowiązania podatkowego). Ustawodawca nie precyzuje natomiast, w jakim zakresie i w jaki sposób towary i usługi muszą być wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, aby pozwoliło to podatnikowi na odliczenie podatku. Związek ten może być zatem bezpośredni lub pośredni. O związku bezpośrednim dokonywanych zakupów z działalnością gospodarczą można mówić wówczas, gdy nabywane towary lub usługi służą np. dalszej odprzedaży, bowiem

bezpośrednio wiążą się z czynnościami opodatkowanymi wykonywanymi przez podatnika. Natomiast związek pośredni wystąpi w sytuacji, gdy ponoszone wydatki nie mają bezpośredniego odzwierciedlenia w osiąganych obrotach, ale ich ponoszenie warunkuje uzyskanie obrotu opodatkowanego VAT (poprzez wpływ na ogólne funkcjonowanie przedsiębiorstwa jako całości). Tym samym, aby stwierdzić, czy podatnikowi przysługuje prawo do odliczenia VAT od dokonanego zakupu, należy zbadać związek ponoszonych wydatków z wykonywanymi przez podatnika czynnościami opodatkowanymi, przy czym związek ten musi mieć charakter niewątpliwy. Podatnik musi zaś wykazać związek zakupów z wykonanymi czynnościami opodatkowanymi.

Czy można jednak uznać, że w przypadku wydatków ponoszonych na utrzymanie psa/kota istnieje związek z czynnościami opodatkowanymi VAT? Wydaje się, że związek taki można wykazać np. w sytuacji, gdy kot będzie zwalczał gryzonie mogące powodować straty w firmie (np. poprzez zniszczenie towarów w magazynie branży spożywczej, przegryzanie kabli w firmach produkcyjnych lub innych). Związku takiego można się doszukiwać także wówczas, gdy pies pełni funkcję stróża (chroni firmę od strat spowodowanych włamaniem, kradzieżą).

Warto jednak wspomnieć, że gdyby podatnik prowadził działalność w miejscu swojego zamieszkania, wówczas odliczenie VAT od wydatków na zwierzę mogłoby zostać zakwestionowane. Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z 28 września 2022 r., nr 0114-KDIP4-2.4012.379.2022.1.AA uznał mianowicie, że w sytuacji, w której biuro podatnika znajduje się w domu, nie sposób uznać, że posiadany pies jest związany wyłącznie z prowadzoną działalnością gospodarczą. W sytuacji analizowanej przez organ podatnik świadczył usługi w zakresie cyberbezpieczeństwa i przechowywał w domu specjalistyczny sprzęt i dokumenty zawierające poufne dane klientów – oprócz monitoringu i systemu alarmowego w celu zwiększenia bezpieczeństwa posiadał psa stróżującego. Biorąc powyższe pod uwagę organ zauważył, że w czasie, gdy pies ma za zadanie pełnić funkcję stróża biura, jednocześnie pełni tą samą funkcję w stosunku do domu i znajdujących się tam przedmiotów użytku osobistego. W takiej sytuacji nie sposób nie dostrzec prywatnego charakteru posiadania psa, pomimo prowadzenia działalności gospodarczej w biurze wydzielonym na terenie domu. Konieczność podjęcia wszelkich możliwych kroków prowadzących do ochrony przekazanego sprzętu oraz powierzonych przez klientów danych jest – w ocenie organu – przesłanką niewystarczającą, aby wydatki związane z utrzymaniem posiadanego psa powiązać z prowadzoną działalnością gospodarczą. Ostatecznie organ uznał, że w tej sytuacji wydatki ponoszone na utrzymanie psa nie mają ścisłego i niebudzącego wątpliwości związku z prowadzoną działalnością gospodarczą, nie wiążą się również z całokształtem funkcjonowania firmy. Zatem nie występuje tu związek podatku naliczonego z wykonywaniem czynności opodatkowanych i podatnik nie ma prawa do odliczenia VAT w związku z ponoszeniem wydatków związanych z utrzymaniem psa pełniącego funkcję stróża.

W świetle powyższego odliczenie VAT od wydatków związanych z posiadanymi w firmie zwierzętami zależy od okoliczności faktycznych.

Koszty uzyskania przychodów

Zgodnie z ogólną zasadą zapisaną w art. 22 ust. 1 ustawy o PDOF, kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 23 tej ustawy.

Przyjmuje się, że kosztami uzyskania przychodów są wszelkie racjonalnie i gospodarczo uzasadnione wydatki związane z prowadzoną działalnością, których celem jest osiągnięcie

przychodów lub zabezpieczenie albo zachowanie źródła przychodów tak, aby to źródło przynosiło przychody także w przyszłości, z wyjątkiem wydatków ustawowo wyłączonych z tych kosztów.

Jak wyjaśniają organy podatkowe, tym co jest celowe i potrzebne w prowadzonej działalności decyduje podmiot prowadzący tę działalność (a nie organ podatkowy). Na podatniku spoczywa zatem obowiązek wykazania związku poniesionych kosztów z prowadzoną działalnością, w tym okoliczności, że ich poniesienie ma wpływ na wysokość osiągniętych przychodów. Przy czym związek między poniesieniem wydatku a osiągnięciem przychodu bądź zachowaniem lub zabezpieczeniem jego źródła, należy oceniać indywidualnie w stosunku do każdego wydatku. Z oceny tego związku powinno wynikać, że poniesiony wydatek obiektywnie może przyczynić się do osiągnięcia przychodu, bądź służyć zachowaniu lub zabezpieczeniu źródła przychodów. Jeśli dany wydatek nie służy tym celom i został poniesiony np. na potrzeby osobiste, to nie może on stanowić kosztu uzyskania przychodu. Istnieje bowiem grupa wydatków, które nie mogą być uznane za związane z działalnością gospodarczą, gdyż ponoszą je osoby fizyczne niezależnie od tego, czy prowadzą działalność gospodarczą, czy też takiej działalności nie prowadzą.

Zdaniem organów podatkowych, zasadniczo wydatki na zakup i utrzymanie zwierzęcia w firmie (np. psa stróżującego), której siedziba nie mieści się w miejscu zamieszkania podatnika, mogą zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodów. Tak uznał Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z 19 kwietnia 2021 r., nr 0113-KDIPT2-1.4011.45.2021.2.DJD. W przedstawionym stanie faktycznym podatnik prowadził działalność gospodarczą w zakresie świadczenia usług transportu drogowego towarów. Zamierzał zakupić i wyszkolić psa do stróżowania i pilnowania towarów w trakcie ich rozładunku, co miało przyczynić się do sprawnego funkcjonowania jego firmy i pozyskania dodatkowych przychodów. Poza jednorazowym wydatkiem na zakup psa, podatnik miał kupować psu jedzenie, zapewniać opiekę weterynaryjną, strzyżenie oraz ponosić inne wydatki związane z jego posiadaniem (np. zakup obroży, smyczy, gryzaków). Dyrektor KIS uznał, że:

„(...) Wnioskodawca (...) będzie mógł zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów prowadzonej pozarolniczej działalności gospodarczej wydatki związane z zakupem, utrzymaniem i wyszkoleniem psa, który będzie pełnił funkcje stróżujące w trakcie transportu drogowego towarów, realizowanego przez Wnioskodawcę w ramach prowadzonej przez Niego działalności gospodarczej. Powyższe wydatki pozwolą bowiem pozyskać dodatkowy czas na realizację większej ilości zleceń i osiągnięcie dodatkowych przychodów, a także mają na celu zabezpieczenie źródła tych przychodów, co podniesiono we wniosku. (...) ”

Problemowa jest natomiast kwestia zakupu zwierzęcia (np. psa) na potrzeby działalności gospodarczej, która jest prowadzona w miejscu zamieszkania podatnika. Jakiś czas temu organy podatkowe zgadzały się na ujmowanie w kosztach podatkowych wydatków związanych z utrzymaniem (zakupem) psa do działalności gospodarczej prowadzonej w domu. Tak wynika np. z interpretacji indywidualnej Dyrektora KIS z 8 listopada 2021 r., nr 0113-KDIPT2-1.4011.757.2021.2.ISL. W interpretacji tej organ podatkowy zgodził się na zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów wydatków związanych z zakupem, utrzymaniem i wyszkoleniem psa, który miał pełnić funkcje stróżujące w prowadzonym przez podatnika biurze rachunkowym zlokalizowanym w jego domu, w którym przechowywane były ważne dokumenty, specjalistyczne oprogramowanie, sprzęt komputerowy, drukarki oraz wszelkie narzędzia i pomoce służące do codziennego funkcjonowania biura.

Inaczej natomiast wynika z interpretacji indywidualnej z 17 marca 2023 r., nr 0113-KDIPT2-1.4011.1059.2022.4.MAP, w której podatnik prowadzący w miejscu zamieszkania działalność gospodarczą związaną z branżą IT ponosił wydatki na utrzymanie psa. Organ

podatkowy stwierdził, że ze względu na to, iż pies będzie pilnował budynku związanego tylko w części z prowadzoną działalnością gospodarczą (czyli będzie ochraniał zarówno majątek związany z działalnością gospodarczą, jak i majątek prywatny), to kosztem uzyskania przychodu mogą być jedynie wydatki w takiej części, w jakiej pies będzie wykorzystywany na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej, a nie dla celów prywatnych.

Podobnie Dyrektor KIS uznał w interpretacji indywidualnej z 25 października 2023 r., nr 0112-KDWL.4011.75.2023.1.WS.

W świetle powyższego, w naszej ocenie, nie powinno być kwestionowane ujęcie w kosztach podatkowych wydatków na utrzymanie w firmie, której siedziba nie mieści się w miejscu zamieszkania podatnika, zwierzęcia na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej (np. psa pełniącego funkcję stróża czy kota zwalczającego gryzonie, które mogą powodować szkody w firmie, takie jak m.in. przegryzanie kabli, niszczenie towarów w magazynie). Przy czym należy pamiętać, że kwestia kwalifikacji poniesionych wydatków do kosztów podatkowych jest każdorazowo uzależniona od wykazania przez podatnika związku przyczynowo-skutkowego z prowadzoną działalnością gospodarczą, czyli udowodnienia, że wydatek został poniesiony w celu osiągnięcia przychodu lub zachowania albo zabezpieczenia źródła tego przychodu.

V. PODATEK DOCHODOWY OD OSÓB PRAWNYCH

Poniższe wyjaśnienia dotyczą przepisów ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2023 r. poz. 2805), zwanej dalej „ustawą o PDOP".

1. Wynagrodzenie z tytułu umowy o pracę uznaną za nieważną a koszty uzyskania przychodów – interpretacja KIS

W przypadku nieważnej umowy o pracę zawartej między spółką z o.o. a jej jedynym udziałowcem, wypłacone z tego tytułu udziałowcowi wynagrodzenie nie stanowi kosztu uzyskania przychodów w spółce.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 7 lutego 2024 r., nr 0111-KDIB1-3.4010.704.2023.3.ZK)

Stan faktyczny i stanowisko podatnika

W rozpatrywanej sprawie jedyny właściciel spółki z o.o. był przez kilka lat zatrudniony na podstawie umowy o pracę (nie było aktu powołania), na stanowiskach specjalistycznych oraz na stanowisku prezesa. Umowa o pracę określała czynności wynikające z funkcji prezesa, które wykonywał on bez wynagrodzenia oraz zakres obowiązków wynikających z zatrudnienia na stanowiskach specjalistycznych wraz z wynagrodzeniem za tę pracę. Od wynagrodzenia tego były odprowadzane składki ZUS oraz PIT. Ponadto w okresie tym spółka zaliczała do kosztów uzyskania przychodów ww. wynagrodzenie oraz składki ZUS.

W 2023 r. ZUS wydał decyzję, na mocy której uznał, że prezes jako pracownik spółki nie podlega ubezpieczeniom społecznym. Podstawą takiego rozstrzygnięcia był m.in. brak

pracowniczego podporządkowania (odpowiadał on sam przed sobą). ZUS przyjął istnienie przesłanek prowadzących do bezprawności czynności prawnej o charakterze pierwotnym, tj. uznał umowę za nieważną od dnia jej zawarcia. Po uprawomocnieniu się ww. decyzji (i ustaleniu z ZUS trybu postępowania) wszystkie składki z tytułu ubezpieczeń społecznych, ubezpieczenia zdrowotnego, funduszu pracy, funduszu solidarnościowego oraz funduszu gwarantowanych świadczeń pracowniczych zostały przeksięgowane w pełnej wysokości na indywidualne konto osoby fizycznej, tj. właściciela spółki.

W związku z powyższym spółka zapytała organ podatkowy, **czy może pozostawić w kosztach uzyskania przychodów wypłacone na podstawie przedmiotowej umowy o pracę wynagrodzenie za pracę na stanowiskach specjalistycznych w poprzednich latach.**

Spółka uważała, że skoro praca była faktycznie wykonana i miała wpływ na przychody spółki, to spółka może ująć w kosztach podatkowych wynagrodzenia z tytułu nieważnej umowy o pracę.

Stanowisko Dyrektora KIS

Organ podatkowy uznał stanowisko spółki za nieprawidłowe i jednocześnie wskazał, że kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów ze źródła przychodów lub w celu zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1 ustawy o PDOP.

Zdaniem Dyrektora KIS, powyższa definicja kosztu uzyskania przychodu ma charakter ogólny. Przy kwalifikacji danego wydatku do kosztów podatkowych konieczne jest więc każdorazowe zbadanie, czy koszt ten pozostaje w związku przyczynowo-skutkowym z osiąganymi przychodami (lub możliwością ich osiągania) albo służy zachowaniu lub zabezpieczeniu źródła przychodów.

Według Dyrektora KIS, dany wydatek może być kosztem podatkowym pod warunkiem m.in., że:

- został pokryty z zasobów majątkowych podatnika (nie stanowią kosztu uzyskania przychodu wydatki, które zostały poniesione na działalność podatnika przez osoby inne niż podatnik),
- jest definitywny (rzeczywisty), tj. wartość poniesionego wydatku nie została podatnikowi w jakikolwiek sposób zwrócona,
- został właściwie udokumentowany.

Jednocześnie kosztami uzyskania przychodów mogą być – co do zasady – tzw. „koszty pracownicze", czyli ponoszone przez podatnika koszty na wynagrodzenia osób, z którymi została zawarta umowa o pracę, a które wykazują związek z uzyskanym przychodem lub zachowaniem (zabezpieczeniem) źródła przychodów.

Organ podatkowy przywołał również art. 16 ust. 1 pkt 66 ustawy o PDOP, na podstawie którego nie uważa się za koszty uzyskania przychodów poniesionych wydatków oraz wartości przekazanych rzeczy, praw lub wykonanych usług, wynikających z czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy, w szczególności w związku z popełnieniem przestępstwa określonego w art. 229 Kodeksu karnego.

Odnosząc się do tej regulacji organ podatkowy zauważył, że w przepisach podatkowych nie zostało zdefiniowane, co należy rozumieć przez „czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy". Niemniej jednak **pojęcie to należy rozumieć jako czynności, które nie mieszczą się w granicach obowiązującego prawa i jako takie nigdy nie mogły być przedmiotem prawnie skutecznej umowy.**

W świetle powyższego Dyrektor KIS stwierdził, że:

„(…) zaliczone przez Państwa do kosztów uzyskania przychodów (...) wynagrodzenia w sytuacji nieważności zawartej umowy o pracę, nie mogą stanowić kosztów uzyskania przychodów.

W świetle powyższego Państwa stanowisko, zgodnie z którym spółka może pozostawić w kosztach uzyskania przychodów wynagrodzenia z tytułu nieważnej umowy o pracę, jest nieprawidłowe. (…)"

2. Odpowiedzi na pytania Czytelników

2.1. Wydatki na naprawę towaru handlowego – kategoria kosztów dla celów CIT

✉ ***Spółka z o.o. (dealer samochodowy), zajmuje się handlem nowymi samochodami. Zdarza się, że w trakcie transportu samochodu z placu zewnętrznego do siedziby firmy (transport na lawecie) samochód ulega niewielkim uszkodzeniom. Spółka sama zajmuje się naprawą tych samochodów i otrzymuje odszkodowanie z firmy ubezpieczeniowej. Czy koszty naprawy tych samochodów (towarów handlowych) stanowią dla spółki koszty bezpośrednio, czy pośrednio związane z przychodami dla celów CIT?***

W naszej opinii, koszty napraw samochodów (towarów handlowych), o których mowa w pytaniu, to tzw. koszty pośrednie potrącalne w dacie poniesienia.

Koszty bezpośrednio związane z przychodami i koszty pośrednie dla celów CIT

Ustawa o PDOP „dzieli" koszty uzyskania przychodów generalnie na koszty bezpośrednio związane z przychodami oraz na koszty inne niż bezpośrednio związane z przychodami (tzw. koszty pośrednie). Prawidłowe przypisanie danego kosztu do właściwego rodzaju ma kluczowe znaczenie na gruncie CIT, gdyż różny jest moment potrącalności takich kosztów. Koszty bezpośrednio związane z przychodami są potrącalne generalnie z chwilą uzyskania przychodu, którego bezpośrednio dotyczą. Natomiast koszty pośrednie są potrącalne w dacie ich poniesienia (jeżeli koszty te dotyczą okresu przekraczającego rok podatkowy, a nie jest możliwe określenie, jaka ich część dotyczy danego roku podatkowego, w takim przypadku stanowią koszty uzyskania przychodów proporcjonalnie do długości okresu, którego dotyczą).

Co istotne, choć ustawodawca posługuje się ww. pojęciami (koszty bezpośrednie, pośrednie), to jednak nie definiuje ich znaczenia. W praktyce przyjmuje się, że:

- **koszty bezpośrednio związane z przychodami** – to koszty, których poniesienie przekłada się wprost na uzyskanie konkretnych przychodów, których poniesienie można wprost powiązać z konkretnym przychodem uzyskanym przez podatnika (możliwe jest ustalenie, w jakim okresie i w jakiej wysokości powstał związany z nimi przychód); są to koszty najczęściej stanowiące element kalkulacji ceny konkretnego produktu,
- **koszty pośrednie** – to koszty, których nie da się przypisać wprost do określonych przychodów, ale są racjonalnie uzasadnione jako prowadzące do ich osiągnięcia; takie koszty nie pozostają w uchwytnym związku z konkretnymi przysporzeniami podatnika – nie ma możliwości ustalenia, w jakim okresie i w jakiej wysokości powstał związa-

ny z nimi przychód; są to m.in. koszty ogólnego zarządu, koszty administracyjne, wydatki na utrzymanie obiektów, obsługę prawną, ubezpieczenia, świadczenia na rzecz pracowników.

Tak wynika np. z interpretacji indywidualnej Dyrektora KIS z 9 lutego 2024 r., nr 0111-KDIB1-3.4010.731.2023.1.PC.

Wydatki na naprawę samochodu (towaru handlowego) – jaka kategoria kosztów podatkowych?

W sytuacji, o której mowa w pytaniu, spółka ponosi wydatki na niewielkie naprawy samochodów (towarów handlowych) uszkodzonych podczas ich transportu. W naszej opinii zasadne jest uznać, że wydatki na te naprawy wykazują pośredni związek z przychodami spółki, tj. nie można ich przypisać do przychodu z tytułu przyszłej sprzedaży ww. samochodów. Naprawy te wiążą się, naszym zdaniem, z ogólnym funkcjonowaniem spółki jako podmiotu gospodarczego; są wpisane w specyfikę prowadzonej przez spółkę działalności gospodarczej. Z tego względu, **w naszej opinii, wydatki te są kosztami pośrednimi potrącalnymi generalnie w dacie poniesienia** (por. art. 15 ust. 4d-4e ustawy o PDOP).

Trzeba też dodać, że aby ww. wydatki mogły stanowić koszty podatkowe, uszkodzenia samochodów (towarów handlowych) nie powinny wynikać z zaniedbań podatnika, niedochowania przez niego należytej staranności w prowadzonej działalności itp. W przeciwnym razie organ podatkowy może uznać, że ww. wydatki – jako efekt nieracjonalnego działania podatnika – nie wykazują związku z jego przychodami i nie mogą stanowić kosztów podatkowych. Dodajmy też, że nawet jeśli wydatki na naprawę dotyczą samochodów osobowych, to ujmując te wydatki w kosztach podatkowych nie stosuje się limitu w wysokości 75% przewidzianego dla wydatków związanych z używaniem samochodu osobowego używanego do tzw. celów mieszanych (zob. art. 16 ust. 1 pkt 51 ustawy o PDOP). Pisaliśmy o tym m.in. w dodatku nr 31 do BI z 1 listopada 2023 r.

Wspomnijmy, choć nie dotyczy to sytuacji, o której mowa w pytaniu, że gdyby podatnik nabywał używane uszkodzone samochody w celu ich odsprzedaży i ponosił wydatki na ich naprawę, wówczas byłyby argumenty do uznania, że wydatki na te naprawy to koszty bezpośrednio związane z przychodami.

Uzupełniająco dodajmy, że otrzymanie odszkodowania od firmy ubezpieczeniowej wiąże się z uzyskaniem przez spółkę z tego tytułu przychodu. Przychód ten powstaje z chwilą otrzymania odszkodowania, tj. generalnie w momencie wpływu środków pieniężnych na rachunek bankowy spółki.

2.2. Ujęcie w kosztach podatkowych odpisu aktualizującego należności od kontrahenta zagranicznego

✉ ***Spółka z o.o. posiada nieprzedawnioną należność od kontrahenta z Belgii, na którą w 2022 r. utworzyła odpis aktualizujący, w związku z uzyskaniem informacji o jego problemach finansowych. Odpisu tego spółka nie zaliczyła do kosztów uzyskania przychodów. W 2023 r. została ogłoszona upadłość tego kontrahenta, na co spółka posiada dowody w postaci pisma od likwidatora z informacją o możliwości zgłoszenia wierzytelności oraz ściągnięte ze strony internetowej ogłoszenie upadłości zamieszczone w belgijskim dzienniku urzędowym. Czy w tej sytuacji spółka mogła zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów w 2023 r. odpis aktualizujący ww. należność?***

W naszej opinii, jeśli posiadany przez spółkę wydruk ze strony internetowej informacji o ogłoszeniu upadłości dłużnika zamieszczony w belgijskim dzienniku urzędowym ma, zgodnie z przepisami prawa tego kraju, charakter dokumentu urzędowego i zostanie odpowiednio przetłumaczony na język polski, to może on stanowić dokument właściwy do uprawdopodobnienia nieściągalności należności od tego dłużnika.

Regulacje dotyczące ujmowania w kosztach podatkowych odpisu aktualizującego należność

Zasadniczo odpisy aktualizujące nie stanowią kosztów uzyskania przychodów. Kosztami podatkowymi są jednak odpisy aktualizujące wartość należności, określone w ustawie o rachunkowości, od tej części należności, która była uprzednio zaliczona do przychodów należnych, a ich nieściągalność została odpowiednio uprawdopodobniona (art. 16 ust. 1 pkt 26a ustawy o PDOP). Odpis aktualizujący należność może stanowić koszt podatkowy w kwocie netto, tj. w kwocie należności zarachowanej wcześniej do przychodów należnych, o ile należność „objęta" odpisem nie uległa przedawnieniu. Przedawnione należności nie stanowią bowiem kosztu uzyskania przychodu.

Nieściągalność należności uznaje się za uprawdopodobnioną w szczególności, jeżeli (zob. art. 16 ust. 2a pkt 1 ustawy o PDOP):

a) dłużnik zmarł, został wykreślony z Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej, **postawiony w stan likwidacji lub została ogłoszona jego upadłość** albo
b) zostało otwarte postępowanie restrukturyzacyjne lub został złożony wniosek o zatwierdzenie układu w postępowaniu o zatwierdzenie układu, o którym mowa w ustawie z dnia 15 maja 2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne, lub zostało wszczęte postępowanie ugodowe w rozumieniu przepisów o restrukturyzacji finansowej przedsiębiorstw i banków, albo
c) wierzytelność została potwierdzona prawomocnym orzeczeniem sądu i skierowana na drogę postępowania egzekucyjnego, albo
d) wierzytelność jest kwestionowana przez dłużnika na drodze powództwa sądowego.

Co istotne, **posłużenie się przez ustawodawcę zwrotem „w szczególności" oznacza, że ww. katalog zdarzeń powodujących, iż nieściągalność wierzytelności została uprawdopodobniona, jest otwarty. W efekcie wierzyciel może także w inny sposób uprawdopodobnić nieściągalność należności na potrzeby ujęcia jej w kosztach podatkowych.** Tak też wynika z interpretacji indywidualnej Dyrektora KIS z 27 marca 2023 r., nr 0114-KDIP2--2.4010.52.2023.1.IN, w której organ podatkowy stwierdził ponadto, że:

„(…) nieściągalność wierzytelności będzie uznana za uprawdopodobnioną w przypadkach określonych w ww. przepisie (art. 16 ust. 2a pkt 1 ustawy o PDOP – przyp. red.) *oraz wówczas, gdy przesłanki uprawdopodobnienia będą miały charakter przesłanek o znaczeniu prawnym równorzędnym w stosunku do wskazanych w tym przepisie*.

(…) uprawdopodobnienie nieściągalności jest środkiem zastępczym dowodu, a więc środkiem niedającym pewności, lecz tylko prawdopodobieństwo twierdzenia o fakcie. Uprawdopodobnienie nieściągalności wierzytelności jest zatem wskazaniem okoliczności wystarczających do powzięcia przekonania o prawdopodobieństwie faktu, nie jest natomiast przeprowadzeniem dowodu czyniącego fakt absolutnie pewnym. (…)"

W interpretacji tej organ podatkowy uznał m.in., że gdy podatnik posiada wydruk z ogólnodostępnego portalu opublikowanego obwieszczenia o wydaniu postanowienia sądu w przedmiocie ogłoszenia upadłości dłużnika (tj. bez pieczątek sądu), to można uznać, że nieściągalność należności została właściwie uprawdopodobniona – uprawdopodobniono ogłoszenie upadłości dłużnika. Nie ma tu znaczenia, czy niezapłacona wierzytelność nie została zgłoszona do syndyka masy upadłościowej.

Odpisy aktualizujące należności od kontrahentów zagranicznych

W ustawie o PDOP nie odniesiono się w sposób szczególny do ujmowaniem w kosztach podatkowych należności od kontrahentów zagranicznych, w tym nie wskazano, jakie dokumenty mogą posłużyć do uprawdopodobnienia nieściągalności należności od takich kontrahentów. Organy podatkowe wskazują, że gdy dłużnik jest podmiotem zagranicznym, dopuszczalne są dokumenty zagranicznych organów, pod warunkiem że wywołują one takie skutki prawne, jakie rodzą się na gruncie polskiego prawa. Tak wynika np. z ww. interpretacji indywidualnej Dyrektora KIS z 27 marca 2023 r.

A zatem, **w przypadku gdy dłużnik jest podmiotem zagranicznym, nieściągalność należności można uznać za uprawdopodobnioną także m.in. w przypadku, gdy została ogłoszona upadłość na podstawie przepisów państwa, którego ustawodawstwu dłużnik ten podlega, przez organ upoważniony na podstawie przepisów tego państwa do wszczęcia tego postępowania.**

Warto przywołać tu interpretację indywidualną Dyrektora KIS z 27 maja 2020 r., nr 0111-KDIB2-1.4010.30.2020.2.MK, w której organ podatkowy odnosił się do uprawdopodobnienia nieściągalności należności od dłużnika zagranicznego, w stosunku do którego ogłoszono upadłość zgodnie z obowiązującymi tego dłużnika przepisami prawa belgijskiego. Spółka dysponowała wydrukami z belgijskiego dziennika urzędowego potwierdzającymi status prawny dłużnika. Jak wskazała spółka, informacja zamieszczona w elektronicznej wersji belgijskiego dziennika urzędowego, zgodnie z prawem belgijskim, ma charakter dokumentu urzędowego. W celu prawidłowego udokumentowania uprawdopodobnienia nieściągalności wierzytelności spółka rozważała przetłumaczenie ww. informacji przez tłumacza przysięgłego. Odnosząc się do tej sytuacji organ podatkowy stwierdził, że:

„(…) odpis aktualizacyjny na nieściągalną wierzytelność może zostać zaliczony do kosztów uzyskania przychodów w dacie łącznego spełnienia warunków, tj. utworzenia odpisu aktualizacyjnego oraz uprawdopodobnienia nieściągalności wierzytelności, co w analizowanej sprawie oznacza uzyskanie informacji, tj. wydruku z belgijskiego dziennika urzędowego oraz jego tłumaczenia. (…)”

Uwzględniając powyższe, **jeśli w sytuacji, o której mowa w pytaniu, posiadany przez spółkę wydruk ze strony internetowej informacji o ogłoszeniu upadłości dłużnika, zamieszczony w belgijskim dzienniku urzędowym ma, zgodnie z przepisami prawa tego kraju, charakter dokumentu urzędowego i zostanie odpowiednio przetłumaczony na język polski, to może on stanowić dokument właściwy do uprawdopodobnienia nieściągalności należności od tego dłużnika.**

Zaznaczamy, że każda sytuacja wymaga odrębnej analizy z uwzględnieniem przepisów prawa kraju dłużnika.

Moment zaliczenia do kosztów podatkowych odpisu aktualizującego

Odnosząc się do momentu, w którym ww. odpis aktualizujący może zostać uznany za koszt podatkowy należy wskazać, że ustawodawca nie uregulował tej kwestii w sposób

szczególny. Przyjmuje się, iż takie odpisy mogą być kosztem podatkowym w przypadku łącznego spełnienia następujących warunków, tj.:

- odpis aktualizujący należność musi być dokonany w oparciu o przepisy ustawy o rachunkowości oraz
- nieściągalność wierzytelności powinna być uprawdopodobniona.

Jeśli warunki te zostaną spełnione w różnych latach podatkowych, to odpis aktualizujący może być ujęty w kosztach podatkowych w roku podatkowym, w którym spełniony zostanie drugi, tj. „późniejszy" z ww. warunków.

Z pytania wynika, że **odpis aktualizujący należność od dłużnika belgijskiego został sporządzony w 2022 r. (zakładamy, że zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości – zob. art. 35b tej ustawy), natomiast do uprawdopodobnienia nieściągalności tej należności doszło w 2023 r. To oznacza, że ww. odpis mógł być kosztem podatkowym w 2023 r. (w kwocie należności „objętej" odpisem, która była zarachowana do przychodów należnych).**

Dodajmy, że zasadniczo gdy w odniesieniu do należności „objętej" odpisem aktualizującym podatnik skorzystał wcześniej z ulgi na złe długi dla celów CIT, to odpisu tego nie może zaliczyć do kosztów podatkowych (art. 18f ust. 12 ustawy o PDOP). Ta kwestia nie ma znaczenia w przedmiotowej sprawie. Nie można bowiem skorzystać z takiej ulgi, jeśli dłużnikiem jest zagraniczny kontrahent (niepodlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym w Polsce).

więcej
Na ten temat pisaliśmy w Biuletynie Informacyjnym nr 34 z 01.12.2023 r. na *str. 36-37*

Wspomnijmy, że gdyby po zaliczeniu ww. odpisu aktualizującego do kosztów podatkowych dłużnik uregulował należność, wówczas spółka byłaby zobowiązana wykazać z tego tytułu przychód – w kwocie, w jakiej taki odpis został zaliczony do kosztów uzyskania przychodów. Przychód podatkowy należałoby wykazać m.in. także, gdyby ww. należność została uznana za nieściągalną (zob. art. 12 ust. 1 pkt 4d i 4e ustawy o PDOP).

2.3. Ujawniona w wyniku inwentaryzacji nadwyżka towarów a estoński CIT

✉ ***Spółka z o.o. jest opodatkowana estońskim CIT. Podczas inwentaryzacji dokonywanej na dzień 31 grudnia 2023 r. w magazynie towarowym została ujawniona nadwyżka towarów. Czy i w jakim terminie należy ją opodatkować? Czy stanowi ona ukryty zysk lub wydatek niezwiązany z działalnością gospodarczą?***

Ujawniona w wyniku inwentaryzacji przez podatnika opodatkowanego estońskim CIT nadwyżka towarów nie stanowi dochodu podlegającego opodatkowaniu w tym podatku.

Ryczałt od dochodów spółek, potocznie zwany „estońskim CIT", stanowi alternatywny w stosunku do „klasycznego" model opodatkowania dochodów osób prawnych. Innego rodzaju dochody podlegają bowiem opodatkowaniu estońskim CIT.

Przepisy o ryczałcie przewidują określone zdarzenia, które mogą rodzić obowiązek podatkowy w tym podatku. Wskazuje je art. 28m ust. 1 ustawy o PDOP zaliczając do nich m.in. wystąpienie u podatnika opodatkowanego tym podatkiem dochodu z tytułu:

– ukrytych zysków,
– wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą oraz
– nieujawnionych operacji gospodarczych.

Ukryte zyski

Ustawa o PDOP definiuje ukryte zyski jako świadczenia pieniężne, niepieniężne, odpłatne, nieodpłatne lub częściowo odpłatne, wykonane przez spółkę podlegającą opodatkowaniu estońskim CIT w związku z prawem innych podmiotów do udziału w jej zysku, inne niż podzielony zysk (inne niż dywidenda lub zaliczka na dywidendę), których beneficjentem bezpośrednio lub pośrednio jest udziałowiec, akcjonariusz albo wspólnik takiej spółki lub inny podmiot powiązany bezpośrednio lub pośrednio ze spółką lub z jej udziałowcem, akcjonariuszem albo wspólnikiem. Mowa tu zatem o ukrytych zyskach osiąganych nie przez samą spółkę opodatkowaną estońskim CIT, ale o zyskach uzyskiwanych w związku z jej działalnością przez inne podmioty.

Ustawodawca wskazuje przy tym, tytułem przykładu, przypadki wystąpienia takich ukrytych zysków zaliczając do nich m.in.:

– pożyczkę udzieloną wyżej wskazanemu beneficjentowi,
– nadwyżkę wartości rynkowej przedmiotu transakcji kontrolowanej (transakcji z podmiotem powiązanym) ponad ustaloną w tej transakcji cenę,
– darowizny, w tym prezenty i ofiary wszelkiego rodzaju,
– wydatki na reprezentację.

Ujawnienie przez podatnika opodatkowanego estońskim CIT – w ramach dokonanej inwentaryzacji – nadwyżki towarów nie sposób uznać za świadczenie, którego beneficjentem jest podmiot ze spółką lub jej wspólnikiem powiązany. Nie można zatem uznać, że powstał tu dochód z tytułu ukrytych zysków.

Dochody z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą

Ustawa o PDOP nie definiuje, które z wydatków ponoszonych przez podatnika estońskiego CIT podlegają uznaniu za wydatki niezwiązane z działalnością gospodarczą. W wydanych w dniu 23 grudnia 2021 r. objaśnieniach podatkowych zatytułowanych „Przewodnik do Ryczałtu od dochodów spółek" Ministerstwo Finansów (dalej: MF) wyjaśniło, że zakwalifikowanie wydatków do tej kategorii uzależnione jest od indywidualnego stanu faktycznego, w jakim pozostaje spółka oraz że przy kwalifikowaniu wydatków do tego rodzaju dochodów można się posiłkować – wynikającą z praktyki podmiotu, jak również z bogatego orzecznictwa sądowo-administracyjnego – kwalifikacją wydatków niestanowiących na podstawie art. 15 ust. 1 ustawy o PDOP kosztów uzyskania przychodów.

Niemniej jednak **wartość towarów ujawnionych w wyniku inwentaryzacji dokonanej przez podatnika opodatkowanego estońskim nie może być uznana za wydatki niezwiązane z działalnością gospodarczą. Nie można w tym przypadku nawet mówić o wydatku, gdyż ujawniony w trakcie inwentaryzacji towar (nadwyżka) nie jest wydatkiem. Wiąże się on z przysporzeniem majątkowym, skutkującym powstanie przychodu bilansowego. Zatem nie powstaje tu dochód z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą.**

Dochody z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych

Szczególną kategorią dochodu w estońskim CIT są również dochody z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych. Przepisem tym objęte są uzyskane przez podatnika przychody i poniesione koszty, które nie zostały przez podatnika ujęte w księgach, mimo że zgodnie z przepisami o rachunkowości podlegały one zarachowaniu w roku podatkowym i uwzględnieniu w zysku lub stracie netto podatnika.

Ujęcie w księgach rachunkowych ujawnionych przez jednostkę na koniec roku różnic inwentaryzacyjnych (w tym nadwyżek) wyklucza zatem uznanie takich różnic za dochód z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych.

Podsumowanie

Ujawnienie w wyniku inwentaryzacji dokonanej przez podatnika opodatkowanego estońskim CIT różnic inwentaryzacyjnych, wskazujących na nadwyżkę towarów i uwzględnienie takiej nadwyżki w księgach zgodnie z przepisami o rachunkowości, nie skutkuje powstaniem zobowiązania podatkowego w tym podatku.

2.4. Transakcje o charakterze jednorodnym

✉ ***Firmy A i B prowadzone przez osoby fizyczne wynajmują ciągniki samochodowe i naczepy na rzecz powiązanej z firmą A i B firmy C. Firma C będąca spółką z o.o. świadczy usługi transportowe. Dodatkowo firma B naprawia wynajmowane przez firmę C ciągniki samochodowe i naczepy, a także świadczy dla niej usługi spedycji (wynajmuje pracowników do poszukiwania zleceń transportowych). Czy w roku podatkowym, w którym firma C poniosła stratę, lecz wartość transakcji jednorodnej w zakresie świadczonych usług nie przekroczyła wartości 2.000.000 zł, firma C powinna sporządzać dokumentację cen transferowych? Czy ww. wynajem samochodów i naczep, naprawa tych pojazdów oraz usługa spedycji, podlegają uznaniu za transakcje jednorodne?***

Jeżeli wartość transakcji o charakterze jednorodnym zawartych przez firmę C z podmiotami z nią powiązanymi nie przekroczyła w roku podatkowym progu 2 mln złotych, to niezależnie od tego, czy firma ta w roku tym uzyskała dochód, czy poniosła stratę, nie będzie ona obowiązana do sporządzania dokumentacji podatkowej tych transakcji. Z kolei ocena, czy dane transakcje zawarte przez podatnika z podmiotami z nim powiązanymi mają charakter transakcji jednorodnych, czy też nie, nie jest możliwa bez szczegółowej analizy takich transakcji i przyjętych w nich warunków, a w szczególności okoliczności ich zawarcia, sposobu kalkulacji wysokości wynagrodzenia za świadczone usługi przyjętej przez podmioty strategii gospodarczej, modelu współpracy itp.

Transakcje między podmiotami powiązanymi – obowiązek dokumentacyjny

Zgodnie z określonymi w przepisach ustawy o PDOP i ustawy o PDOF zasadami dotyczącymi obowiązku dokumentowania transakcji zawieranych pomiędzy podmiotami powiązanymi (transakcji kontrolowanych), tzw. „lokalna dokumentacja" cen transferowych powinna być sporządzana przez te podmioty w przypadku zawierania przez nie transakcji kontrolowanej o charakterze jednorodnym, której wartość pomniejszona o VAT podlegający odliczeniu przekracza w roku obrotowym następujące progi:

- 10.000.000 zł – w przypadku transakcji towarowej lub finansowej, lub
- 2.000.000 zł – w przypadku transakcji usługowej oraz w przypadku pozostałych transakcji.

Powyższe progi wartości transakcji obowiązują odrębnie dla każdej transakcji kontrolowanej o charakterze jednorodnym niezależnie od tego, czy jej rezultat u danego podatnika uwzględniany jest w przychodach, czy w kosztach uzyskania przychodów. Podkreślić przy

tym należy, iż przy ocenie wartości transakcji kontrolowanej o charakterze jednorodnym oraz tego, czy przekracza ona ww. progi, nie ma znaczenia liczba dokumentów księgowych wydanych lub otrzymanych w związku z daną „transakcją o charakterze jednorodnym", liczba dokonanych lub otrzymanych płatności oraz liczba podmiotów powiązanych, z którymi zawierana jest taka transakcja.

W konsekwencji podatnik zawierający szereg transakcji z podmiotem lub z podmiotami powiązanymi celem ustalenia, czy wystąpił u niego ww. obowiązek dokumentacyjny, zobligowany jest ocenić, które z tych transakcji mogą zostać uznane za transakcje o charakterze jednorodnym, a które nie, a następnie zsumować wartość pojedynczych transakcji, które łącznie stanowią transakcję o charakterze jednorodnym. Transakcje jednorodne zawierane pomiędzy podmiotami krajowymi nieprzekraczające powyższych progów wartości nie podlegają obowiązkowi dokumentacyjnemu w zakresie cen transferowych również wówczas, gdy podmioty te wykazują stratę w podatku dochodowym.

Transakcje o charakterze jednorodnym

Jak wynika z art. 11k ust. 5 ustawy o PDOP oraz art. 23w ust. 5 ustawy o PDOF, przy ocenie, które z transakcji zawieranych przez podatnika z podmiotem lub z podmiotami powiązanymi mają charakter jednorodny, a które charakteru takiego nie posiadają, uwzględnia się:

- jednolitość transakcji kontrolowanej w ujęciu ekonomicznym rozumianą jako dokonywanie transakcji na podobnych warunkach, w oparciu o podobny model współpracy,
- kryteria porównywalności transakcji określone w przepisach wykonawczych do ustawy o PDOP i ustawy o PDOF, a w szczególności przebieg transakcji, w tym funkcje, jakie pełnią w nich podmioty i angażowane przez nie aktywa oraz ponoszone ryzyka,
- strategię gospodarczą podmiotów uczestniczących w transakcjach,
- stosowanie tej samej metody kalkulacji ceny poszczególnych transakcji (np. w oparciu o metodę porównywalnej ceny niekontrolowanej, metodę koszt plus, czy metodę marży transakcyjnej netto),
- inne istotne okoliczności związane z zawieranymi transakcjami.

Dopiero po uwzględnieniu powyższych kryteriów można dokonać oceny, które z zawieranych przez podatnika z podmiotami powiązanymi transakcji mogą być uznane za „jednorodne", a które nie.

Kwalifikacja taka jest jednak na tyle złożona i podatna na subiektywne oceny, iż Ministerstwo Finansów zdecydowało się na wydanie w dniu 9 grudnia 2021 r. interpretacji ogólnej, nr DCT2.8203.2.2021, w sprawie pojęcia transakcji kontrolowanej o charakterze jednorodnym. Stwierdzono w niej m.in. to, iż:

„(...) określenie, czy dana transakcja kontrolowana ma charakter transakcji jednorodnej, wymaga zindywidualizowanego podejścia bazującego na konkretnym stanie faktycznym, ocenianym z uwzględnieniem specyfiki działalności danego podatnika. (...)"

Z przedstawionego w pytaniu stanu faktycznego wynika, iż model działalności firmy C w znaczącym stopniu oparty jest na odpłatnym korzystaniu przez ten podmiot z aktywów rzeczowo-osobowych należących do powiązanych podmiotów A i B. To zaś wskazywałoby na jednorodny charakter wszystkich przedstawionych w pytaniu transakcji. Nie można jednak wykluczyć tego, że pomiędzy wskazanymi w pytaniu transakcjami występują na tyle znaczące różnice, iż wykluczają one możliwość uznania tych transakcji za jedną transakcję o charakterze jednorodnym.

Bez szczegółowej analizy takich transakcji i przyjętych w niej warunków, a w szczególności okoliczności ich zawarcia, sposobu kalkulacji wysokości należności wynikających z tych transakcji, przyjętej przez podmioty strategii gospodarczej (modelu gospodarczego) itp., nie jest zatem możliwe jednoznaczne przesądzenie kwestii jednorodnego bądź niejednorodnego charakteru wskazanych w pytaniu usług uzyskiwanych przez podmiot C od podmiotów z nim powiązanych.

VI. PODATEK DOCHODOWY OD OSÓB FIZYCZNYCH

Poniższe wyjaśnienia dotyczą przepisów ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2022 r. poz. 2647; ostatnia zmiana w Dz. U. z 2023 r. poz. 2760), zwanej dalej „ustawą o PDOF".

1. Wyjaśnienia Min. Fin. w sprawie PIT

1.1. Ulga dla osób samotnie wychowujących dzieci

Prawo do ulgi dla osób samotnie wychowujących dzieci wynika z art. 6 ust. 4c-4d ustawy o PDOF. Na podstawie tych regulacji, od dochodów jednego rodzica lub opiekuna prawnego będącego panną, kawalerem, wdową, wdowcem, rozwódką, rozwodnikiem, osobą, w stosunku do której orzeczono separację w rozumieniu odrębnych przepisów, lub osobą, której małżonek został pozbawiony praw rodzicielskich lub odbywa karę pozbawienia wolności, jeżeli ten rodzic lub opiekun w roku podatkowym samotnie wychowuje dzieci – na wniosek wyrażony w rocznym zeznaniu podatkowym podatek może być określony w podwójnej wysokości podatku obliczonego od połowy dochodów osoby samotnie wychowującej dzieci.

Zgodnie z art. 6 ust. 4f ww. ustawy, preferencyjne opodatkowanie dochodów nie ma zastosowania do osoby, która wychowuje wspólnie z drugim rodzicem albo opiekunem prawnym co najmniej jedno dziecko, w tym również gdy dziecko jest pod opieką naprzemienną, w związku z którą obydwojgu rodzicom zostało ustalone świadczenie wychowawcze zgodnie z art. 5 ust. 2a ustawy z dnia 11 lutego 2016 r. o pomocy państwa w wychowywaniu dzieci (Dz. U. z 2023 r. poz. 810 ze zm.).

Odnosząc się do ww. przepisu w informacji Ministerstwa Finansów (dalej: MF) z 9 lutego 2024 r. przekazywanej do mediów na zapytania dziennikarzy (ID informacji 578172), zamieszczonej na stronie internetowej eureka.mf.gov.pl, zapytano:

„(…) ***czy (…) w przypadku rozwiedzionych rodziców, którzy na mocy orzeczenia sądu czy umowy wychowują dziecko żyjąc osobno, ale dzielą się tą opieką i sprawują ją osobno, w różnym czasie, a ponadto żadne z nich albo tylko jedno korzysta z tzw. 800+, mają prawo do preferencyjnego rozliczenia w rocznym PIT*** (podkreśl. red.).

To samo dotyczy osób, które mają wspólne dzieci z nieformalnego związku, ale po rozstaniu sprawują nad nimi pieczę zgodnie na przemian, w różnych domach, w różnym czasie, bez udziału drugiego rodzica.

Czy w ocenie Resortu Finansów powyższy przepis w ogóle wyklucza skorzystanie z preferencji w przypadku naprzemiennej opieki, czy też jest jakiś przypadek, kiedy oboje bądź jedno z rodziców – w tym przypadku proszę o wskazanie, który z rodziców – ma prawo do skorzystania z preferencji."

Na tak zadane pytania MF udzieliło następującej odpowiedzi:

„(...) Każdy rodzic – niezależnie od tego, czy rozwiedziony, żyjący w separacji, czy w rozłączeniu – jeżeli sprawuje naprzemienną opiekę nad dzieckiem, z racji której zostało mu ustalone świadczenie wychowawcze zgodnie z art. 5 ust. 2a ustawy z dnia 11 lutego 2016 r. o pomocy państwa w wychowywaniu dzieci, czyli w wysokości połowy kwoty przysługującego za dany miesiąc świadczenia wychowawczego (do drugiej połowy uprawniony jest drugi rodzic), na gruncie ustawy PIT jest traktowany jako osoba, która wychowuje wspólnie z drugim rodzicem co najmniej jedno dziecko. W konsekwencji taki rodzic nie może opodatkować swoich dochodów na zasadach przewidzianych dla osoby samotnie wychowującej dzieci.

Dodajmy, że zwrot „zostało ustalone świadczenie wychowawcze zgodnie z art. 5 ust. 2a ustawy z dnia 11 lutego 2016 r. o pomocy państwa w wychowywaniu dzieci", nie odnosi się do tego, czy rodzic faktycznie pobiera to świadczenie, lecz czy ma do niego prawo (zostało mu przyznane)."

Ponadto MF udzieliło odpowiedzi na pytania odnoszące się do ww. ulgi w sytuacji naprzemiennej opieki nad dzieckiem w informacji z 9 lutego 2024 r. (ID informacji: 578092). Jak czytamy w tej informacji:

„(…) ***Czy planują Państwo zmiany w uldze dla osób samotnie wychowujących dzieci? Dziś osoby naprzemiennie wychowujące dziecko są pozbawione ulgi. Czy zostanie ona w takiej sytuacji przywrócona?***

Takie zmiany nie są ujęte w harmonogramie prac rządu.

Czy będzie ustawowa definicja wspólnego wychowywania dziecka? Brak tej definicji rodzi obecnie liczne spory między podatnikami a organami skarbowymi.

Rozumienie tego pojęcia nie wymaga ingerencji ustawodawcy, gdyż przepis art. 6 ust. 4f ustawy PIT jednoznacznie formułuje normę postępowania, zgodnie z którą na gruncie ustawy PIT rodzice, którzy sprawują naprzemienną opiekę są traktowani jak rodzice, którzy wspólnie wychowują dzieci, czyli wespół z drugim rodzicem. Wynika to z użytego w przepisie sformułowania „wspólnie (…), w tym również gdy dziecko jest pod opieką naprzemienną".

Wyrazem przeciwstawnym słowu „wspólnie" jest między innymi: „samemu", „samodzielnie", „samotnie". W konsekwencji rodzice, którzy sprawują naprzemienną opiekę nad dzieckiem, nie obliczają podatku na zasadach przewidzianych dla osób samotnie wychowujących dzieci. Podmiotowo są wyłączeni z tej preferencji.

Co oznacza określenie: „bez jakiegokolwiek udziału drugiego rodzica w procesie wychowawczym", często używane przez dyrektora KIS w interpretacjach. Czy jeśli ojciec bierze od czasu do czasu dziecko do kina, to spowoduje to utratę preferencji podatkowej, czy nie?

Sformułowanie „samotnie bez udziału drugiego rodzica" jest zaczerpnięte z orzecznictwa, w tym wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 12 kwietnia 2011 r. sygn. akt SK 62/08 wydanego w sprawie dotyczącej zbadania zgodności z Konstytucją RP przepisów dotyczących preferencyjnego opodatkowania dochodów osób samotnie wychowujących dzieci (w stanie prawnym obowiązującym w latach 1997-2000).

Sporadyczne kontakty ojca z jego dziećmi (np. wspólne wyjście do kina) nie stanowią istoty naprzemiennej opieki. W konsekwencji takie wyjście – samo w sobie – nie stanowi przesłanki negatywnej, która automatycznie pozbawiałaby drugiego rodzica prawa do preferencyjnego opodatkowania dochodów na zasadach przewidzianych dla „samotnych" rodziców.

Czy resort zrobi cokolwiek, aby przerwać te spory interpretacyjne?

Zależy nam, aby system podatkowy był przewidywalny, przyjazny i sprawiedliwy.

Dlatego jeśli pojawią się uzasadnione podstawy do zmiany obecnie obowiązujących przepisów, to takie działania podejmiemy. W naszej ocenie, aktualne przepisy dotyczące preferencyjnego opodatkowania dochodów osób samotnie wychowujących dzieci są wystarczające do dokonania oceny konkretnego stanu faktycznego. Jednocześnie liczba zapytań/ postępowań w tego rodzaju sprawach nie uzasadnia tego rodzaju interwencji."

1.2. Świadczenie ratownicze z tytułu wysługi lat w OSP a PIT

Na podstawie art. 16 ust. 1 ustawy z dnia 17 grudnia 2021 r. o ochotniczych strażach pożarnych (Dz. U. z 2023 r. poz. 194 ze zm.), strażakowi ratownikowi OSP przysługuje świadczenie ratownicze z tytułu wysługi lat w ochotniczej straży pożarnej.

Ministerstwo Finansów w informacji z 8 lutego 2024 r. (ID informacji: 577910) odniosło się do możliwości zwolnienia z PIT ww. świadczenia. Czytamy w niej:

„Ustawa PIT w art. 21 ust. 1 pkt 44 zwalnia od podatku przychody członków Ochotniczych Straży Pożarnych, uzyskane z tytułu uczestnictwa w szkoleniach, ćwiczeniach, działaniach ratowniczych, akcjach ratowniczych i akcjach związanych z likwidowaniem klęsk żywiołowych.

Zwolnieniem tym objęte są otrzymane przez członków OSP świadczenia za czynny udział w działaniu ratowniczym, akcji ratowniczej, szkoleniu lub ćwiczeniu, niezależnie od otrzymywanego wynagrodzenia. Do świadczeń tych należy ekwiwalent pieniężny (art. 15 ust. 1 ustawy o OSP) oraz świadczenia niepieniężne przysługujące członkom OSP z tytułu uczestnictwa w ww. działaniach (np. kursy przygotowujące do uzyskiwania przez strażaków ratowników OSP kwalifikacji i uprawnień do prowadzenia pojazdów uprzywilejowanych o dopuszczalnej masie całkowitej powyżej 3,5 t. oraz kursy z zakresu kwalifikowanej pierwszej pomocy oraz szkolenia z poszczególnych dziedzin ratowniczych).

Świadczenie ratownicze przysługuje natomiast strażakowi ratownikowi z tytułu wysługi lat w ochotniczej straży pożarnej (art. 16 ustawy o OSP). Warunki przyznawania tego świadczenia wskazują, że przysługuje ono za wieloletnią służbę w charakterze strażaka ratownika (25 lat dla mężczyzny i 20 lat dla kobiety) oraz jest wypłacane po ukończeniu powszechnego wieku emerytalnego, tj. 65. lat przez mężczyznę i 60. lat przez kobietę. Jest zatem rodzajem dodatku do emerytury dla strażaka ochotnika, uhonorowaniem jego uczestnictwa w działaniach ratowniczych w przeszłości. Zdaniem Ministerstwa Finansów, ***świadczenie ratownicze nie mieści się w zakresie zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 44 ustawy PIT*** (podkreśl. red.)*, gdyż zwolnienie to obejmuje świadczenia otrzymywane za bieżące uczestniczenie strażaków ratowników w szkoleniach, ćwiczeniach, działaniach ratowniczych, akcjach ratowniczych i akcjach związanych z likwidowaniem klęsk żywiołowych. Świadczenie ratownicze wypłacone w 2023 r., jako podlegające opodatkowaniu, powinno zostać wykazane w informacji PIT-11 sporządzonej przez organ emerytalny podległy ministrowi właściwemu do spraw wewnętrznych (…) za 2023 r. W związku z tym podatnicy są obowiązani do uwzględnienia przychodu z tego tytułu w zeznaniu podatkowym składanym za 2023 r. i do obliczenia podatku należnego od sumy łącznych dochodów uzyskanych za ten rok."*

Wyjaśnienia resortowe dostępne w serwisie www.sgk.pl.

2. Odpowiedzi na pytania Czytelników

2.1. Korekta kosztów podatkowych związana ze zwrotem składki zdrowotnej za 2023 r.

✉ ***W spółce jawnej wspólnikami są tylko osoby fizyczne. Jeden ze wspólników (opodatkowany podatkiem liniowym) w 2023 r. wpłacił do ZUS składkę na własne ubezpieczenie zdrowotne w wysokości 4.000 zł. Cała ta kwota została ujęta w kosztach uzyskania przychodów. Z wstępnych ustaleń wynika, że wspólnik będzie miał niewielką kwotę do zwrotu z tytułu rozliczenia składki zdrowotnej za 2023 r. Czy będzie musiał skorygować koszty uzyskania przychodów, a jeśli tak, to czy o całą kwotę zwrotu?***

W sytuacji opisanej w pytaniu wspólnik będzie zobowiązany skorygować koszty uzyskania przychodów o całą zwróconą kwotę.

Zwrot składki zdrowotnej a korekta kosztów/dochodu

Otrzymanie zwrotu składki zdrowotnej z tytułu rocznego rozliczenia tej składki w określonych sytuacjach powoduje obowiązek uwzględnienia tego zwrotu w podatku dochodowym. Przypomnijmy, iż podatnicy opodatkowani podatkiem liniowym zapłacone w roku podatkowym składki na ubezpieczenie zdrowotne z tytułu pozarolniczej działalności gospodarczej opodatkowanej podatkiem liniowym (oraz za osoby współpracujące z podatnikiem opodatkowanym w ten sposób) mogą zaliczać do kosztów uzyskania przychodów lub odliczać od dochodu. W 2023 r. łączna wysokość tej składki, odliczonej od dochodu lub zaliczonej do kosztów uzyskania przychodów, nie mogła przekroczyć 10.200 zł (w 2024 r. jest to kwota 11.600 zł).

Zatem, jeśli podatnik uwzględnił zapłaconą w danym roku podatkowym składkę zdrowotną w rachunku podatkowym, to zwrot tej składki zasadniczo powoduje obowiązek rozliczenia zwróconej kwoty w podatku PIT. I tak, zwrot składki zdrowotnej u ww. podatnika generalnie powoduje obowiązek:

- korekty kosztów uzyskania przychodów – jeżeli składka zdrowotna była zaliczana do kosztów podatkowych, w ramach ustawowego limitu,
- doliczenia zwrotu odliczonej kwoty w zeznaniu podatkowym składanym za rok podatkowy, w którym podatnik otrzymał ten zwrot – jeżeli składka zdrowotna została odliczona od dochodu w ramach ww. limitu.

Czy każdy zwrot podlega korekcie?

Ministerstwo Finansów w piśmie z 17 maja 2023 r. stanowiącym odpowiedź na pytanie naszego Wydawnictwa wyjaśniło, że:

„(…) Korekty dokonuje się w części, w jakiej kwota składek zdrowotnych zaliczona do kosztów podatkowych mieści się w tej nadpłacie. Przykładowo, jeżeli przedsiębiorca w 2022 r. wpłacił 10 tys. zł, z tego do kosztów podatkowych zaliczył 8,7 tys. (limit obowiązujący w 2022 r. – przyp. red.)*, a następnie otrzymał zwrot 5 tys. zł, powinien pomniejszyć koszty o kwotę 3,7 tys. Analogicznie jest w przypadku odliczenia zapłaconych składek zdrowotnych od podstawy obliczenia podatku. (…)”*

Przykład 1

Wspólnik spółki jawnej opodatkowany podatkiem liniowym w 2023 r. wpłacił do ZUS składkę na własne ubezpieczenie zdrowotne w wysokości 4.000 zł. Całą kwotę tej składki ujął w kosztach uzyskania przychodów (w ramach limitu 10.200 zł). Załóżmy, że w 2024 r., w związku z rocznym rozliczeniem składki zdrowotnej za 2023 r., otrzyma zwrot składki w wysokości 200 zł.

W tym przypadku wspólnik będzie zobowiązany skorygować koszty uzyskania przychodów o całą zwróconą kwotę (200 zł).

Przykład 2

Wspólnik spółki jawnej opodatkowany podatkiem liniowym w 2023 r. wpłacił do ZUS składkę na własne ubezpieczenie zdrowotne w wysokości 11.000 zł. Wspólnik do kosztów uzyskania przychodów zaliczył składkę w wysokości 10.200 zł (w ramach ustawowego limitu; 800 zł nie było kosztem podatkowym). Załóżmy, że w 2024 r., w związku z rocznym rozliczeniem składki zdrowotnej za 2023 r., otrzyma zwrot składki w wysokości 1.100 zł.

W tym przypadku wspólnik będzie zobowiązany skorygować koszty uzyskania przychodów o kwotę 300 zł.

Moment korekty kosztów podatkowych

Przepisy ustawy o PDOF nie odnoszą się w sposób szczególny do momentu korekty kosztów uzyskania przychodów z powodu zwrotu składki zdrowotnej. Należy więc tu stosować zasady ogólne dotyczące korekty kosztów podatkowych, zapisane w art. 22 ust. 7c-7f tej ustawy. W świetle tych przepisów, jeżeli korekta kosztu uzyskania przychodów nie jest spowodowana błędem rachunkowym lub inną oczywistą omyłką, korekty dokonuje się w okresie rozliczeniowym, w którym otrzymano odpowiedni dokument potwierdzający przyczynę korekty. Z kolei, jeśli przyczyną jest błąd rachunkowy lub inna oczywista omyłka, wówczas korekty trzeba dokonać w okresie rozliczeniowym, w którym pierwotnie ujęto koszt podatkowy.

Ministerstwo Finansów w piśmie z 17 maja 2023 r. stanowiącym odpowiedź na pytanie naszego Wydawnictwa, który moment u podatnika podatku liniowego jest właściwy do bieżącej korekty kosztu podatkowego z powodu zwrotu składki zdrowotnej wyjaśniło, że korekty należy dokonać w okresie rozliczeniowym, w którym podatnik otrzymał dokument potwierdzający przyczynę korekty kosztów podatkowych o zaliczone do nich składki zdrowotne, które zostały podatnikowi zwrócone. Może to być zatem np. otrzymana na PUE ZUS informacja o kwocie dokonanego zwrotu w związku ze złożeniem rocznego rozliczenia składki zdrowotnej.

2.2. Sprzedaż gruntu po wycofaniu go z działalności gospodarczej a PIT

✉ ***Osoba fizyczna w 2002 r. zakupiła do majątku prywatnego grunt (działkę przemysłową). W 2015 r. grunt ten został wprowadzony do działalności gospodarczej tej osoby i ujęty w ewidencji środków trwałych. W działalności gospodarczej był on wynajmowany obcej firmie. W 2023 r. grunt został wycofany z działalności na cele prywatne. Obecnie planowana jest sprzedaż tego gruntu. Czy z uwagi na to, że od nabycia gruntu minęło 5 lat, sprzedaż nie będzie podlegała opodatkowaniu podatkiem dochodowym?***

Wspomniany w pytaniu 5 letni okres nie będzie miał zastosowania w opisanej sytuacji. W tym przypadku należy ustalić, czy nie upłynęło 6 lat liczonych od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym grunt zostały wycofany z działalności, a dniem jego sprzedaży. Zatem jeśli w 2024 r. dojdzie do sprzedaży gruntu, o którym mowa w pytaniu, powstanie przychód z działalności gospodarczej.

Sprzedaż prywatna nieruchomości

Jednym ze źródeł przychodów w podatku PIT jest odpłatne zbycie:

- nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości,
- spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub użytkowego oraz prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej,
- prawa wieczystego użytkowania gruntów

– jeżeli nie następuje ono w wykonaniu działalności gospodarczej i zostało dokonane w przypadku odpłatnego zbycia ww. nieruchomości i praw majątkowych przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie.

Stanowi o tym art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)-c) ustawy o PDOF.

W praktyce sprzedaż ww. nieruchomości i praw majątkowych określa się mianem sprzedaży tzw. prywatnego majątku. Do przychodów z jego sprzedaży zalicza się również przychody z odpłatnego zbycia wykorzystywanych m.in. na potrzeby związane z działalnością gospodarczą tzw. budynków i nieruchomości mieszkalnych (tj. 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 ww. ustawy.

Sprzedaż nieruchomości w ramach działalności

Do przychodów z działalności gospodarczej zalicza się przychody z odpłatnego zbycia składników majątku będących środkami trwałymi albo wartościami niematerialnymi i prawnymi, podlegającymi ujęciu w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, wykorzystywanych na potrzeby związane z działalnością gospodarczą.

Reguła ta ma również zastosowanie w przypadku odpłatnego zbycia ww. składników majątku, nawet jeżeli przed zbyciem zostały wycofane z działalności gospodarczej, a między pierwszym dniem miesiąca następującego po miesiącu, w którym składniki majątku zostały wycofane z działalności i dniem ich odpłatnego zbycia, nie upłynęło 6 lat (art. 10 ust. 2 pkt 3 w zw. art. 14 ust. 2 pkt 1 ustawy o PDOF).

Wyjątkiem od ww. zasady jest zbycie tzw. budynków i nieruchomości mieszkalnych. Przychodów z ich zbycia nie zalicza się do przychodów z działalności gospodarczej (nawet gdy były w tej działalności wykorzystywane), lecz do przychodów ze sprzedaży prywatnego majątku.

Podsumowanie

Z sytuacji opisanej w pytaniu wynika, że planowana jest sprzedaż gruntu (innego niż związanego z budynkiem lub lokalem mieszkalnym), który był ujęty w ewidencji środków trwałych

i wykorzystywany w prowadzonej działalności gospodarczej. Grunt ten został wycofany z firmy w 2023 r., a w 2024 r. planowana jest jego sprzedaż.

Przychód ze sprzedaży ww. gruntu będzie należało zakwalifikować do przychodów z działalności gospodarczej. Przychód z tego źródła nie powstałby jedynie w sytuacji, gdyby do jego sprzedaży doszło po upływie 6 lat liczonych od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym grunt został wycofany z działalności.

2.3. Nieodpłatne korzystanie z lokalu a przychód w PIT

✉ ***Siostra zawarła z moim mężem umowę użyczenia pokoju w lokalu mieszkalnym. Mąż będzie tam prowadził działalność gospodarczą. Czy z tytułu bezpłatnego użytkowania pokoju u męża powstanie przychód podatkowy?***

W tej sytuacji u męża powstanie przychód podatkowy, jednak nie będzie on podlegał opodatkowaniu z uwagi na zwolnienie z PIT.

Przez umowę użyczenia użyczający zobowiązuje się zezwolić biorącemu, przez czas oznaczony lub nieoznaczony, na bezpłatne używanie oddanej mu w tym celu rzeczy (art. 710 Kodeksu cywilnego).

Na gruncie PIT przychodami generalnie są otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń (art. 11 ust. 1 ustawy o PDOF). Zatem zawarcie umowy użyczenia u biorącego rzecz do nieodpłatnego używania skutkuje powstaniem przychodu w PIT.

W sytuacji gdy z rzeczy oddanej do nieodpłatnego używania korzysta przedsiębiorca na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej, przychód uzyskany z tego tytułu – jako przychód z innych nieodpłatnych świadczeń – kwalifikuje się do przychodów z działalności gospodarczej (art. 14 ust. 2 pkt 8 ustawy o PDOF).

Jeżeli przedmiotem świadczeń jest udostępnienie lokalu lub budynku, wartość pieniężną tego świadczenia należy ustalić według równowartości czynszu, jaki przysługiwałby w razie zawarcia umowy najmu tego lokalu lub budynku (art. 11 ust. 2a pkt 3 ww. ustawy).

Powstanie przychodu podatkowego nie oznacza od razu, że będzie on podlegał opodatkowaniu. W niektórych przypadkach wartość nieodpłatnego świadczenia korzysta bowiem ze zwolnienia z opodatkowania. Jest tak w sytuacji, gdy nieodpłatne świadczenie podatnik otrzymuje od osób zaliczonych do I i II grupy podatkowej w rozumieniu przepisów o podatku od spadków i darowizn (za wyjątkiem świadczeń otrzymywanych na podstawie stosunku pracy, pracy nakładczej lub umów będących podstawą uzyskiwania przychodów z działalności wykonywanej osobiście). Stanowi o tym art. 21 ust. 1 pkt 125 i ust. 20 ustawy o PDOF.

Na gruncie przepisów o podatku od spadków i darowizn:

- do grupy I zalicza się – małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierba, zięcia, synową, rodzeństwo, ojczyma, macochę i teściów,
- do grupy II zalicza się – zstępnych rodzeństwa, rodzeństwo rodziców, zstępnych i małżonków pasierbów, małżonków rodzeństwa i **rodzeństwo małżonków**, małżonków rodzeństwa małżonków, małżonków innych zstępnych.

Zatem z uwagi na to, że w omawianej sytuacji lokal (pokój) został podatnikowi użyczony przez siostrę jego małżonki, a więc osobę zaliczoną do II grupy podatkowej w rozumieniu przepisów o podatku od spadków i darowizn, to przychód z tego tytułu korzysta ze zwolnienia od podatku dochodowego.

VII. ŚRODKI TRWAŁE

1. Nabycie nieruchomości z przeznaczeniem na działalność gospodarczą a prawo jej amortyzacji – interpretacja KIS

Podatnik ma prawo zaliczania do kosztów podatkowych odpisów amortyzacyjnych od budynku, który został nabyty na potrzeby biurowe i nie jest budynkiem mieszkalnym.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 30 stycznia 2024 r., nr 0115-KDIT3.4011.737.2023.2.AWO)

Stan faktyczny oraz stanowisko podatnika

Podatniczka prowadząca działalność gospodarczą nabyła wraz z małżonkiem nieruchomość – piętrowy dom w zabudowie szeregowej z użytkowym poddaszem, wraz z wbudowanym garażem, położony na działce, dla której w prowadzonej księdze wieczystej jako sposób korzystania wskazano tereny mieszkaniowe.

Nieruchomość została nabyta z przeznaczeniem wyłącznie na prowadzenie działalności gospodarczej, w związku z czym w miesiącu zakupu (tu: w maju 2019 r.) została wprowadzona do ewidencji środków trwałych, a od następnego miesiąca rozpoczęto naliczanie odpisów amortyzacyjnych.

Podatniczka zaznaczyła przy tym, że:

- piętrowy dom w zabudowie szeregowej z użytkowym poddaszem wraz z wbudowanym garażem stanowi jeden środek trwały,
- w momencie wprowadzenia ww. domu do ewidencji środków trwałych został on sklasyfikowany pod symbolem 105 „Budynki biurowe" (KŚT 2016),
- w myśl przepisów rozporządzenia Rady Ministrów z 30 grudnia 1999 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych (PKOB), piętrowy dom w zabudowie szeregowej z użytkowym poddaszem wraz z wbudowanym garażem jest budynkiem niemieszkalnym (Klasa PKOB 1220). Budynkami niemieszkalnymi, zgodnie z wyżej wskazanym rozporządzeniem, są obiekty budowlane wykorzystywane głównie dla potrzeb niemieszkalnych, gdy co najmniej połowa całkowitej powierzchni użytkowej wykorzystywana jest do celów niemieszkalnych,
- odpisy amortyzacyjne dokonywane były według indywidualnej stawki amortyzacji – odpowiedniej dla budynku niemieszkalnego używanego (różnica 40 lat i liczby lat, które minęły od dnia ich oddania pierwszy raz do używania, aż do dnia wprowadzenia ich do ewidencji środków trwałych),
- w całym budynku prowadzona była działalność gospodarcza – nikt w nim nie mieszkał – budynek nie służył zaspokajaniu potrzeb mieszkaniowych,

- od dnia nabycia działki był płacony wyższy podatek od nieruchomości (właściwy dla budynków zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej).

W związku z wprowadzeniem od 1 stycznia 2023 r. zakazu amortyzacji budynków mieszkalnych podatniczka zwróciła się do organu podatkowego z pytaniem, czy ma prawo naliczać odpisy amortyzacyjne od wartości początkowej przedmiotowego budynku i zaliczać je do kosztów uzyskania przychodów.

Zdaniem pytającej należy przyjąć, że jeśli nieruchomość nie służy zaspokajaniu potrzeb mieszkaniowych, tylko prowadzeniu działalności gospodarczej, nie można uznać, że obejmuje ją zakaz amortyzacji. Skoro budynek jest w całości zajęty na firmę, to nie można w nim zaspokajać potrzeb mieszkaniowych.

Stanowisko organu podatkowego

Organ podatkowy uznał stanowisko podatniczki za prawidłowe i jednocześnie wskazał, że na podstawie art. 22c pkt 2 ustawy o PDOF, amortyzacji nie podlegają budynki mieszkalne wraz ze znajdującymi się w nich dźwigami, lokale mieszkalne stanowiące odrębną nieruchomość, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego oraz prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej, służące prowadzonej działalności gospodarczej lub wydzierżawiane albo wynajmowane na podstawie umowy – zwane odpowiednio środkami trwałymi lub wartościami niematerialnymi i prawnymi.

W związku z tym organ podatkowy stwierdził, że obecnie obowiązujące brzmienie przepisów ustawy o PDOF umożliwia uwzględnianie odpisów amortyzacyjnych od budynku niemieszkalnego (KŚT: 105 – budynek biurowy) – w kosztach podatkowych.

Jak stwierdzi organ podatkowy:

„(...) Mając na względzie podane przez Panią informacje (...), Pani stanowisko, zgodnie z którym ma Pani prawo zaliczania do kosztów podatkowych odpisów amortyzacyjnych od budynku, który znajduje się na działce numer (…) i nie jest budynkiem mieszkalnym – uznaję więc za prawidłowe. (...)”

Od redakcji:

Organ podatkowy zaznaczył m.in., że przedmiotowe rozstrzygnięcie dotyczy tylko wyznaczonego przez podatnika przedmiotu wniosku i nie rozstrzyga o prawidłowości dokonanej klasyfikacji opisanego środka trwałego. Obowiązek prawidłowego zaklasyfikowania środka trwałego do właściwej grupy spoczywa na podatniku.

W naszej ocenie, za wątpliwy można uznać sposób zakwalifikowania budynku jako niemieszkalny. Zauważmy bowiem, że podatnik dokonuje kwalifikacji środków trwałych w oparciu o rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 3 października 2016 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT); Dz. U. poz. 1864. Zgodnie z zawartymi tam objaśnieniami szczegółowymi:

*„**Budynki mieszkalne** są to obiekty budowlane, których co najmniej połowa całkowitej powierzchni użytkowej jest wykorzystywana do celów mieszkalnych. W przypadkach, gdy mniej niż połowa całkowitej powierzchni użytkowej wykorzystywana jest na cele mieszkalne, budynek taki klasyfikowany jest jako niemieszkalny zgodnie z jego przeznaczeniem.*

***Budynki niemieszkalne** są to obiekty budowlane wykorzystywane głównie dla potrzeb niemieszkalnych. Podział budynków na mieszkalne i niemieszkalne w KŚT oparto na Polskiej*

Klasyfikacji Obiektów Budowlanych (PKOB) wprowadzonej rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 1999 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych (PKOB) oraz przypisano każdemu rodzajowi KŚT odpowiedni symbol Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) wprowadzonej rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU).

(…) ***Lokal użytkowy*** *to część budynku zawierająca jedno pomieszczenie lub ich zespół, wydzielony stałymi przegrodami budowlanymi, albo cały budynek, niebędący mieszkaniem, pomieszczeniem technicznym, a także gospodarczym.*

O zaliczeniu budynku (lokalu) do właściwej podgrupy i rodzaju decyduje jego przeznaczenie oraz związana z tym konstrukcja i wyposażenie, a nie sposób użytkowania, który w praktyce bywa czasem niezgodny z przeznaczeniem. O zmianie pierwotnego przeznaczenia na stałe decyduje każdorazowo wykonanie odpowiednich robót budowlano-adaptacyjnych.

W przypadku budynków (lokali) o różnym przeznaczeniu, o zaliczeniu obiektu do właściwej podgrupy i rodzaju decyduje główne jego przeznaczenie."

W związku z powyższym – w naszej ocenie – choć opisana interpretacja może zostać uznana za bardzo korzystną dla podatników, do jej stosowania w praktyce należy podejść z ostrożnością. Organ podatkowy bazując na kwalifikacji dokonanej przez podatniczkę niewątpliwie dokonał prawidłowej interpretacji przepisów o podatku dochodowym, w tym prawa do amortyzacji takiej nieruchomości. Jeżeli jednak kwalifikacja podatniczki była błędna, prawo do amortyzacji nie będzie jej przysługiwało. Należy zatem mieć na uwadze, że podstawą rozstrzygnięcia, czy dana nieruchomość może być amortyzowana dla celów podatkowych, jest jej prawidłowe sklasyfikowanie (jako mieszkalną/niemieszkalną). W razie wątpliwości podatnik może wystąpić o pomoc w tym zakresie do Urzędu Statystycznego w Łodzi. Ponieważ kwestia jest kluczowa, w naszej ocenie, warto z tej pomocy skorzystać.

2. Ulepszenie maszyny używanej na podstawie umowy leasingu operacyjnego

Spółka zakupiła dodatkowy element wyposażenia zwiększający funkcjonalność specjalistycznej maszyny używanej na podstawie leasingu operacyjnego. W jaki sposób rozliczyć poniesiony wydatek przyjmując, że dokonano ulepszenia? Czy mając na uwadze wartość ww. elementu przekraczającą 10.000 zł należy go amortyzować? Jeżeli tak, to w oparciu o jaką stawkę? Czy jest może dopuszczalne dokonanie jednorazowego odpisu amortyzacyjnego przewidzianego dla małego podatnika?

Wydatki na ulepszenie m.in. przedmiotu umowy leasingu operacyjnego (obcego środka trwałego) stanowią inwestycję w obcym środku trwałym podlegającą amortyzacji w oparciu o stawkę amortyzacyjną wynikającą z Wykazu rocznych stawek amortyzacyjnych dla ulepszanej maszyny. Dopuszczalne jest również ustalenie indywidualnej stawki amortyzacyjnej, amortyzacja według metody degresywnej albo dokonanie jednorazowego odpisu amortyzacyjnego przewidzianego dla małych podatników oraz podatników rozpoczynających prowadzenie działalności.

2.1. Nakłady na obcy składnik majątku jako inwestycja w obcym środku trwałym

Ustawy o podatku dochodowym nie definiują, co należy rozumieć przez inwestycje w obcych środkach trwałych.

W praktyce przyjmuje się, że inwestycje w obcych środkach trwałych to ogół działań (nakładów) podatnika odnoszących się do niestanowiącego jego własności środka trwałego, skutkujących jego ulepszeniem.

W myśl art. 22g ust. 17 ustawy o PDOF i art. 16g ust. 13 ustawy o PDOP, ulepszenie środka trwałego ma miejsce, gdy suma wydatków poniesionych na jego przebudowę, rozbudowę, rekonstrukcję, adaptację lub modernizację w danym roku podatkowym przekroczy 10.000 zł i wydatki te spowodują wzrost wartości użytkowej obcego środka trwałego w stosunku do wartości z dnia przyjęcia go do używania, mierzonej w szczególności okresem używania, zdolnością wytwórczą, jakością produktów uzyskiwanych za pomocą ulepszonego środka trwałego i kosztami jego eksploatacji.

W przypadku przedstawionym w pytaniu, zakupiony dodatkowy element wyposażenia leasingowanej maszyny stanowił nakład poniesiony na obcy środek trwały, który zwiększył jego funkcjonalność.

Koniecznym jest zatem ustalenie, czy prace wykonane w odniesieniu do leasingowanego środka trwałego mogą być uznane za jego:

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

Ponadto kluczowym jest uzyskanie podstawowego efektu ulepszenia, jakim jest zwiększenie jego wartości użytkowej w stosunku do wartości z dnia przyjęcia do używania. Przyjmując – jak wskazano w pytaniu – że wykonana zabudowa powoduje ulepszenie leasingowanej maszyny należy stwierdzić, iż mamy do czynienia z powstaniem inwestycji w obcym środku trwałym.

Jak wynika z objaśnień wstępnych zawartych w rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 3 października 2016 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT); Dz. U. poz. 1864, inwestycja w obcym środku trwałym podlega sklasyfikowaniu w odpowiednich grupowaniach KŚT w zależności od środka trwałego, którego dotyczy.

2.2. Wartość początkowa inwestycji w obcym środku trwałym

Wartość początkową inwestycji w obcym środku trwałym ustala się na zasadach ogólnych, dotyczących środków trwałych zakupionych lub wytworzonych we własnym zakresie (por. art. 22g ust. 7 ustawy o PDOF oraz art. 16g ust. 7 ustawy o PDOP). W skrócie oznacza to, że przy zakupie będzie to cena nabycia, natomiast przy wytworzeniu – koszt wytworzenia. W sytuacji, o której mowa w pytaniu, będą to wydatki na nabycie dodatkowego elementu wyposażenia, zwiększającego funkcjonalność leasingowanej maszyny.

2.3. Ustalenie stawki amortyzacyjnej

Inwestycje w obcych środkach trwałych (przyjęte do używania) podlegają amortyzacji podatkowej niezależnie od przewidywanego okresu ich używania (por. art. 22a ust. 2 pkt 1 ustawy o PDOF oraz art. 16a ust. 2 pkt 1 ustawy o PDOP). Ponieważ, jak już wskazano, inwestycje w obcych środkach trwałych klasyfikuje się do odpowiednich grup KŚT, w zależności od środka trwałego którego dotyczą, ustalając zatem stawkę amortyzacyjną należy korzystać z Wykazu rocznych stawek amortyzacyjnych, właściwych dla ulepszonego środka trwałego (tu: maszyny specjalistycznej). Co istotne, dla przyjętych do używania inwestycji w obcych środkach trwałych można zastosować indywidualne stawki amortyzacyjne z zachowaniem minimalnych okresów amortyzacji, tj.:

- 10 lat dla inwestycji w obcych budynkach (lokalach) lub budowlach,
- 30 miesięcy dla inwestycji w obcych środkach transportu, w tym samochodach osobowych,
- 24 miesiące – gdy wartość początkowa inwestycji w obcych środkach trwałych zaliczanych do grupy 3-6 i 8 KŚT nie przekracza 25.000 zł,
- 36 miesięcy – gdy wartość początkowa inwestycji w obcych środkach trwałych zaliczanych do grupy 3-6 i 8 KŚT jest wyższa od 25.000 zł i nie przekracza 50.000 zł,
- 60 miesięcy – gdy wartość początkowa inwestycji w obcych środkach trwałych zaliczanych do grupy 3-6 i 8 KŚT przekracza 50.000 zł.

Jeżeli zatem opisaną w pytaniu maszynę sklasyfikowano w grupie 5 KŚT, jej stawka amortyzacyjna – zgodnie z ww. Wykazem – może wynosić np. 20% rocznie. Jeśli wartość ulepszenia nie przekroczyła 25.000 zł, to indywidualnie ustalona stawka amortyzacyjna zostanie ustalona z zachowaniem minimalnego okresu amortyzacji nie krótszego niż 24 miesiące, co oznacza stawkę amortyzacyjną nie wyższą niż 50% rocznie. Zatem podatnik może naliczać odpisy amortyzacyjne od wartości początkowej takiej inwestycji stosując stawkę w wysokości 20% rocznie lub indywidualną stawkę w wysokości 50% rocznie.

Dodajmy, że inwestycje w obcych środkach trwałych mogą być również amortyzowane metodą degresywną. Należy jednak pamiętać, że metoda ta na ogólnych zasadach może być stosowana wyłącznie w odniesieniu do inwestycji w obcych środkach trwałych, takich jak maszyny i urządzenia zaliczone do grupy 3-6 i 8 KŚT oraz środki transportu, z wyłączeniem samochodów osobowych. Na możliwość stosowania tej metody wskazała Krajowa Informacja Skarbowa w opracowaniu z 1 stycznia 2021 r., nr ID 16568, pt. „Inwestycje w obcych środkach trwałych – updop" zamieszczonym na stronie internetowej (www.eureka.mf.gov.pl).

2.4. Jednorazowy odpis amortyzacyjny

Przepisy ustaw o podatku dochodowym nie rozstrzygają jednoznacznie kwestii związanej z możliwością dokonywania jednorazowych odpisów amortyzacyjnych od inwestycji w obce środki trwałe. W art. 22k ust. 7 ustawy o PDOF (odpowiednio art. 16k ust. 7 ustawy o PDOP) wskazano jedynie, że podatnicy w roku podatkowym, w którym rozpoczęli działalność oraz mali podatnicy mają prawo dokonywania jednorazowych odpisów amortyzacyjnych do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym równowartości kwoty 50.000 euro łącznej wartości tych odpisów amortyzacyjnych (w 2024 r. po przeliczeniu na złote jest to kwota 230.000 zł) w odniesieniu do wartości początkowej środków trwałych zaliczonych do grupy 3-8 KŚT, z wyłączeniem samochodów osobowych, przy czym odpisów tych dokonuje się w roku podatkowym, w którym środek trwały wprowadzono do ewidencji środków trwałych.

Choć w przywołanej regulacji nie wymieniono literalnie inwestycji w obcych środkach trwałych można przyjąć, że inwestycje takie jako środki trwałe sklasyfikowane w ww. grupowaniach KŚT (3-8 z wyłączeniem samochodów osobowych), mogą podlegać jednorazowym odpisom na takich samych zasadach, jakie dotyczyłyby ulepszanych składników majątku, gdyby stanowiły one środki trwałe jednostki.

Taka możliwość została potwierdzona w ww. opracowaniu KIS z 1 stycznia 2021 r. We wcześniejszym okresie podobnie kwestię tę wyjaśnił Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu w interpretacji indywidualnej z 26 czerwca 2008 r., nr ILPB1/415-237/08-2/AA.

Zaznaczmy, że – w naszej ocenie – inwestycje w obcych środkach trwałych nie mogą zostać objęte jednorazowym odpisem amortyzacyjnym w wysokości 100.000 zł, o którym mowa w art. 16k ust. 14 ustawy o PDOP (odpowiednio art. 22k ust. 14 ustawy o PDOF). Regulacja ta odnosi się bowiem do wartości początkowych nabytych fabrycznie nowych środków trwałych zaliczonych do grupy 3-6 i 8 KŚT, a w przypadku inwestycji w obcych środkach trwałych mamy do czynienia z nakładami, którym bliższe jest pojęcie prac wykonanych na innym (obcym) środku trwałym, niż nabyciu innego „nowego" składnika. Ponieważ jednak w praktyce zdarzają się również ulepszenia oparte wyłącznie na zakupie dodatkowego elementu „ulepszającego", możliwość zastosowania wówczas jednorazowego odpisu – w tych określonych przypadkach – może wydawać się zasadna. Trudno jednak przesądzić, jak uznałby w tej sprawie właściwy dla podatnika organ podatkowy. Zatem sugerujemy zachować ostrożność w omawianej kwestii.

Dodajmy, że zgodnie ze stanowiskiem wyrażonym przez infolinię KIS, w omawianym zakresie dopuszczalnym jest zastosowanie jednorazowego odpisu amortyzacyjnego w wysokości 50.000 euro (230.000 zł), natomiast w odniesieniu do jednorazowego odpisu w wysokości 100.000 zł sprawa nie jest jednoznacznie rozstrzygnięta. W związku z czym zalecane jest ewentualne wystąpienie o interpretację indywidualną.

VIII. UBEZPIECZENIA SPOŁECZNE I ZDROWOTNE

1. Wartość dofinansowania do pojemnika na jedzenie dla pracownika a składki ZUS – interpretacja ZUS

Świadczenie uzyskane przez pracowników z tytułu dofinansowania do opakowania, w którym jest dostarczany im posiłek, należy uwzględnić w podstawie wymiaru składek ZUS i następnie oskładkować.

(interpretacja indywidualna Oddziału ZUS w Lublinie z dnia 29 stycznia 2024 r., znak DI/200000/43/93/2024)

Stan faktyczny

Wnioskodawca (pracodawca) zapewniał pracownikom dofinansowanie do gotowych posiłków w kwocie nieprzekraczającej miesięcznie 450 zł. Dofinansowaniem była również objęta wartość opakowania, w którym było dostarczane pracownikom jedzenie. Jak wyjaśnił Wnioskodawca, posiłki (w postaci dań gotowych) były zamawianie przez aplikację, następnie dostarczane do firmy, gdzie pracownik świadczył pracę.

Wnioskodawca zapytał organ rentowy, czy wartość dofinansowania do opakowania na posiłek będzie również zwolniona ze składek ZUS na podstawie § 2 ust. 1 pkt 11 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe (Dz. U. z 2023 r. poz. 728 ze zm.), dalej: rozporządzenia składkowego.

Jego zdaniem, w przepisach powołanego rozporządzenia ustawodawca posługuje się pojęciem posiłków udostępnianych pracownikom do spożycia. Nie wskazuje, jakie formy zapewnienia pracownikom posiłków mogą korzystać ze zwolnienia składkowego. Mogą to być zarówno posiłki spożywane na miejscu, jak i na tzw. „dowóz". Nie zostały one bowiem wyłączone ze zwolnienia ze składek ZUS.

W tym stanie rzeczy Wnioskodawca uważał, że opakowanie jako integralna część posiłku, powinno korzystać z wyłączenia z podstawy wymiaru składek na podstawie § 2 ust. 1 pkt 11 rozporządzenia składkowego.

Stanowisko ZUS

Organ rentowy przypomniał, że zamknięty i wyczerpujący katalog przychodów niestanowiących podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne (i ubezpieczenie zdrowotne) został zawarty w rozporządzeniu składkowym. Oznacza to, że podstawy wymiaru składek na te ubezpieczenia nie stanowią jedynie te przychody, które zostały przez prawodawcę enumeratywnie w nim wymienione.

Jak wskazał ZUS, w myśl § 2 ust. 1 pkt 11 ww. rozporządzenia (w brzmieniu obowiązującym od 1 września 2023 r.), podstawy wymiaru składek nie stanowią następujące przychody: wartość finansowanych przez pracodawcę posiłków udostępnianych pracownikom do spożycia bez prawa do ekwiwalentu z tego tytułu oraz wartość otrzymanych przez pracowników bonów, talonów, kuponów i kart przedpłaconych uprawniających do nabycia wyłącznie posiłków w placówkach gastronomicznych lub handlowych – do wysokości nieprzekraczającej miesięcznie kwoty 450 zł.

ZUS wyjaśnił, że przez „posiłek", o którym mowa wyżej, należy rozumieć zarówno gotowe posiłki, jak i przetworzone produkty żywnościowe nadające się do bezpośredniego spożycia. Nie podlega zatem wyłączeniu z podstawy wymiaru składek wartość bonów, talonów czy innych znaków towarowych, umożliwiających zakup wszelkich towarów zarówno spożywczych nieprzetworzonych, innych, np. przemysłowych, chemicznych itd. bądź usług realizowanych w sklepach, sieciach handlowych, punktach usługowych.

ZUS zwrócił równocześnie uwagę na to, że:

„(…) W interpretacji powyższego przepisu nie ma zatem dowolności czy wykładni rozszerzającej, w sposób jasny i przejrzysty ustawodawca wskazał co jest wyłączone z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne na podstawie powyższego przepisu. Nie sposób zatem zgodzić się z Przedsiębiorcą, że opakowanie jest integralną częścią posiłku, przyjmuje się, że opakowaniem jest wyrób, w tym wyrób bezzwrotny, wykonany z jakiegokolwiek materiału, przeznaczony do przechowywania, ochrony, przewozu, dostarczania lub prezentacji produktów, od surowców do towarów przetworzonych, a jego funkcją jest ochrona produktu znajdującego się wewnątrz przed wystąpieniem ewentualnych uszkodzeń, np. w czasie transportu, magazynowania, czy – w przypadku kruchych przedmiotów – nawet podczas jego ekspozycji. (…)"

Odnosząc się do sytuacji Wnioskodawcy ZUS stwierdził, że niewątpliwie opakowanie, o którym mowa, nie jest posiłkiem, a służy jedynie do jego przewożenia i zabezpiecze-

nia. W rezultacie nie może korzystać z wyłączenia z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenie zdrowotne na mocy § 2 ust. 1 pkt 11 rozporządzenia składkowego.

W związku z powyższym ZUS uznał stanowisko Wnioskodawcy za nieprawidłowe.

Od redakcji:

Treść § 2 ust. 1 pkt 11 rozporządzenia składkowego jednoznacznie wskazuje, że zwolnienie składkowe w nim określone dotyczy m.in. wartości finansowanych przez pracodawcę posiłków udostępnianych pracownikom do spożycia bez prawa do ekwiwalentu z tego tytułu – do wysokości nieprzekraczającej miesięcznie kwoty 450 zł.

Mimo że ustawodawca nie sprecyzował, co należy rozumieć pod pojęciem posiłków, to jednak – w naszej ocenie – w jego wartości powinien być również uwzględniony koszt opakowania, w którym zostają one ubezpieczonym dostarczone (lub podane). Nie wydaje się bowiem, aby celem ustawodawcy było zastosowanie ww. zwolnienia składkowego wyłącznie do artykułów spożywczych, z wykluczeniem m.in. wartości opakowania (przedmiotu), w którym zostaną one dostarczone (czy podane). Niemniej jednak przytoczona tu interpretacja wskazuje, że ZUS może mieć inne zdanie w tej kwestii.

2. Składka zdrowotna osób przebywających na urlopie wychowawczym – stanowisko ZUS

Podstawę wymiaru składki na ubezpieczenie zdrowotne osób korzystających z urlopu wychowawczego po dniu 31 grudnia 2023 r. nadal stanowi kwota 620 zł.

Dla osób przebywających na urlopie wychowawczym podstawę wymiaru składki na ubezpieczenie zdrowotne stanowi kwota odpowiadająca wysokości specjalnego zasiłku opiekuńczego, przysługującego na podstawie przepisów o świadczeniach rodzinnych. Z kolei przepis dotyczący specjalnego zasiłku opiekuńczego, w tym określający jego wysokość (aktualnie 620 zł), został uchylony z dniem 1 stycznia 2024 r. przez art. 43 pkt 3 ustawy z dnia 7 lipca 2023 r. o świadczeniu wspierającym (Dz. U. poz. 1429 ze zm.).

Powstała wątpliwość, czy do podstawy wymiaru składki na ubezpieczenie zdrowotne osoby korzystającej z urlopu wychowawczego od stycznia i kolejne miesiące 2024 r. nadal należy przyjmować kwotę tego zasiłku, tj. 620 zł.

O zajęcie stanowiska w tej sprawie nasze Wydawnictwo wystąpiło do ZUS.

W odpowiedzi z dnia 12 lutego br. organ rentowy wskazał, że:

„(…) zgodnie z przepisem przejściowym – art. 63 ust. 1 ustawy o świadczeniu wspierającym – w określonych sytuacjach osoby, które nabyły prawo do ww. zasiłku do dnia 31 grudnia 2023 r., nadal będą mogły zachować do niego prawo, do którego mają zastosowanie przepisy dotychczasowe. Przepisy przewidują także sytuacje, w których specjalny zasiłek opiekuńczy powstanie także po dniu 31 grudnia 2023 r. na mocy przepisów dotychczasowych o świadczeniach rodzinnych.

W konsekwencji w mocy pozostały przepisy rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 13 sierpnia 2021 r. w sprawie wysokości dochodu rodziny albo dochodu osoby uczącej się stanowiących podstawę ubiegania się o zasiłek rodzinny i specjalny zasiłek opiekuńczy,

wysokości świadczeń rodzinnych oraz wysokości zasiłku dla opiekuna (Dz. U. z 2021 r. poz. 1481 ze zm.). Zgodnie z § 1 pkt 14 wysokość specjalnego zasiłku opiekuńczego od dnia 1 listopada 2021 r. została ustalona w wysokości 620 zł.

Ustawa z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (…) – dalej: ustawa zdrowotna – przyp. red. – *w zakresie określenia podstawy wymiaru składki nadal odwołuje się do kwoty specjalnego zasiłku opiekuńczego przysługującego na podstawie przepisów o świadczeniach rodzinnych, w tym w przypadku osób korzystających z urlopu wychowawczego* (tj. art. 81 ust. 8 pkt 10 – ustawy zdrowotnej – przyp. red.).

Tym samym, podstawę wymiaru składki na ubezpieczenie zdrowotne za osoby korzystające z urlopu wychowawczego po 31 grudnia 2023 r. nadal stanowi kwota 620 zł. (…)"

3. Składka zdrowotna odliczana w ryczałcie a podstawa jej wymiaru

Prowadzę działalność gospodarczą opodatkowaną ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych. Od przychodów odliczam 50% składki zdrowotnej opłacanej z tytułu tej działalności. Odliczenie to zmniejsza zatem podstawę opodatkowania zryczałtowanym podatkiem dochodowym. Czy wpływa również na przychody, na podstawie których ustalana jest podstawa wymiaru składki zdrowotnej?

Odliczona od przychodów opodatkowanych zryczałtowanym podatkiem dochodowym składka zdrowotna nie wpływa na przychody, na podstawie których ustalana jest podstawa wymiaru składki zdrowotnej.

Podstawa wymiaru składki zdrowotnej ryczałtowców

Osoby prowadzące działalność gospodarczą opodatkowaną ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych, za każdy miesiąc podlegania ubezpieczeniu wpłacają składkę na ubezpieczenie zdrowotne od miesięcznej podstawy wymiaru, którą stanowi kwota odpowiadająca 60%, 100% albo 180% przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw w czwartym kwartale roku poprzedniego, włącznie z wypłatami z zysku, w zależności od wysokości osiąganych przychodów z tej działalności (art. 81 ust. 2f ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych; Dz. U. z 2024 r. poz. 146, dalej: ustawy zdrowotnej).

Przeciętne miesięczne wynagrodzenie w sektorze przedsiębiorstw, włącznie z wypłatami z zysku, w czwartym kwartale 2023 r. wyniosło 7.767,85 zł, zatem w 2024 r. ww. przedsiębiorcy opłacają składkę zdrowotną w wysokości:

- **419.46 zł** od podstawy wymiaru w wysokości 4.660,71 zł (60% z 7.767,85 zł) – jeżeli przychody z działalności gospodarczej osiągnięte od początku roku kalendarzowego nie przekroczyły kwoty 60.000 zł,
- **699,11 zł** od podstawy wymiaru wynoszącej 7.767,85 zł (100% z 7.767,85 zł) – gdy przychody z działalności gospodarczej osiągnięte od początku roku kalendarzowego przekroczyły 60.000 zł i nie przekroczyły 300.000 zł,

- **1.258,39 zł** od podstawy wymiaru w wysokości 13.982,13 zł (180% z 7.767,85 zł) – jeżeli przychody z działalności gospodarczej osiągnięte od początku roku kalendarzowego przekroczyły kwotę 300.000 zł.

Przedsiębiorcy opłacający ryczałt od przychodów ewidencjonowanych mogą przy określaniu miesięcznej podstawy wymiaru składki na ubezpieczenie zdrowotne przyjąć kwotę przychodów uzyskanych w poprzednim roku kalendarzowym (tj. w 2023 r.) i opłacać składkę zdrowotną w „stałej" wysokości (kwestię tę tu pomijamy).

Przychody przedsiębiorców opłacających ryczałt ewidencjonowany są pomniejszane o kwoty opłaconych składek na ubezpieczenia emerytalne, rentowe, chorobowe i wypadkowe, jeżeli nie zostały zaliczone do kosztów uzyskania przychodów lub odliczone od dochodu, na podstawie ustawy o PDOF. W przychodach tych nie uwzględnia się przychodów niepodlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym innych niż określone w art. 21 ust. 1 pkt 152-154 ustawy o PDOF (tj. zwolnionych z PIT w ramach ulgi na powrót, ulgi dla rodzin 4+ i ulgi dla pracujących seniorów) – art. 81 ust. 2g ustawy zdrowotnej.

Odliczanie składki zdrowotnej w ryczałcie

Przedsiębiorcy opłacający ryczałt od przychodów ewidencjonowanych – dla celów zryczałtowanego podatku dochodowego – mogą pomniejszać przychody o 50% składek na ubezpieczenie zdrowotne zapłaconych w roku podatkowym:

- z tytułu pozarolniczej działalności gospodarczej opodatkowanej w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych,
- za osoby współpracujące z podatnikiem opodatkowanym w tej formie

– jeżeli nie zostały zwrócone podatnikowi w jakiejkolwiek formie.

Przykład

Przedsiębiorca opłacający ryczałt od przychodów ewidencjonowanych przez cały 2023 r. opłacał składkę na ubezpieczenie zdrowotne w wysokości ustalonej dla przychodów przekraczających 60.000 zł i nieprzekraczających 300.000 zł. W 2023 r. łącznie opłacił składkę zdrowotną w wysokości 7.456,12 zł, tj. w styczniu 2023 r. za grudzień 2022 r. w wysokości 559,89 zł, a w okresie luty-grudzień 2023 r. – 6.896,23 zł (11 m-cy × 626,93 zł).

Przedsiębiorca od przychodów uzyskanych w 2023 r. mógł odliczyć 50% zapłaconej w tym roku składki zdrowotnej, tj. kwotę 3.728,06 zł. Kwota ta obniżyła podstawę opodatkowania zryczałtowanym podatkiem dochodowym za 2023 r.

Odliczenie składki zdrowotnej a podstawa jej wymiaru

Co prawda przepisy ustawy zdrowotnej – w celu ustalenia podstawy wymiaru składki zdrowotnej przez przedsiębiorcę opłacającego ryczałt ewidencjonowany – odnoszą się do przychodów z działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym, jednak nie zawierają regulacji, na podstawie których zapłacona składka zdrowotna (lub jej część) mogłaby pomniejszać przychody, na podstawie których ustalana jest podstawa wymiaru tej składki. Wyżej powołane przepisy nie dają takiej możliwości.

Tak też wynika z odpowiedzi Ministerstwa Finansów z dnia 8 czerwca 2022 r. (ID informacji: 494464) zamieszczonej na stronie internetowej eureka.mf.gov.pl., w której czytamy:

„(…) zgodnie z art. 81 ust. 2g ustawy o świadczeniach zdrowotnych przychody, o których mowa w ust. 2e i 2f, są pomniejszane o kwoty opłaconych składek na ubezpieczenia emery-

talne, rentowe, chorobowe i wypadkowe, jeżeli nie zostały zaliczone do kosztów uzyskania przychodów lub odliczone od dochodu, na podstawie ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych. W przychodach, o których mowa w ust. 2e i 2f, nie uwzględnia się przychodów niepodlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym innych niż określone w art. 21 ust. 1 pkt 152-154 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych. ***Nie ma zatem w tym przepisie mowy o możliwości pomniejszenia przychodów o składki zdrowotne*** (podkreśl. red.). *(...)"*

IX. PRAWO PRACY

1. Wynagrodzenie za czas zwolnienia z obowiązku świadczenia pracy po odmowie przyjęcia wypowiedzenia zmieniającego

Pracownik odmówił przyjęcia wypowiedzenia zmieniającego, w związku z czym jego umowa o pracę ulegnie rozwiązaniu z upływem okresu wypowiedzenia. Czy w takiej sytuacji w okresie wypowiedzenia możemy zwolnić go z obowiązku świadczenia pracy? Jeżeli tak, to jak ustalić wynagrodzenie za ten okres, jeśli otrzymuje on wynagrodzenie godzinowe oraz prowizję, która wypłacana jest co miesiąc?

W opisanej sytuacji pracodawca może zwolnić pracownika z obowiązku świadczenia pracy, a wynagrodzenie za okres jej nieświadczenia należy obliczyć według zasad obowiązujących przy wynagrodzeniu urlopowym.

Zasady dokonywania wypowiedzeń zmieniających regulują przepisy art. 42 Kodeksu pracy. Pracownik odmówił przyjęcia takiego wypowiedzenia, a to oznacza, że jego umowa o pracę ulegnie rozwiązaniu z upływem okresu dokonanego wypowiedzenia. Przy wypowiedzeniu zmieniającym stosuje się ogólnie obowiązujące przepisy dotyczące wypowiadania umów o pracę. Odpowiednie zastosowanie ma więc tu również art. 36^2 K.p. pozwalający pracodawcy na zwolnienie pracownika z obowiązku świadczenia pracy do upływu okresu wypowiedzenia. W czasie zwolnienia pracownik zachowuje wówczas prawo do wynagrodzenia.

Nie ma więc przeszkód, aby pracodawca zwolnił wspomnianego w pytaniu pracownika z obowiązku świadczenia pracy. Co ważne, nie musi na to uzyskiwać jego zgody.

Z § 5 ust. 2 pkt 1 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 29 maja 1996 r. w sprawie sposobu ustalania wynagrodzenia w okresie niewykonywania pracy oraz wynagrodzenia stanowiącego podstawę obliczania odszkodowań, odpraw, dodatków wyrównawczych do wynagrodzenia oraz innych należności przewidzianych w Kodeksie pracy (Dz. U. z 2017 r. poz. 927) wynika, że przy obliczaniu wynagrodzenia za okres tego rodzaju zwolnień stosuje się zasady obowiązujące przy wynagrodzeniu urlopowym. Te zaś określa rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 8 stycznia 1997 r. w sprawie szczegółowych zasad udzielania urlopu wypoczynkowego, ustalania i wypłacania wynagrodzenia za czas urlopu oraz ekwiwalentu pieniężnego za urlop (Dz. U. nr 2, poz. 14 ze zm.), dalej: rozporządzenia urlopowego.

Pracownik otrzymuje wynagrodzenie godzinowe oraz prowizję rozliczaną w cyklu miesięcznym. Są to składniki zmienne przysługujące za okresy nie dłuższe niż jeden miesiąc. Z uwagi na to, że żaden z nich nie jest wymieniony w wyłączeniach zawartych w § 6 rozporządzenia urlopowego, należy je uwzględnić przy ustalaniu wynagrodzenia za okres zwolnienia z obowiązku świadczenia pracy.

Zgodnie z § 8 rozporządzenia urlopowego, składniki zmienne miesięczne uwzględnia się przy ustalaniu wynagrodzenia urlopowego w łącznej wysokości wypłaconej pracownikowi w okresie 3 miesięcy kalendarzowych poprzedzających miesiąc rozpoczęcia urlopu (tu: zwolnienia z obowiązku świadczenia pracy), a w przypadku znacznego wahania ich wysokości – z 12 miesięcy.

Natomiast samo wynagrodzenie urlopowe, w myśl § 9 rozporządzenia urlopowego, oblicza się:

- dzieląc podstawę jego wymiaru przez liczbę godzin, w czasie których pracownik wykonywał pracę w okresie, z którego podstawa ta została ustalona, a następnie
- mnożąc tak ustalone wynagrodzenie za jedną godzinę pracy przez liczbę godzin, jakie pracownik przepracowałby w czasie urlopu (tu zwolnienia) w ramach normalnego czasu pracy, zgodnie z obowiązującym go rozkładem czasu pracy, gdyby w tym czasie nie korzystał z urlopu (zwolnienia).

W związku z tym, że w poszczególnych miesiącach objętych zwolnieniem z obowiązku świadczenia pracy pracownika może obowiązywać inna liczba godzin roboczych, obliczeń takich pracodawca powinien dokonać oddzielnie w każdym z tych miesięcy. Ustalone w ten sposób wynagrodzenie należy wypłacić pracownikowi w obowiązującym w firmie terminie wypłat za dany miesiąc.

Przykład

Pracownik, który odmówił przyjęcia wypowiedzenia zmieniającego został zwolniony przez pracodawcę z obowiązku świadczenia pracy do zakończenia okresu wypowiedzenia. Zwolnienie to objęło okres od 10 stycznia do 29 lutego 2024 r. Osoba ta zatrudniona była na pełny etat w podstawowym systemie czasu pracy (8 godz. dziennie od poniedziałku do piątku) i na jej pobory składały się: wynagrodzenie godzinowe wynoszące 30 zł/godz. oraz prowizja, rozliczana w cyklu miesięcznym. W zamian za święto przypadające w sobotę 6 stycznia 2024 r. dodatkowym dniem wolnym w firmie był 19 stycznia br. Wynagrodzenie za przepracowaną część stycznia br. wyniosło 1.440 zł, a prowizja 587,50 zł. Przy obliczaniu wynagrodzenia za okres objęty zwolnieniem ze świadczenia pracy pracodawca powinien uwzględnić wynagrodzenie godzinowe oraz prowizję z trzech miesięcy kalendarzowych poprzedzających miesiąc rozpoczęcia zwolnienia. W okresie tym pracownik otrzymał: w październiku 2023 r. wynagrodzenie w wysokości 5.280 zł i 2.123,40 zł tytułem prowizji, w listopadzie 2023 r. wynagrodzenie w kwocie 4.800 zł i 2.123,10 zł prowizji, w grudniu 2023 r. wynagrodzenie w wysokości 4.560 zł i 1.987,50 zł prowizji. Żeby ustalić wynagrodzenie za dni objęte zwolnieniem ze świadczenia pracy w styczniu 2024 r. pracodawca powinien był przeprowadzić następujące działania:

– *(5.280 zł + 4.800 zł + 4.560 zł + 2.123,40 zł + 2.123,10 zł + 1.987,50 zł) : (176 godz. przepracowanych w październiku 2023 r. + 160 godz. przepra-*

cowanych w listopadzie 2023 r. + 152 godziny przepracowane w grudniu 2023 r.) = 42,77 zł,

– *42,77 zł × 120 godz. (roboczych objętych zwolnieniem, z wyłączeniem dodatkowego dnia wolnego w zamian za święto przypadające w sobotę 6 stycznia br.) = 5.132,40 zł.*

Identyczne obliczenia, ale z innymi normatywami, pracodawca powinien przeprowadzić za luty 2024 r. Za ten miesiąc pracownikowi przysługuje wynagrodzenie w kwocie: 7.185,36, tj. 42,77 zł × 168 godz. pracujących w tym miesiącu.

2. Urlop wypoczynkowy z tytułu pierwszej umowy o pracę po zatrudnieniu w ramach zleceń

Z dniem 1 lutego 2024 r. zatrudniliśmy osobę, która do tej pory świadczyła pracę jedynie na podstawie umów zleceń. Jak udzielać jej urlopu wypoczynkowego w roku bieżącym? Czy z początkiem przyszłego roku nabędzie prawo do pełnego urlopu?

W roku bieżącym po przepracowaniu każdego miesiąca pracownikowi, o którym mowa w pytaniu, będzie przysługiwał urlop wypoczynkowy w wymiarze 1/12 rocznego wymiaru, natomiast z dniem 1 stycznia 2025 r. nabędzie on prawo do urlopu kolejnego w pełnym wymiarze.

Z pytania wynika, że pracownik dotychczas świadczył pracę jedynie na podstawie umów cywilnoprawnych, co oznacza, że umowa o pracę zawarta 1 lutego 2024 r. jest dla niego pierwszą umową tego rodzaju. Praca, którą aktualnie podjął, jest więc jego pierwszą pracą w rozumieniu art. 153 § 1 Kodeksu pracy.

Przywołany przepis stanowi, że pracownik podejmujący pracę po raz pierwszy, w roku kalendarzowym, w którym podjął pracę, uzyskuje prawo do urlopu wypoczynkowego z upływem każdego miesiąca pracy, w wymiarze 1/12 wymiaru urlopu przysługującego mu po przepracowaniu roku. Jest to tzw. urlop cząstkowy, do którego pracownik ma prawo jedynie w pierwszym roku pracy.

W związku z tym, że prawo do pierwszego urlopu generalnie mają pracownicy dysponujący stażem urlopowym poniżej 10 lat, przysługujący im po każdym miesiącu zatrudnienia urlop cząstkowy wynosi: 1/12 × 20 dni = 1,66 dnia. W stosunku do tego rodzaju urlopów nie obowiązują przepisy nakazujące zaokrąglanie wyliczonego pracownikowi wymiaru urlopu wypoczynkowego w górę do dnia pełnego. Oczywiście pracodawca może to uczynić w przepisach zakładowych, ale nie ma takiego obowiązku.

W przypadku pracownika zatrudnionego na pełny etat, urlop cząstkowy w przeliczeniu na godziny po każdym miesiącu pracy wyniesie: 1,66 dnia × 8 godz. = 13,28 godz., tj. 13 godz. oraz 17 minut.

Zgodnie ze stanowiskiem Departamentu Prawnego Głównego Inspektoratu Pracy z dnia 17 stycznia 2011 r., nr GPP-364-4560-103-1/10/PE/RP oraz Departamentu Prawa Pracy Ministerstwa Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 stycznia 2011 r. miesiąc pracy, z upływem

którego pracownik nabywa prawo do urlopu wypoczynkowego w roku, w którym podjął pierwszą pracę, upływa w przeddzień dnia, który datą odpowiada początkowemu biegowi okresu zatrudnienia. Jeżeli natomiast okres zatrudnienia w pierwszym kalendarzowym roku pracy nie obejmuje pełnych miesięcy – w zatrudnieniu występują przerwy – przy obliczaniu wymaganego okresu stosuje się art. 114 Kodeksu cywilnego – za miesiąc uważa się wówczas 30 dni.

Jeżeli zaś chodzi o drugą część pytania, to z dniem 1 stycznia 2025 r. pracownik, o którym mowa, nabędzie prawo do urlopu wypoczynkowego w pełnym przysługującym mu wymiarze – będzie to bowiem tzw. urlop kolejny.

Przykład

Z dniem 1 lutego 2024 r. pracodawca zatrudnił na podstawie umowy o pracę na okres 2 lat osobę, która dotychczas pracowała tylko w ramach umów zleceń. Pracownik ten ma prawo do 20 dni urlopu rocznie. Prawo do urlopu cząstkowego w 2024 r. pracownik nabędzie: 29 lutego, 31 marca, 30 kwietnia, 31 maja, 30 czerwca, 31 lipca, 31 sierpnia, 30 września, 31 października, 30 listopada oraz 31 grudnia 2024 r. Po przepracowaniu każdego miesiąca przysługiwać mu będzie urlop w wymiarze 1,66 dnia. Natomiast z dniem 1 stycznia 2025 r. uzyska prawo do urlopu kolejnego, od razu w wymiarze 20 dni.

X. RACHUNKOWOŚĆ

1. Towary zwrócone w 2024 r. dotyczące sprzedaży z 2023 r. – rozliczenie rachunkowe i podatkowe

Na początku lutego 2024 r. otrzymaliśmy zwrot towarów, które zostały sprzedane w grudniu 2023 r. W jaki sposób i w którym roku ująć taki zwrot w księgach rachunkowych na podstawie wystawionej faktury korygującej? Czy może on zostać ujęty w księgach 2023 r., pomimo iż w rzeczywistości nastąpił w bieżącym roku?

W związku z otrzymanym w 2024 r. zwrotem towarów sprzedanych w 2023 r. w księgach rachunkowych 2023 r. należy dokonać stosownych zapisów korygujących. Dotyczyć one muszą przychodu ze sprzedaży, należności oraz wartości sprzedanych towarów. Korekta kosztów zostanie ujęta w korespondencji z kontem służącym do ewidencji towarów poza jednostką. W momencie faktycznego zwrotu towarów nastąpi natomiast przeksięgowanie towarów na konto służące do ewidencji towarów w jednostce. Co istotne, taki sposób ewidencji wystąpi, o ile do momentu zwrotu nie zostało sporządzone sprawozdanie finansowe za 2023 r. lub zostało sporządzone, lecz ze względu na istotność wartości zwrotów wystąpiła konieczność jego zmiany. W przeciwnym razie (gdy sprawozdanie zostało sporządzone i wartość zwrotów jest nieistotna) stosowne zapisy zostaną wprowadzone na bieżąco w księgach rachunkowych 2024 r.

1.1. Korekta przychodów ze sprzedaży

Dokonując rozliczenia otrzymania zwrotu towarów sprzedanych w poprzednim roku obrotowym przede wszystkim należy uwzględnić zasadę memoriału, zgodnie z którą w księgach rachunkowych jednostki należy ująć wszystkie osiągnięte, przypadające na jej rzecz przychody i obciążające ją koszty związane z tymi przychodami dotyczące danego roku obrotowego, niezależnie od terminu ich zapłaty (por. art. 6 ust. 1 ustawy o rachunkowości).

Odpowiednie zastosowanie znajdzie również art. 42 ust. 2 ww. ustawy, w myśl którego wynik działalności operacyjnej obejmuje przychody netto ze sprzedaży z uwzględnieniem dotacji, opustów, rabatów i innych zwiększeń lub zmniejszeń.

Uwzględniając powyższe należy stwierdzić, że co do zasady, dla celów bilansowych wystawione np. w związku z otrzymanym zwrotem towarów faktury korygujące powinny korygować przychody w tym samym roku/okresie, w którym ujęto przychód, czyli w roku/okresie, którego korekta dotyczy. Bez wpływu na taki sposób rozliczenia pozostaje przyczyna korekty, tj. przyczyna dokonania zwrotu.

Wystawiona w związku z otrzymaniem zwrotu towarów faktura korygująca może zostać ujęta w księgach rachunkowych sprzedawcy zapisem:

a) wartość netto korekty:
   – **Wn konto 73-0** „Sprzedaż towarów";
b) zmniejszenie VAT należnego:
   – **Wn konto 22-2** „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego" (z uwzględnieniem okresu, w którym kwota VAT należnego powinna być rozliczona dla celów VAT);
c) wartość brutto korekty:
   – **Ma konto 20** „Rozrachunki z odbiorcami".

1.2. Korekta wartości kosztu sprzedanego towaru

W przypadku otrzymania zwrotu towarów oprócz korekty przychodów musi nastąpić korekta kosztu poprzez zmniejszenie wartości kosztu sprzedanego towaru. Co istotne, w omawianej sprawie faktyczny zwrot (potwierdzony fakturą korygującą) i przyjęcie towarów do magazynu nastąpi w kolejnym roku obrotowym po dokonaniu sprzedaży, tj. w lutym 2024 r. Zgodnie z przywołaną zasadą memoriału, korekty kosztów oraz zwiększenia stanu zapasu towarów jednostka powinna dokonać w księgach 2023 r. Należy jednak pamiętać, że w związku z tym, iż korekta dotyczy stanu ustalonego na dzień bilansowy, zwrócony w 2024 r. towar powinien zostać ujęty w księgach rachunkowych jako składnik majątku znajdujący się poza jednostką. Dopiero w księgach rachunkowych 2024 r. – zgodnie ze stanem faktycznym – zostanie ujęta operacja przyjęcia zwróconych towarów do magazynu.

W związku z tym zapisy księgowe dotyczące pomniejszenia kosztów 2023 r. wskutek zwrotu towarów mogą być następujące:

– **Wn konto 33-1** „Towary" (w analityce: Towary poza jednostką),
– **Ma konto 73-1** „Wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu (nabycia)".

Natomiast w księgach rachunkowych 2024 r. zostanie zaksięgowane przyjęcie towarów do magazynu zapisem:

– **Wn konto 33** „Towary",
– **Ma konto 33-1** (w analityce: Towary poza jednostką).

1.3. Rozliczenie zwrotu towarów dokonanego po sporządzeniu sprawozdania finansowego za 2023 r.

Przedstawiony w poprzednich punkach sposób ewidencji zwrotu towarów – a w konsekwencji korekty przychodów i kosztów – dotyczy sytuacji, gdy do momentu ich dokonania (zwrotu towarów) nie zostało sporządzone sprawozdanie finansowe za 2023 r. lub zostało sporządzone, lecz nie było jeszcze zatwierdzone, a ze względu na istotną wartość zwrotów wystąpiła konieczność jego zmiany. Natomiast gdy wartość korekt jest – w ocenie jednostki – nieistotna, nie dokonuje się zmian sprawozdania, lecz korekty ujmuje się na bieżąco, tj. w księgach 2024 r. Tak samo będzie, gdy zwrot towarów nastąpi po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego. Powyższe wynika z art. 54 ustawy o rachunkowości.

Przykład

W lutym 2024 r. jednostka otrzymała zwrot towaru sprzedanego w grudniu 2023 r. o wartości brutto 123.000 zł (w tym VAT 23.000 zł). W związku z tym wystawiła fakturę korygującą. Wartość sprzedanych towarów wynosiła 60.000 zł. Ponieważ na moment otrzymania zwrotu sprawozdanie za 2023 r. nie było jeszcze sporządzone, dla celów bilansowych zarówno przychód, jak i koszt został ujęty w księgach rachunkowych 2023 r. W lutym 2024 r. ujęto zaś faktyczny zwrot towarów.

Opis operacji:	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
Księgowania w 2023 r.:			
1. Faktura korygująca:			
a) wartość netto:	100.000 zł	**73-0**	
b) zmniejszenie VAT należnego:	23.000 zł	**22-2**	
c) wartość brutto:	123.000 zł		**20**
2. Korekta kosztów:	60.000 zł	**33-1**	**73-1**
Księgowania w 2024 r.:			
1. Przyjęcie towarów do magazynu:	60.000 zł	**33**	**33-1**

Księgowania w 2023 r.:

Konto 73-0 „Sprzedaż towarów”

(1a) 100.000 zł	**X (S.p.)**

Konto 22-2 „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego”

(1b) 23.000 zł	

Konto 20 „Rozrachunki z odbiorcami”

	123.000 zł (1c)

Konto 33-1 „Towary” (w analityce: Towary poza jednostką)

(2) 60.000 zł	

Konto 73-1 „Wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu (nabycia)”

(S.p.) X	**60.000 zł (2)**

Księgowania w 2024 r.:

Konto 33 „Towary”			Konto 33-1 „Towary” (w analityce: Towary poza jednostką)		
(1)	60.000 zł		(S.p.) 60.000 zł		60.000 zł (1)

1.4. Rozliczenie zwrotu towarów na potrzeby podatku dochodowego

Regulacje zawarte w ustawach o podatku dochodowym nie określają w sposób szczególny zasad rozliczania faktur korygujących wystawianych przez sprzedawców na przełomie lat podatkowych. W przedmiotowym zakresie znajdą zatem zastosowanie zasady ogólne dotyczące korekty przychodu podatkowego.

I tak, jeżeli korekta przychodu podatkowego nie jest spowodowana błędem rachunkowym lub inną oczywistą omyłką, korekty przychodu dokonuje się poprzez zmniejszenie lub zwiększenie przychodów osiągniętych w okresie rozliczeniowym, w którym została wystawiona faktura korygująca lub, w przypadku braku faktury, inny dokument potwierdzający przyczyny korekty. Jeżeli w ww. okresie rozliczeniowym podatnik nie osiągnął przychodów lub osiągnięte przychody są niższe od kwoty zmniejszenia, jest on obowiązany zwiększyć koszty uzyskania przychodów o kwotę, o którą nie zostały zmniejszone przychody (por. art. 12 ust. 3j-3k ustawy o PDOP i art. 14 ust. 1m-1n ustawy o PDOF). Zasada ta znajduje zastosowanie, bowiem zwrot towaru generalnie nie jest spowodowany błędem rachunkowym czy inną oczywistą omyłką.

W związku z otrzymaniem zwrotu towarów i korekty przychodu podatkowego jednocześnie korekcie podlega również koszt z tytułu sprzedaży towarów, który stanowi koszt bezpośrednio związany z przychodem, czyli koszt potrącalny w roku, w którym osiągnięte zostały odpowiadające im przychody.

Zatem uwzględniając powyższe, na skutek otrzymania zwrotu towarów zarówno przychód, jak i bezpośrednio związane z tym przychodem koszty należy rozliczyć na bieżąco w okresie, w którym wystawiona zostanie faktura korygująca.

Dodajmy, że takie rozliczenie korekt prowadzi do powstania różnic między rozliczeniem bilansowym a podatkowym. W związku z tym powstają tzw. różnice przejściowe, na które jednostki będące podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych tworzą odroczony podatek dochodowy, jeśli oczywiście nie korzystają z uproszczenia, o którym mowa w art. 37 ust. 10 ustawy o rachunkowości.

2. Odpis na ZFŚS w 2024 r. – ujęcie w księgach rachunkowych

Od 2024 r. jesteśmy zobowiązani do tworzenia ZFŚS. W jaki sposób ujmować utworzenie takiego funduszu w księgach rachunkowych? Czy koszty i fundusz mają być zwiększane co miesiąc, czy jednorazowo za cały rok?

Co do zasady, utworzenie ZFŚS obciąża koszty działalności operacyjnej. Ze względu na fakt, że odpis dotyczy całego roku, uzasadnione jest jego rozliczenie za pośrednictwem czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów. Jedynie w przypadkach, gdy łączna wartość funduszu stanowi kwotę nieistotną w ramach uproszczenia można odstąpić od jego rozliczenia w czasie.

Zakładowy fundusz świadczeń socjalnych (dalej: ZFŚS) tworzy się i gospodaruje jego środkami na podstawie ustawy z dnia 4 marca 1994 r. o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych (Dz. U. z 2023 r. poz. 998 ze zm.), dalej zwanej ustawą o ZFŚS.

W myśl art. 6 ust. 1 ww. ustawy, odpisy na ZFŚS obciążają koszty działalności pracodawcy. Wartość odpisu zalicza się do kosztów działalności operacyjnej jednostki i ujmuje w księgach rachunkowych w ramach kont zespołu 4 lub na odpowiednim koncie zespołu 5. Drugostronnie odpis ten ujmuje się na koncie 85-0 „ZFŚS".

Odpis na ZFŚS, jako dotyczący całego roku obrotowego, wskazane jest rozliczać w czasie poprzez czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów. W myśl bowiem art. 39 ust. 1 ustawy o rachunkowości, jednostki dokonują czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów, jeżeli dotyczą one przyszłych okresów sprawozdawczych. Co do zasadności rozliczeń w czasie takich kosztów obowiązują analogiczne zasady, jak w przypadku ujmowania podatku od nieruchomości – szerzej na ten temat pisaliśmy w BI nr 6 z 20 lutego 2024 r. na str. 68-69.

O wysokości odpisów na ZFŚS w 2024 r. piszemy na str. 9-10 niniejszego BI.

Uwzględniając powyższe ewidencja księgowa rocznego odpisu na ZFŚS, przy zastosowaniu jego rozliczenia w czasie w zależności od przyjętego w jednostce sposobu grupowania kosztów, może przebiegać następująco:

1. Utworzenie ZFŚS w jednostce stosującej wyłącznie konta zespołu 4:

a) odpis podstawowy na ZFŚS i jego zwiększenia:
   – **Wn konto 40-5** „Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia",
   – **Ma konto 85-0** „Zakładowy fundusz świadczeń socjalnych";

b) ujęcie odpisu do rozliczenia w czasie:
   – **Wn konto 64-0** „Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów",
   – **Ma konto 49** „Rozliczenie kosztów";

c) rozliczenie odpisu w miesięcznych ratach w ciężar kosztów bieżącego okresu:
   – **Wn konto 49**,
   – **Ma konto 64-0**.

2. Utworzenie ZFŚS w jednostce stosującej konta zespołu 4 i 5:

a) odpis podstawowy na ZFŚS i jego zwiększenia:
   – **Wn konto 40-5**,
   – **Ma konto 85-0**;

b) ujęcie odpisu do rozliczenia w czasie:
   – **Wn konto 64-0**,
   – **Ma konto 49**;

c) rozliczenie odpisu w miesięcznych ratach w ciężar kosztów bieżącego okresu:
   – **Wn konto zespołu 5**,
   – **Ma konto 64-0**.

3. Utworzenie ZFŚS w jednostce stosującej tylko konta zespołu 5:

a) odpis podstawowy na ZFŚS i jego zwiększenia:
   – **Wn konto 64-0**,
   – **Ma konto 85-0**;

b) rozliczenie odpisu w miesięcznych ratach w ciężar kosztów bieżącego okresu:
   – **Wn konto zespołu 5**,
   – **Ma konto 64-0**.

Należy zaznaczyć, że jeśli w ocenie jednostki kwota rocznego odpisu na ZFŚS nie jest istotna, to w ramach uproszczeń – na podstawie art. 4 ust. 4 ww. ustawy – istnieje możliwość rezygnacji z rozliczania go w czasie. Wówczas obciążenie kosztów następuje jednorazowo.

Dodajmy, że niezależnie od przyjętej metody ewidencji utworzenia ZFŚS – w myśl art. 6 ust. 2 ustawy o ZFŚS – pracodawca przekazuje na rachunek bankowy ZFŚS równowartość dokonanych odpisów i zwiększeń naliczonych za rok kalendarzowy w terminie do 30 września danego roku, przy czym w terminie do 31 maja tego roku przekazuje kwotę stanowiącą co najmniej 75% równowartości odpisów podstawowych.

Przekazanie środków na wyodrębniony rachunek ZFŚS ujmuje się w księgach rachunkowych najczęściej w korespondencji z kontem 13-9 „Środki pieniężne w drodze", zapisem:

1) Rozchód środków pieniężnych z rachunku bieżącego:
   – **Wn konto 13-9** „Środki pieniężne w drodze",
   – **Ma konto 13-0** „Rachunek bieżący".
2) Wpływ środków na rachunek ZFŚS:
   – **Wn konto 13-5/0** „Rachunek bankowy wyodrębnionych środków ZFŚS",
   – **Ma konto 13-9**.

Dodajmy, że jednostka może również zdecydować o niestosowaniu konta 13-9. Wówczas przekazanie środków na rachunek ZFŚS może następować zapisami:

– **Wn konto 13-5/0**,
– **Ma konto 13-0**.

W każdym przypadku przyjęte zasady ewidencji księgowej przekazywania środków pieniężnych na wyodrębniony rachunek ZFŚS jednostka powinna opisać w zasadach (polityce) rachunkowości.

3. Sprzedaż, zakup i wykorzystanie voucherów

Kino działające w domu kultury sprzedaje vouchery na seanse. Kupują je m.in. stowarzyszenia. W jaki sposób ująć w księgach rachunkowych domu kultury/stowarzyszenia odpowiednio sprzedaż, zakup i wykorzystanie voucherów?

Sprzedawca voucherów do momentu ich realizacji ujmuje je w księgach rachunkowych za pomocą rozliczeń międzyokresowych przychodów. Natomiast ich nabywca powinien je ująć – jako niespełniające kryteriów dla aktywów rzeczowych – na koncie rozrachunkowym.

Zasady działania i tworzenia instytucji kultury regulują przepisy ustawy z dnia 25 października 1991 r. o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej (Dz. U. z 2024 r. poz. 87).

Instytucja kultury uzyskuje osobowość prawną i może rozpocząć działalność z chwilą wpisu do rejestru prowadzonego przez organizatora. Co do zasady, organizator nie odpowiada za zobowiązania instytucji kultury (art. 14 ust. 1 i 2 ww. ustawy).

Jednocześnie z przepisów art. 28 ust. 2 ww. ustawy wynika, że przychodami instytucji kultury są m.in. przychody z prowadzonej działalności, w tym ze sprzedaży majątku ruchomego, przychody z najmu i dzierżawy składników majątkowych.

Voucher – o którym mowa w pytaniu – to dokument, który uprawnia jego posiadacza do korzystania z określonych usług lub produktów. Uzyskiwany jest po uiszczeniu określonej opłaty.

Z punktu widzenia ustawy o rachunkowości, jednostki posiadające osobowość prawną (art. 2 ust. 1 pkt 1), w tym instytucje kultury oraz stowarzyszenia, zobowiązane są do prowadzenia ksiąg rachunkowych i sporządzania sprawozdań finansowych zgodnie z zasadami

określonymi w tej ustawie. Jednostki te stosują nadrzędne zasady rachunkowości przy kwalifikacji zdarzeń do ujęcia w księgach rachunkowych, m.in. takie jak:

1) zasadę memoriału (art. 6 ust. 1 ww. ustawy), zgodnie z którą ujmuje się w księgach rachunkowych, a następnie prezentuje w sprawozdaniu finansowym wszystkie uzyskane w danym okresie sprawozdawczym przychody, jak i obciążające ją koszty związane z przychodami nawet wówczas, gdy nie zostały opłacone lub nie stanowią jeszcze zobowiązania,
2) zasadę współmierności przychodów i związanych z nimi kosztów (art. 6 ust.2 ustawy o rachunkowości), w myśl której do aktywów lub pasywów danego okresu sprawozdawczego zaliczane są koszty lub przychody dotyczące przyszłych okresów oraz przypadające na ten okres sprawozdawczy koszty, które jeszcze nie zostały poniesione.

W przypadku sprzedaży voucherów przychód z ich sprzedaży nastąpi w momencie realizacji voucherów.

Biorąc powyższe pod uwagę, ujęcie w księgach rachunkowych domu kultury operacji związanych ze sprzedażą voucherów (z pominięciem VAT) może być następujące:

1) sprzedaż voucherów – ich wydanie:
   – **Wn konto 24** „Pozostałe rozrachunki" (w analityce: Według poszczególnych klientów),
   – **Ma konto 84** „Rozliczenia międzyokresowe przychodów",
2) realizacja voucherów przez klienta:
   – **Wn konto 84**,
   – **Ma konto 70-0** „Sprzedaż usług".

Natomiast ewidencja wydanych klientom voucherów powinna być pozabilansowa.

Z kolei nabyte przez stowarzyszenie vouchery, jako niestanowiące aktywów rzeczowych, w momencie zakupu powinny być ujęte na koncie rozrachunkowym, do czasu ich wydania do wykorzystywania.

A zatem ujęcie w księgach rachunkowych zakupu voucherów (z pominięciem VAT), które następnie zostaną wydane do wykorzystania, powinno być następujące:

   – **Wn konto 24**,
   – **Ma konto 13** „Rachunek bankowy".

Z kolei wydanie voucherów osobom do wykorzystania ujmuje się:

   – **Wn konto 40-9** „Pozostałe koszty" – zakładamy, że vouchery są finansowane ze środków stowarzyszenia,
   – **Ma konto 24**.

Sprzedaż voucherów a VAT

W ustawie o VAT uregulowano kwestie opodatkowania bonów. Przez bon rozumie się instrument, z którym wiąże się obowiązek jego przyjęcia jako wynagrodzenia lub części wynagrodzenia za dostawę towarów lub świadczenie usług, w przypadku którego towary, które mają zostać dostarczone lub usługi, które mają zostać wykonane, lub tożsamość potencjalnych dostawców lub usługodawców są wskazane w samym instrumencie lub określone w powiązanej dokumentacji, w tym w warunkach wykorzystania tego instrumentu. Bon może mieć formę materialną lub elektroniczną (np. wydrukowany voucher, karta podarunkowa, a także karta elektroniczna). Ustawodawca rozróżnił bony jednego i różnego przeznaczenia.

Bon jednego przeznaczenia (SPV) to bon, w przypadku którego miejsce dostawy towarów lub świadczenia usług, których bon dotyczy oraz kwota należnego podatku, podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze z tytułu dostawy tych towarów lub świadczenia tych usług są znane w chwili emisji tego bonu.

Bon różnego przeznaczenia (MPV) to bon inny niż jednego przeznaczenia. W przypadku braku spełnienia choćby jednego z warunków charakteryzujących bon SPV, taki bon na towary lub usługi uznaje się za bon MPV, którego przekazanie nie rodzi skutków w VAT. Przy emisji lub sprzedaży bonów MPV nie można z góry określić, jaką stawką będą opodatkowane dostawy towarów lub świadczenia usługi, na które bon zostanie wykorzystany. Opodatkowana VAT jest dopiero dostawa towarów lub świadczenie usług w zamian za ten bon.

Na temat rozróżnienia bonów SPV od MPV wypowiedział się Dyrektor KIS np. w interpretacji indywidualnej z 30 października 2023 r., nr 0111-KDIB3-1.4012.554.2023.4.ICZ. Organ podatkowy wyjaśnił, że:

„(...) W odniesieniu do rozróżnienia bonu jednego przeznaczenia (bonu SPV) od bonu różnego przeznaczenia (bonu MPV) wskazać należy, że związane jest to z odmiennym traktowaniem tych bonów w świetle przepisów ustawy o podatku od towarów u usług. Istotą tego rozróżnienia jest to, czy w związku z dostawą towarów lub świadczeniem usług, na które bon ostatecznie zostanie wymieniony, w momencie emisji bonu, dostępnych jest wystarczająco dużo informacji, by stwierdzić, gdzie ma nastąpić opodatkowanie podatkiem i w jakiej kwocie. Zatem gdy powyższe dane są możliwe do określenia, tj. w momencie emisji bonu można określić jego miejsce opodatkowania oraz wysokość podatku należnego, to mamy do czynienia z bonem jednego przeznaczenia. W pozostałych przypadkach, tj. gdy nie można ustalić miejsca opodatkowania w momencie emisji bonu lub nie jest znana kwota podatku należnego, mamy do czynienia z bonami różnego przeznaczenia. Zatem bon lub powiązana z nim dokumentacja już w chwili emisji powinny jasno określać charakter tego bonu. (...)”

Biorąc powyższe pod uwagę vouchery, o których mowa w pytaniu, należy uznać za bony jednego przeznaczenia w rozumieniu ustawy o VAT. Można je bowiem zrealizować na ściśle określony cel (seans w kinie), czyli w momencie ich emisji można określić miejsce opodatkowania oraz wysokość podatku należnego. Obowiązek podatkowy w VAT powstanie zatem z chwilą dokonania transferu tych voucherów (przez transfer bonu rozumie się emisję bonu oraz każde przekazanie tego bonu po jego emisji, a przez emisję bonu rozumie się pierwsze wprowadzenie bonu do obrotu).

Odnosząc się z kolei do ewidencjonowania sprzedaży voucherów w kasie rejestrującej, należy podkreślić, że obowiązek ten dotyczy sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych. Skoro zatem kino sprzedaje vouchery dla stowarzyszeń i gmin, to nie ma obowiązku ewidencjonowania tej sprzedaży w kasie rejestrującej.

4. Koszty poniesione po zakończeniu realizacji przedsięwzięcia deweloperskiego

Deweloper realizujący przedsięwzięcie deweloperskie zakończył inwestycje oraz utworzył rezerwy na przewidywane koszty na naprawy gwarancyjne. Wszystkie produkty zostały przekazane i przeniesione na nabywców w 2023 r., natomiast nie zostały rozliczone na 31 grudnia 2023 r. wszystkie rezerwy. W styczniu 2024 r. okazało się, że utworzone rezerwy są niewystarczające. Czy deweloper powinien jeszcze raz przeliczyć cały koszt wytworzenia oraz jednostkowe koszty wytworzenia, jeśli jeszcze ma niezamknięte księgi. Co w sytuacji, gdy 2023 r. jest już zamknięty – na jakie konta ująć koszty, na które zabrakło rezerw?

W sytuacji gdy w jednostce deweloperskiej rzeczywiście poniesione (do daty wygaśnięcia zobowiązań) koszty przewyższają bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, to nadwyżka ta obciąża koszty okresu, którego dotyczą (koszty ogólne).

Ustawa o rachunkowości nie zawiera odrębnych regulacji dotyczących działalności deweloperskiej. Komitet Standardów Rachunkowości wydał Krajowy Standard Rachunkowości nr 8 „Działalność deweloperska", który określa zasady ewidencji oraz prezentacji tej działalności. Zgodnie z tym standardem:

1) działalność deweloperska jest to działalność gospodarcza obejmująca wykonywanie jednego lub więcej przedsięwzięć deweloperskich polegających na budowie lub przebudowie (ulepszeniu) budynków i ich odprzedaży w całości lub części (np. lokali); przedsięwzięcia mogą mieć charakter jednorazowy lub wznawiany,
2) przedmiotem przedsięwzięcia deweloperskiego jest budowa jednego lub większej liczby nowych budynków wraz z przynależnymi obiektami infrastruktury lub przebudowa (ulepszenie) już istniejącego budynku (budynków). Przedmiot przedsięwzięcia deweloperskiego – budynek (i) lub znajdujące się w nim (nich) lokale – jest wznoszony z zamiarem sprzedaży jednemu lub wielu nabywcom,
3) umowa deweloperska jest to umowa w rozumieniu ustawy o ochronie praw nabywcy, a także każda inna umowa, na podstawie której deweloper zobowiązuje się do ustanowienia lub przeniesienia na nabywcę (osobę fizyczną lub prawną) lub nabywców, po zakończeniu przedsięwzięcia deweloperskiego, odrębnej własności lokalu mieszkalnego lub lokalu o innym przeznaczeniu bądź własności budynku lub jego części wraz z przynależnym do nich gruntem lub prawem wieczystego użytkowania gruntu oraz z przynależnymi obiektami infrastruktury wybudowanych lub przebudowanych w ramach przedsięwzięcia deweloperskiego.

Koszty wykonania przedsięwzięcia deweloperskiego gromadzi się dla każdego przedsięwzięcia odrębnie do czasu jego zakończenia. Do kosztów tych zalicza się wszystkie składniki kosztu wytworzenia w rozumieniu art. 28 ust. 3 ustawy o rachunkowości, tj. koszty pozostające w bezpośrednim związku z danym produktem oraz uzasadnioną część kosztów pośrednich związanych z tym produktem. Na dzień bilansowy stan produktów wycenia się w rzeczywistym koszcie wytworzenia, nie wyższym od cen ich sprzedaży netto na dzień bilansowy (art. 28 ust. 1 pkt 6 ww. ustawy).

W przypadku gdy umowa deweloperska została zaklasyfikowana jako sprzedaż wyrobów gotowych, w bilansie wykazuje się je w pozycji „Produkcja w toku" bez względu na to, czy budowa została zlecona generalnemu wykonawcy, czy też następuje siłami własnymi dewelopera.

Niezależnie od klasyfikacji umowy deweloperskiej jako umowy o sprzedaż wyrobu gotowego, umowy o usługę budowlaną lub umowy o świadczenie usług, dniem zakończenia przedsięwzięcia deweloperskiego jest dzień, w którym nastąpiło dopuszczenie do użytkowania w przewidzianym w przepisach trybie, zakończonego przez dewelopera przedsięwzięcia deweloperskiego. Na dzień zakończenia przedsięwzięcia deweloperskiego następuje rozliczenie kosztów wytworzenia tego przedsięwzięcia, co wymaga zapewnienia ich kompletnego ujęcia.

Nie zalicza się do kosztów przedsięwzięcia deweloperskiego, lecz do kosztów wytworzenia sprzedanego przedsięwzięcia deweloperskiego, rezerw (biernych rozliczeń międzyokresowych) na koszty fazy posprzedażnej, w tym w szczególności koszty napraw gwarancyj-

nych i rękojmi, o których mowa w pytaniu (Wn konto 70-1 „Koszt sprzedanych produktów", Ma konto 64-1 „Bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów").

Do kosztów sprzedanej nieruchomości lub jej części, będącej przedmiotem przedsięwzięcia deweloperskiego, zalicza się przypadające na tę nieruchomość szacowane koszty fazy posprzedażnej (bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów), w tym w szczególności koszty napraw gwarancyjnych i rękojmi.

Z informacji zawartych w pytaniu wynika, że wszystkie wybudowane przez dewelopera lokale/domy zostały przekazane i przeniesione na nabywców w 2023 r., natomiast nie zostały rozliczone na 31 grudnia 2023 r. wszystkie utworzone rezerwy (ww. bierne rozliczenia międzyokresowe).

A zatem, jeżeli rzeczywiście poniesione (do daty wygaśnięcia zobowiązań) koszty przewyższają bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, to nadwyżka ta obciąża w momencie poniesienia koszty okresu (koszty ogólne). Rozliczenie takie powinno mieć miejsce w księgach rachunkowych 2023 r., tj. roku którego dotyczą te zdarzenia.

Natomiast gdyby okazało się już po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego za 2023 r., że koszty przewyższają bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, wówczas rozliczenie powinno nastąpić w księgach rachunkowych 2024 r. (postanowienia art. 54 ustawy o rachunkowości stosuje się odpowiednio).

5. Uproszczona ewidencja przychodów i kosztów w kole gospodyń wiejskich

Koła gospodyń wiejskich pod pewnymi warunkami mogą prowadzić uproszczoną ewidencję przychodów i kosztów. Do tej pory właśnie taką ewidencję koło prowadziło, ale w 2023 r. została wystawiona faktura na „Promocję Lasów Państwowych". Czy w związku z tym w 2024 r. koło musi prowadzić księgi rachunkowe? Czy otrzymane pieniądze można potraktować jako dofinansowanie lub jako nagrodę (podpisanie umowy nastąpiło w wyniku wygrania w konkursie)? Zaznaczam, że zarówno nagrody, jak i dofinansowania mieszczą się w katalogu działań, które uprawniają koła do prowadzenia uproszczonej ewidencji.

O tym, czy otrzymana faktura, o której mowa w pytaniu, spełnia kryteria przychodu z tytułu pomocy finansowej, czy nagród bądź nie, powinien zdecydować zarząd koła, który kieruje działalnością koła gospodyń wiejskich i ma dostęp do dokumentacji źródłowej przedstawionego w pytaniu zdarzenia gospodarczego.

Działanie kół gospodyń wiejskich

Koło gospodyń wiejskich – w myśl ustawy o kołach gospodyń wiejskich – jest dobrowolną, niezależną od administracji rządowej i jednostek samorządu terytorialnego, samorządną społeczną organizacją mieszkańców wsi, wspierającą rozwój przedsiębiorczości na wsi i aktywnie działającą na rzecz środowisk wiejskich. Koło gospodyń wiejskich reprezentuje interesy i działa na rzecz poprawy sytuacji społeczno-zawodowej kobiet wiejskich oraz ich rodzin, a także wspiera wszechstronny rozwój terenów wiejskich.

Koło gospodyń wiejskich prowadzi m.in. działalność społeczno-wychowawczą i oświatowo -kulturalną w środowiskach wiejskich, działalność na rzecz wszechstronnego rozwoju obsza-

rów wiejskich wspiera rozwój przedsiębiorczości kobiet, a także inicjuje i prowadzi działania na rzecz poprawy warunków życia i pracy kobiet na wsi.

Koło gospodyń wiejskich:

1) działa na podstawie uchwalonego przez siebie statutu,
2) podlega obowiązkowi wpisu do Krajowego Rejestru Kół Gospodyń Wiejskich, prowadzonego przez Agencję Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa,
3) nabywa osobowość prawną z chwilą dokonania wpisu do rejestru.

Majątek koła gospodyń wiejskich powstaje:

1) ze składek członkowskich, darowizn, spadków, zapisów, dochodów z własnej działalności, dochodów z majątku koła oraz z ofiarności publicznej,
2) z darowizn, spadków i zapisów oraz korzyści z ofiarności publicznej,
3) z działalności zarobkowej, w tym działalności gospodarczej (o ile jest prowadzona).

Dochód z działalności koła gospodyń wiejskich służy realizacji celów statutowych i nie może być przeznaczony do podziału między jego członków.

Prowadzenie ewidencji

Koła gospodyń wiejskich, jako jednostki posiadające osobowość prawną, podlegają pod ustawę o rachunkowości. Co do zasady, jednostki te powinny prowadzić księgi rachunkowe i sporządzać sprawozdanie finansowe zgodnie z jej postanowieniami. Jednakże w myśl art. 2 ust. 6 ustawy o rachunkowości, małe koła gospodyń wiejskich, działające na podstawie ustawy o kołach gospodyń wiejskich, mogą prowadzić uproszczoną ewidencję przychodów i kosztów na zasadach i warunkach określonych w tej ustawie, o czym mowa w pytaniu.

Zgodnie z art. 24 koła gospodyń wiejskich prowadzą uproszczoną ewidencję przychodów i kosztów dla celów podatkowych, w sytuacji gdy:

1) osiągają przychody wyłącznie z:
   a) działalności statutowej z tytułu składek członkowskich, darowizn, zapisów, **dotacji**, **pomocy finansowej**, **nagród**,
   b) sprzedaży wyrobów sztuki ludowej, w tym rękodzieła i rzemiosła ludowego i artystycznego, żywności regionalnej oraz biletów wstępu na występy artystyczne koła,
   c) tytułu sprzedaży, najmu lub dzierżawy składników majątkowych,
   d) tytułu odsetek od środków pieniężnych na rachunkach bankowych lub rachunkach w spółdzielczych kasach oszczędnościowo-kredytowych, prowadzonych w związku z wykonywaną działalnością, w tym także odsetek od lokat terminowych oraz innych form oszczędzania, przechowywania lub inwestowania tworzonych na tych rachunkach;
2) nie posiadają statusu organizacji pożytku publicznego;
3) w roku poprzedzającym rok podatkowy osiągnęły przychody wyłącznie z tytułów, o których mowa w pkt 1, w wysokości nieprzekraczającej 100.000 zł.

Powyższego przepisu wskazanego w pkt 3, w zakresie wielkości przychodów, nie stosuje się w roku, w którym koło gospodyń wiejskich rozpoczęło działalność.

Jeżeli koło gospodyń wiejskich wybierze do prowadzenia uproszczoną ewidencję przychodów i kosztów, zawiadamia naczelnika urzędu skarbowego właściwego w sprawach opodatkowania podatkiem dochodowym, za pośrednictwem powiatowego biura Agencji Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa, w terminie do końca pierwszego miesiąca roku podatkowego, w którym rozpoczyna prowadzenie ewidencji, a w przypadku jednostek rozpoczynających działalność, w terminie 30 dni od dnia rozpoczęcia działalności. Zawiadomienie to jest skuteczne także w latach następnych.

Koło gospodyń wiejskich zawiadamia naczelnika urzędu skarbowego właściwego w sprawach opodatkowania podatkiem dochodowym w terminie 14 dni od końca ostatniego miesiąca roku podatkowego, w którym prowadzi uproszczoną ewidencję przychodów i kosztów, o:

1) rezygnacji z prowadzenia tej ewidencji;

2) niespełnieniu warunków, o których mowa powyżej.

Powyższe oznacza, że koła gospodyń wiejskich spełniające ww. kryteria mogą wybrać do prowadzenia uproszczoną ewidencję przychodów i kosztów i nie prowadzić ksiąg rachunkowych. Powyżej został także wskazany ograniczony katalog przychodów koła oraz graniczna ich wysokość w wielkości nieprzekraczającej 100.000 zł, uprawniające do prowadzenia ewidencji uproszczonej.

W myśl rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie prowadzenia uproszczonej ewidencji przychodów i kosztów przez koła gospodyń wiejskich podstawą zapisów w tej ewidencji są dowody księgowe. Uproszczoną ewidencję należy prowadzić rzetelnie na podstawie prawidłowych i rzetelnych dowodów, tak aby dokonywane w niej zapisy odzwierciedlały stan rzeczywisty.

Dodatkowo należy wskazać, że ujęcie dowodów w ewidencji powinno następować zgodnie z ich treścią ekonomiczną.

O tym, czy otrzymana faktura, o której mowa w pytaniu, spełnia kryteria przychodu z tytułu pomocy finansowej, czy nagród bądź nie, powinien zdecydować zarząd koła, który kieruje działalnością koła gospodyń wiejskich i ma dostęp do dokumentacji źródłowej przedstawionego w pytaniu zdarzenia gospodarczego.

Gdyby koło gospodyń wiejskich osiągało przychody z innych niż wskazane powyżej tytułów, wówczas powinny być prowadzone księgi rachunkowe i sporządzane sprawozdania finansowe zgodnie z ustawą o rachunkowości.

6. Wysokość opłaty minimalnej wnoszonej przez firmy audytorskie w 2024 r. – komunikat PANA

Na stronie internetowej Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego (pana.gov.pl) opublikowany został komunikat w sprawie wysokości opłaty minimalnej wnoszonej przez firmy audytorskie w 2024 r.

Jak wskazano w komunikacie:

„Polska Agencja Nadzoru Audytowego (dalej: „Agencja") informuje, że 9 lutego 2024 r. w Monitorze Polskim został opublikowany Komunikat Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego z dnia 9 lutego 2024 r. w sprawie przeciętnego wynagrodzenia w gospodarce narodowej w 2023 r. (M.P. poz. 110).

Zgodnie z art. 55 ust 1 ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. z 2023 r. poz. 1015 ze zm.), opłata z tytułu nadzoru (dalej: „opłata") nie może być mniejsza niż 20% przeciętnego wynagrodzenia w gospodarce narodowej, ogłoszonego przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego za poprzedni rok kalendarzowy.

Agencja podaje, że ***minimalna opłata z tytułu nadzoru w 2024 r. wynosi: 1.431 zł****.*

Minimalną opłatę wnoszą w terminie do ***15 października 2024 r.*** *firmy audytorskie, które w 2024 r. nie osiągnęły przychodów w trzech pierwszych kwartałach danego roku kalendarzowego lub wysokość opłaty obliczona jako iloczyn stawki oraz przychodów firmy audytorskiej osiągniętych (w tym prognozowanych) do końca roku, stanowi kwotę mniejszą niż 1.431 zł. (...)"*

BIULETYN INFORMACYJNY DLA SŁUŻB EKONOMICZNO-FINANSOWYCH

NAKŁAD 17 180

Redakcja: **Redaktor Naczelna:** Kamila Andrzejewska
Z-ca Redaktor Naczelnej: Andrzej Zborowski
adres: 66-400 Gorzów Wlkp., ul. Owocowa 8
e-mail: biuletyn@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

PRENUMERATA 2024 szczegóły na sklep.gofin.pl

1

Numer kompletu	Komplety promocyjne z nagrodami na IV-XII 2024 r.	Cena podstawowa	RABAT	Cena promocyjna
KOMPLET nr 1	**Komplet czasopism** (tab. 2 poz. 6) **+ Gazeta Podatkowa**	~~2139,75 zł~~	7%	**1986 zł**
KOMPLET nr 2	**Komplet czasopism** (tab. 2 poz. 6)	~~1645,50 zł~~	7%	**1528 zł**
KOMPLET nr 3	**Biuletyn Informacyjny** (tab. 2 poz. 1) **+ Gazeta Podatkowa**	~~942,75 zł~~	7%	**876 zł**

2

Lp.	Tytuł czasopisma	Cykl wydawniczy	PRENUMERATA 2024 IV-XII	I półrocze	II kwartał
1.	**Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych** z comiesięcznym dodatkiem Serwis Podatkowy + on-line	co 10 dni	448,50 zł	299,00 zł	149,50 zł
2.	**Ubezpieczenia i Prawo Pracy** + on-line	dwutygodnik	306,00 zł	204,00 zł	102,00 zł
3.	**Poradnik VAT** + on-line	dwutygodnik	298,50 zł	199,00 zł	99,50 zł
4.	**Zeszyty Metodyczne Rachunkowości** + on-line	dwutygodnik	297,00 zł	198,00 zł	99,00 zł
5.	**Przegląd Podatku Dochodowego** + on-line	dwutygodnik	295,50 zł	197,00 zł	98,50 zł
6.	**KOMPLET CZASOPISM** (poz. 1-5) + Serwis Głównego Księgowego	patrz poz. 1-5	**1528,00 zł**	**1097,00 zł**	**548,50 zł**
7.	**Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych** bez dodatku Serwis Podatkowy + on-line	co 10 dni	403,50 zł	269,00 zł	134,50 zł

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

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

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

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.