

Table of Contents

Table of Contents	1
Świadczenia nieodpłatne - dokumentowanie, ewidencja, problemy podatkowe	2
Ustalanie wartości świadczeń nieodpłatnych	2
Przychody ze stosunku pracy	2
Powiązanie przychodu ze stosunkiem pracy	2
Ustalenie wartości świadczeń nieodpłatnych	4
Nieodpłatne świadczenie – jak je rozpoznać?	6
Świadczenia nieodpłatne na rzecz kontrahentów - reprezentacja czy reklama	7
Otrzymane świadczenia nieodpłatne w PKPiR	8
Darowizna a nieodpłatne świadczenie	9
Amortyzacja składników majątkowych otrzymanych nieodpłatnie i w drodze darowizny	10
Zmiany od 1 stycznia 2018 r.	11
INTERPRETACJA OGÓLNA Nr DD3.8201.1.2020 MINISTRA FINANSÓW z dnia 11 września 2020 roku w sprawie zryczałtowanego przychodu pracownika związanego z wykorzystywaniem samochodu służbowego do celów prywatnych	11

Świadczenia nieodpłatne - dokumentowanie, ewidencja, problemy podatkowe

W pierwszej lekcji omówimy zagadnienie stosunkowo mało znane - zajmiemy się rozwiązaniami problemów związanych ze świadczeniami nieodpłatnymi.

Ustalanie wartości świadczeń nieodpłatnych

Świadczenia nieodpłatne to zagadnienie, które w praktyce generuje wiele problemów. Rozwiązania przyjęte w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych są bardzo ogólne i sprzeczne z intuicją osób ustalających wartość takich świadczeń. Dodatkowe wątpliwości powstają u przedsiębiorców zatrudniających pracowników – oprócz samej wartości świadczenia muszą oni rozpoznać jego tytuł: czy powstaje w związku ze stosunkiem pracy, czy bez niego. W przypadku świadczeń nieodpłatnych możemy być zarówno świadczeniodawcą, jak i świadczeniobiorcą, a obie te sytuacje rodzą odmienne trudności.

Kwestie związane ze świadczeniami nieodpłatnymi wydają się na pozór marginalne – tymczasem w większości znanych nam przypadków wartość nieodpłatnych świadczeń nie była w ogóle ustalana lub została ustalona niepoprawnie. A ponieważ organy podatkowe i inne organy kontrolne (np. ZUS) są uczulone na te zagadnienia (błędy przedsiębiorców stanowią sporą grupę nieprawidłowości, w wyniku których zwiększeniu ulegają zobowiązania w podatku dochodowym i w składkach na ubezpieczenie społeczne), warto poznać sposoby postępowania w poszczególnych sytuacjach, aby uniknąć dodatkowych kosztów lub zaplanować odpowiednio sposób przekazania korzyści, tak by były one jak najbardziej obojętne podatkowo dla świadczeniodawcy i świadczeniobiorcy.

Znajomość zagadnień związanych z poprawnym ustalaniem wartości świadczeń istotna jest również ze względu na prawidłowość prowadzonej PKPiR, która powinna odzwierciedlać w pełni przebieg procesów finansowych i gospodarczych dla celów właściwego obliczenia podatku dochodowego.

Przychody ze stosunku pracy

Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych (ustawa o PIT) za przychody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej oraz spółdzielczego stosunku pracy uznaje wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne oraz wartość pieniężną świadczeń w naturze bądź ich ekwiwalenty, bez względu na źródło finansowania tych wypłat i świadczeń, a w szczególności: wynagrodzenia zasadnicze, wynagrodzenia za godziny nadliczbowe, różnego rodzaju dodatki, nagrody, ekwiwalenty za niewykorzystany urlop i wszelkie inne kwoty niezależnie od tego, czy ich wysokość została z góry ustalona, a ponadto świadczenia pieniężne ponoszone za pracownika, **jak również wartość innych nieodpłatnych świadczeń** lub świadczeń częściowo odpłatnych.

Uznanie przychodów za przychody ze stosunku pracy ma swoje konsekwencje nie tylko na gruncie podatku dochodowego od osób fizycznych. Większość przychodów ze stosunku pracy będzie objęta również obowiązkiem naliczenia i odprowadzenia składek na ubezpieczenie społeczne (i zdrowotne – dalej dla uproszczenia będziemy jednak dla wszystkich tych składek używali łącznego określenia: składki na ubezpieczenie społeczne).

Ponieważ część składek opłacanych jest bezpośrednio z przychodów pracownika, może zdarzyć się sytuacja, w której przekazując np. pracownikowi świadczenie w naturze, będziemy musieli potrącić mu część wynagrodzenia gotówkowego, aby odprowadzić składki na ubezpieczenie społeczne w odpowiedniej wysokości.

Pamiętaj!

Za pracownika w rozumieniu ustawy uważa się osobę pozostającą w stosunku służbowym, stosunku pracy, stosunku pracy nakładczej lub spółdzielczym stosunku pracy.

Powiązanie przychodu ze stosunkiem pracy

W jaki sposób ustalić, czy świadczenie jest powiązane ze stosunkiem pracy? Odpowiedź na to pytanie wydaje się oczywista. Jednak w przypadku konieczności odpowiedzi na konkretne pytanie natychmiast pojawiają się wątpliwości. Czy np. sfinansowanie pracownikowi studiów zaocznych stanowi dla niego przychód ze stosunku pracy? Czy wykupienie karnetu na basen to przychód ze stosunku pracy? Czy zaproszenie na imprezę integracyjną generuje powstanie przychodu ze stosunku pracy?

Spróbujcie odpowiedzieć już teraz na te pytania. Jesteśmy przekonani, że w większości będą to odpowiedzi tylko częściowo poprawne. Każdy przypadek ilustrowany pytaniem należy rozpatrywać osobno – dopiero całościowa analiza sytuacji pozwoli

na te pytania odpowiedzieć. W zależności od celu, sposobu organizacji itp. odpowiedzi mogą być różne.

Zauważcie, że katalog przychodów ze stosunku pracy jest katalogiem otwartym, a wymienione w nim rodzaje przychodów to jedynie przykłady. W praktyce oprócz wynagrodzeń i ekwiwalentów wypłacamy często inne świadczenia, będące przychodami ze stosunku pracy:

- wynagrodzenie za pierwsze 33 dni choroby w ciągu roku kalendarzowego,
- wynagrodzenie za czas urlopu wypoczynkowego i tzw. urlopów okolicznościowych,
- zwrot kosztów poniesionych przez pracownika w związku z doszkącaniem się lub kształceniem na studiach podyplomowych,
- odszkodowanie za skrócenie okresu wypowiedzenia,
- odszkodowanie wypłacone na podstawie przepisów o zakazie konkurencji za powstrzymanie się od działań konkurencyjnych zarówno w trakcie trwania stosunku pracy, jak i po jego ustaniu,
- różnego rodzaju inne dopłaty i zapomogi przyznawane przez pracodawcę.

Świadczymy również pracownikom różnego rodzaju usługi – zapewniamy transport, finansujemy wyjazd na firmową wycieczkę, zapraszamy na imprezy integracyjne itp.

Jak rozstrzygnąć wątpliwości, kiedy świadczenie ma związek ze stosunkiem pracy?

Ponieważ katalog świadczeń jest otwarty, w razie wątpliwości należy kierować się utrwaloną linią orzecznictw, a tezy prezentowane w wyrokach można sprowadzić do ogólnego twierdzenia:

Przychód (świadczenie, przysporzenie), który otrzymuje pracownik, a którego nie mógłby otrzymać, nie będąc pracownikiem, jest przychodem ze stosunku pracy.

Pomocy w rozpoznaniu katalogu świadczeń, które będą uznawane za przychód ze stosunku pracy, dostarcza nam – co zaskakujące – rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe.

Zgodnie z rozporządzeniem podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe stanowi przychód w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych, osiągnany przez pracowników u pracodawcy z tytułu zatrudnienia w ramach stosunku pracy, z zastrzeżeniem art. 18 ust. 2 ustawy z 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych oraz § 2 rozporządzenia.

Art 18 ust. 2 wyłącza z podstawy służącej do ustalenia wysokości składek na ubezpieczenie społeczne wynagrodzenia za czas niezdolności do pracy wskutek choroby lub odosobnienia w związku z chorobą zakaźną oraz zasiłki (w tym zasiłek chorobowy).

Drugi – bardzo szeroki (ponad 30 pozycji) – katalog wyłączeń zawarto w § 2 rozporządzenia. Lektura tego paragrafu pozwala zorientować się, co ustawodawca uznaje za przychody ze stosunku pracy. Oto niektóre pozycje:

- a. nagrody jubileuszowe (gratyfikacje), które według zasad określających warunki ich przyznawania przysługują pracownikowi nie częściej niż co 5 lat,
- b. należności obliczane od wielkości efektów uzyskanych przez zastosowanie pracowniczego projektu wynalazczego i za dokumentację dostarczoną bezumownie przez twórcę projektu, przydatną do stosowania projektu, oraz nagrody za wynalazczość, a także nagrody za prace badawcze i wdrożeniowe,
- c. odprawy pieniężne przysługujące w związku z przejściem na emeryturę lub rentę,
- d. odprawy, odszkodowania i rekompensaty wypłacane pracownikom z tytułu wygaśnięcia lub rozwiązania stosunku pracy, w tym z tytułu rozwiązania stosunku pracy z przyczyn leżących po stronie pracodawcy, nieuzasadnionego lub niezgodnego z prawem wypowiedzenia umowy o pracę lub rozwiązania jej bez wypowiedzenia, skrócenia okresu jej wypowiedzenia, niewydania w terminie lub wydanie niewłaściwego świadectwa pracy,
- e. odszkodowania wypłacone byłym pracownikom po rozwiązaniu stosunku pracy, na podstawie umowy o zakazie konkurencji, o której mowa w art. 101² Kodeksu pracy,
- f. ekwiwalenty pieniężne za użyte przy wykonywaniu pracy narzędzia, materiały lub sprzęt będące własnością pracownika,
- g. wartość ubioru służbowego (umundurowania), którego używanie należy do obowiązków pracownika, lub ekwiwalent pieniężny za ten ubiór,
- h. wartość finansowanych przez pracodawcę posiłków udostępnianych do spożycia pracownikom bez prawa do ekwiwalentu z tego tytułu – do wysokości nieprzekraczającej miesięcznie kwoty 190 zł,
- i. zwrot kosztów używania w jazdach lokalnych przez pracowników, dla potrzeb pracodawcy, pojazdów niebędących własnością pracodawcy – do wysokości miesięcznego ryczałtu pieniężnego albo do wysokości nieprzekraczającej kwoty ustalonej przy zastosowaniu stawek za kilometr przebiegu pojazdu określonych w odrębnych przepisach wydanych przez właściwego ministra, jeżeli przebieg pojazdu, z wyłączeniem wypłat ryczałtu pieniężnego, jest udokumentowany przez pracownika w ewidencji przebiegu pojazdu, prowadzonej przez niego według zasad wskazanych w przepisach o podatku dochodowym od osób fizycznych,
- j. diety i inne należności z tytułu podróży służbowej pracownika – do wysokości określonej w przepisach w sprawie

- wysokości oraz warunków ustalania należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju oraz poza granicami kraju,
- k. dodatek za rozłąkę wypłacany pracownikom czasowo przeniesionym oraz strawne – do wysokości diet z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju, określonych w przepisach w sprawie wysokości oraz warunków ustalania należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju,
 - l. świadczenia finansowane ze środków przeznaczonych na cele socjalne w ramach zakładowego funduszu świadczeń socjalnych,
 - m. świadczenia wypłacane z funduszu utworzonego na cele socjalno-bytowe na podstawie układu zbiorowego pracy u pracodawców, którzy nie tworzą zakładowego funduszu świadczeń socjalnych – do wysokości nieprzekraczającej rocznie kwoty odpisu podstawowego, określonej w art. 5 ust. 2 ustawy z 4 marca 1994 r. o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych,
 - n. świadczenie urlopowe – do wysokości nieprzekraczającej rocznie kwoty odpisu podstawowego,
 - o. zapomogi losowe w przypadku klęsk żywiołowych, indywidualnych zdarzeń losowych lub długotrwałej choroby,
 - p. składniki wynagrodzenia, do których pracownik ma prawo w okresie pobierania wynagrodzenia za czas niezdolności do pracy, zasiłku chorobowego, macierzyńskiego, opiekuńczego, świadczenia rehabilitacyjnego, w myśl postanowień układów zbiorowych pracy lub przepisów o wynagradzaniu, jeżeli są one wypłacane za okres pobierania tego wynagrodzenia albo zasiłku,
 - q. dodatki uzupełniające 80% zasiłek chorobowy wypłacane przez pracodawców – do kwoty nieprzekraczającej łącznie z zasiłkiem chorobowym 100% przychodu pracownika stanowiącego podstawę wymiaru składek,
 - r. wartość świadczeń przyznanych zgodnie z odrębnymi przepisami przez pracodawcę na podnoszenie kwalifikacji zawodowych i wykształcenia ogólnego pracownika, z wyłączeniem wynagrodzeń otrzymywanych za czas urlopu szkoleniowego oraz za czas zwolnień z części dnia pracy, przysługujących pracownikom podejmującym naukę lub podnoszącym kwalifikacje zawodowe w formach pozaszkolnych.

Jak widać, istnieje bardzo szeroki katalog świadczeń, które uznaje się za następstwo stosunku pracy, a które nie podlegają obowiązkowi opłacania składek na ubezpieczenie społeczne.

Pracodawca niestety musi rozpoznać wypłacane świadczenia na gruncie trzech ustaw: o podatku dochodowym od osób fizycznych, o podatku od towarów i usług oraz o systemie ubezpieczeń społecznych.

Jak wobec tego postępować w przypadkach, w których wypłacamy (udostępniamy) świadczenie pracownikowi i mamy wątpliwości?

Istnieje algorytm postępowania, który pomoże uniknąć większości błędów:

1. należy określić, czy świadczenie związane jest ze stosunkiem pracy;
2. następnie trzeba stwierdzić, czy świadczenie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych (katalog zwolnień zawiera art. 21 ustawy o PIT);
3. kolejnym krokiem jest stwierdzenie, czy świadczenie podlega obowiązkowi „oskładkowania ZUS” – świadczenia nieobjęte obowiązkiem ubezpieczeń społecznych wymieniane przed chwilą rozporządzenie i art. 18 ust. 2 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych;
4. w dalszej kolejności trzeba sprawdzić, czy wartość świadczenia będzie kosztem uzyskania przychodu (tu pomocna okaże się lektura art. 23 ustawy o PIT, zawierającego katalog wydatków, które nie uznaje się za koszty uzyskania przychodów);
5. końcowym etapem jest sprawdzenie, czy świadczenie należy opodatkować podatkiem od towarów i usług.

Ćwiczenie

Zapoznaj się z rozporządzeniem Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe – rozporządzenie w aktualnej wersji znajduje się na sejm.gov.pl w dziale ISAP – Internetowego Systemu Aktów Prawnych

Ustalenie wartości świadczeń nieodpłatnych

Wartość pieniężną nieodpłatnych świadczeń ustala się w następujący sposób:

- a. wartość pieniężną świadczeń w naturze **przysługujących pracownikom na podstawie odrębnych przepisów** ustala się według przeciętnych cen stosowanych wobec innych odbiorców – jeżeli przedmiotem świadczenia są rzeczy lub usługi wchodzące w zakres działalności pracodawcy;
- b. wartość pieniężną **innych nieodpłatnych świadczeń** lub świadczeń częściowo odpłatnych ustala się według zasad wskazanych w art. 11 ust. 2–2b ustawy o PIT, czyli:
 - o wartość pieniężną świadczeń w naturze określa się na podstawie cen rynkowych stosowanych w obrocie

rzeczami lub prawami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca ich uzyskania,

- o wartość pieniężną innych nieodpłatnych świadczeń ustala się:
 - jeżeli przedmiotem świadczenia są usługi wchodzące w zakres działalności gospodarczej dokonującego świadczenia – według cen stosowanych wobec innych odbiorców,
 - jeżeli przedmiotem świadczeń są usługi zakupione – według cen zakupu,
 - jeżeli przedmiotem świadczeń jest udostępnienie lokalu lub budynku – według równowartości czynszu, jaki przysługiwałby w razie zawarcia umowy najmu tego lokalu lub budynku,
 - w pozostałych przypadkach – na podstawie cen rynkowych stosowanych przy świadczeniu usług lub udostępnianiu rzeczy bądź praw tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca udostępnienia;

c. wartość pieniężną nieodpłatnego świadczenia przysługującego pracownikowi z tytułu **wykorzystywania samochodu służbowego do celów prywatnych** ustala się w wysokości:

- 250 zł miesięcznie - dla samochodów:
 - a) o mocy silnika do 60 kW,
 - b) stanowiących pojazd elektryczny w rozumieniu art. 2 pkt 12 ustawy z dnia 11 stycznia 2018 r. o elektromobilności i paliwach alternatywnych (Dz. U. z 2021 r. poz. 110 i 1093) lub pojazd napędzany wodorem w rozumieniu art. 2 pkt 15 tej ustawy;
- 400 zł miesięcznie - dla samochodów innych niż wymienione w pkt 1.

W przypadku wykorzystywania samochodu służbowego do celów prywatnych przez część miesiąca wartość świadczenia ustala się za każdy dzień wykorzystywania samochodu do celów prywatnych w wysokości 1/30 wskazanych powyżej kwot.

Natomiast jeżeli świadczenie przysługujące pracownikowi z tytułu wykorzystywania samochodu służbowego do celów prywatnych jest częściowo odpłatne, to przychodem pracownika jest różnica pomiędzy odpowiednio określoną wartością na zasadach wymienionych powyżej a odpłatnością ponoszoną przez pracownika.

Uwaga!

Jeżeli świadczenia są częściowo odpłatne, przychodem podatnika jest różnica między wartością tych świadczeń ustaloną według zasad określonych powyżej a odpłatnością ponoszoną przez podatnika.

Przykład

Pan Jan, będący czynnym podatnikiem VAT, prowadzi hurtownię spożywczą. Umówił się z pracownikami, że w związku ze zbliżającymi się świętami wynagrodzenie za listopad zostanie w części wypłacone w naturze – w postaci artykułów, które na co dzień sprzedaje pan Jan.

Wartość wynagrodzenia w naturze powinna zostać obliczona przy zastosowaniu **przeciętnych cen** stosowanych przy sprzedaży dla innych odbiorców.

Opisana sytuacja często rodzi błędy – podatnicy intuicyjnie przyjmują jako wartość świadczenia cenę zakupu rzeczy, jednak w przypadku, w którym obrót tymi rzeczami mieści się w zakresie działalności gospodarczej podatnika, trzeba – w myśl przepisów ustawy – przyjąć przeciętne ceny stosowane w obrocie z kontrahentami.

Ustawa nie zawiera definicji „ceny przeciętnej”, lecz zgodnie z wykładnią językową należy uznać za tę cenę średnią cenę stosowaną w obrocie z kontrahentami w danym okresie rozliczeniowym. Za okres rozliczeniowy można przyjąć miesiąc (za taki okres rozliczamy zaliczki, podsumowujemy PKPiR itp.). Jeżeli jednak brak danych z tego okresu – w tej sytuacji można przyjąć okres dłuższy.

Przykład

Pan Jan postanowił sprezentować z okazji świąt swoim pracownikom specjalne paczki. W skład paczek wchodzi zarówno produkty, które pan Jan sprzedaje na co dzień, jak i produkty, które musiał zakupić u innych dostawców.

Ustalając wartość świadczenia, pan Jan powinien zsumować wartość wydatków według cen zakupu poniesionych u innych kontrahentów przy zakupie produktów, których nie sprzedaje przy wykonywaniu działalności, z wartością towarów, które sprzedaje w ramach działalności gospodarczej – w przeciętnych cenach stosowanych w obrocie z kontrahentami.

Powyższe przykłady wskazują, że sprawa wcale nie jest prosta – a od razu nasuwają się dodatkowe pytania dotyczące podatku od towarów i usług: czy ustalając wartość świadczeń, powinniśmy uwzględnić zapłacony przy nabyciu lub pobierany przy sprzedaży podatek VAT?

Zgodnie z art. 7 ust. 2 ustawy o VAT przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się również **przekazanie nieodpłatnie** przez podatnika towarów należących do jego przedsiębiorstwa, w szczególności:

1. **przekazanie lub zużycie towarów 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,
2. wszelkie inne darowizny

– jeżeli podatnikowi przysługiwało, w całości lub w części, prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego z tytułu nabycia, importu albo wytworzenia tych towarów lub ich części składowych.

Uwaga!

Przepisu tego nie stosuje się do przekazywanych prezentów o małej wartości i próbek, jeżeli przekazanie to następuje na cele związane z działalnością gospodarczą podatnika. Natomiast prezenty o małej wartości to przekazywane przez podatnika **jednej osobie towary**:

- o łącznej wartości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 100 zł (bez podatku), jeśli podatnik prowadzi ewidencję pozwalającą na ustalenie tożsamości tych osób,
- których przekazania nie ujęto w ewidencji, jeżeli jednostkowa cena nabycia towaru (bez podatku), a gdy nie ma ceny nabycia – jednostkowy koszt wytworzenia, określone w momencie przekazywania towaru, nie przekraczają 20 zł.

Natomiast w myśl art. 8 ust. 2 ustawy o VAT za odpłatne świadczenie usług uznaje się także:

- **użycie towarów stanowiących część przedsiębiorstwa podatnika do celów innych niż działalność gospodarcza podatnika, w tym w szczególności do celów osobistych podatnika lub jego pracowników**, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia, jeżeli podatnikowi przysługiwało, w całości lub w części, prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego z tytułu nabycia, importu albo wytworzenia tych towarów lub ich części składowych,
- 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.

Dla celów VAT świadczenie można udokumentować tzw. fakturą wewnętrzną. Co prawda, od 1 stycznia 2013 r. nie ma już obowiązku wystawiania faktur wewnętrznych dokumentujących nieodpłatne dostawy towarów zrównane z odpłatnymi i nieodpłatne świadczenie usług zrównane z odpłatnym, ale nie oznacza to, że nie można ich wystawiać. Faktura wewnętrzna, wystawiona na zasadach obowiązujących do 31 grudnia 2012 r., pozwoli nam ustalić wartość podatku VAT, który należy odprowadzić.

Możemy oczywiście udokumentować przekazanie również w inny sposób, np. protokołem. Ważne, aby dokument ustalał świadczenie we właściwej wysokości, wyodrębniając jednocześnie wartość podatku VAT, który należy odprowadzić z tytułu nieodpłatnego przekazania.

W przytoczonych powyżej przykładach w obu sytuacjach u pana Jana powstanie obowiązek w podatku VAT (zakładając, że przy nabyciu przysługiwało mu prawo do odliczenia podatku) – wartość świadczenia należy więc ustalić w cenie brutto.

I istotne zastrzeżenie: powyższe rozważania dotyczą świadczeń dla pracowników – te świadczenia będą stanowiły element wynagrodzenia (przychody ze stosunku pracy). Świadczenia nieodpłatne dla kontrahentów traktujemy dla celów podatku VAT nieco inaczej, o czym za chwilę.

Świadczenia stanowiące element wynagrodzeń po ustaleniu ich wartości ewidencjonujemy w PKPiR – podobnie jak wynagrodzenia – w kolumnie 12.

Nieodpłatne świadczenie – jak je rozpoznać?

Sposób ustalenia wartości nieodpłatnego świadczenia już przedstawiłem, ale do omówienia pozostaje zasadnicza kwestia: jak rozpoznać, czy występuje świadczenie nieodpłatne?

Przykład

Pracownik zwrócił się o udzielenie pożyczki w związku z trudną sytuacją finansową. Pracodawca zgodził się na wypłatę. W przewidzianym terminie pracownik pożyczki nie spłacił, lecz pracodawca (kierując się względami humanitarnymi) nie podjął żadnych działań windykacyjnych (ale też zobowiązania nie umorzył). Czy powstało świadczenie nieodpłatne?

W przedstawionym przypadku świadczenie nieodpłatne nie powstaje.

Oczywiście przypadek ten nie został opisany w przepisach, jednak wyjaśnienie uzyskamy, analizując orzecznictwo:

„Korzystając z dotychczasowego orzecznictwa, jak i poglądów doktryny, należy stwierdzić, że ze świadczeniem nieodpłatnym będziemy mieli do czynienia w przypadkach, w których otrzymujący odnosi określoną korzyść pod tytułem darmym. Oznacza to, że nie świadczy nic w zamian **ani obecnie, ani też w przyszłości**. Należy przy tym pamiętać, że pojęcie «świadczenie» zakłada działanie aktywne po stronie kontrahenta podatnika, w wyniku którego podatnik uzyskuje określoną korzyść” (wyrok NSA z 15 stycznia 2008 r., II FSK 1578/06).

„O nieodpłatnym świadczeniu na rzecz podatnika można mówić jedynie wówczas, gdy jego korzyść jest wynikiem działań innego podmiotu, czyli świadczeniodawcy. Warunek ten nie jest spełniony, **w przypadku gdy dłużnik nie reguluje swoich wymagalnych zobowiązań, nawet jeżeli ma to miejsce przy bierności wierzyciela**. W takiej sytuacji nie dochodzi do powstania przychodu z tytułu nieodpłatnych świadczeń” (wyrok WSA z 5 października 2009 r., I SA/Bd 298/09).

Przykład

Pracownik zwrócił się o udzielenie pożyczki w związku z trudną sytuacją finansową. Pracodawca zgodził się na wypłatę. W przewidzianym terminie pracownik pożyczki nie spłacił i zwrócił się do pracodawcy w prośbę o umorzenie pożyczki ze względu na trudną sytuację losową. Pracodawca przychylił się do prośby i pożyczkę umorzył. Czy powstało nieodpłatne świadczenie?

Oczywiście, w tym przypadku powstało świadczenie w wysokości kwoty umorzonej pożyczki. Gdyby umowa pożyczki przewidywała konieczność zapłaty odsetek, opłat dodatkowych itp., wszystkie one – naliczone do czasu umorzenia – zwiększałyby wartość udzielonego świadczenia.

Tu powstaje kolejne pytanie: czy korzyść, którą uzyskał pracownik, będzie jego przychodem ze stosunku pracy?

Rozstrzygając tę wątpliwość, należy każdorazowo indywidualnie analizować sytuację. Jeżeli u pracodawcy istnieje np. regulamin udzielania pożyczek pracownikom uzależniający możliwość udzielenia pożyczki i jej umorzenia np. od stażu pracowniczego, przychód z nieodpłatnego świadczenia będzie stanowił dla pracownika przychód ze stosunku pracy – gdyby nie istniał stosunek pracy, pracownik nie mógłby skorzystać z umorzenia.

Często jednak pożyczki (szczególnie w małych firmach) przez pracodawców udzielane są uznaniowo. Osoba udzielająca pożyczki (pracodawca) udziela jej z własnych środków i mogłaby jej udzielić (a następnie ją umorzyć) również w sytuacji, gdyby osoba korzystająca nie była pracownikiem. Inaczej mówiąc, fakt bycia pracownikiem nie ma znaczenia dla udzielenia, a następnie umorzenia pożyczki. W tym przypadku powstanie co prawda nieodpłatne świadczenie, lecz nie będzie ono stanowiło przychodu ze stosunku pracy. Ciężar opodatkowania przychodu z tytułu uzyskania nieodpłatnego świadczenia będzie wówczas spoczywał na osobie, która to świadczenie uzyskała.

Szczegółowe zasady zaliczania do kosztów uzyskania przychodów wydatków poniesionych w związku z finansowaniem świadczeń na rzecz pracowników będziemy omawiać w jednej z kolejnych lekcji, poświęconej wynagrodzeniom i pozapłacowym elementom wynagrodzenia.

A co ze świadczeniami na rzecz kontrahentów?

Szczegółowo będziemy się nimi zajmować się w lekcji poświęconej wydatkom promocyjnym, a teraz zasygnalizujemy jedynie problem, wiążący się z pojęciem reklamy i reprezentacji.

Świadczenia nieodpłatne na rzecz kontrahentów - reprezentacja czy reklama

Owieczne spory pomiędzy podatnikami a administracją podatkową dotyczą (oczywiście nie wyłącznie) dwóch problemów:

- pierwszy wiąże się z rozpoznaniem, czy świadczenie na rzecz kontrahenta ma charakter promocyjny, nienoszący jednak znamion reprezentacji, czy też jest to świadczenie o charakterze reprezentacyjnym,
- drugi to rozpoznanie, czy świadczenie wiąże się z uzyskaniem przychodu lub zabezpieczeniem źródła przychodu.

Wydatki na reprezentację należą do wydatków, które zgodnie z art. 23 ust. 1 pkt 23 nie stanowią kosztów uzyskania przychodów, mimo że ich poniesienie będzie miało związek z uzyskaniem lub zabezpieczeniem źródła przychodów.

Dokładnie przepis brzmi:

„Art. 23. 1. Nie uważa się za koszty uzyskania przychodów:

(...)

23) kosztów reprezentacji, w szczególności poniesionych na usługi gastronomiczne, zakup żywności oraz napojów, w tym alkoholowych”.

Podatnicy czasami popełniają błąd, zawężając katalog wydatków niestanowiących kosztów uzyskania do enumeratywnie wymienionych w cytowanym przepisie wydatków na usługi gastronomiczne, zakup żywności oraz napojów, w tym alkoholowych.

Tymczasem katalog wydatków pozostaje otwarty – ustawodawca użył sformułowania „w szczególności”, a to powoduje, że wszystkie wydatki o charakterze reprezentacyjnym należy wyłączyć z kosztów uzyskania. Ponieważ pojęcie „reprezentacji” jest nieostre, powstają na tym tle różnego rodzaju problemy i wątpliwości.

Otrzymane świadczenia nieodpłatne w PKPiR

Brak ścisłej definicji „świadczenia nieodpłatnego” i konieczność dokonania rozróżnienia między nim a darowizną (otrzymanie darowizny rodzi zupełnie inne konsekwencje podatkowe) powodują powstawanie wielu trudności interpretacyjnych. Spróbujmy wyjaśnić, jak rozpoznać otrzymane świadczenie nieodpłatne, jak ująć je w PKPiR i w jaki sposób postępować w razie otrzymania darowizny (która – powtórzmy – jest zupełnie czymś innym niż świadczenie nieodpłatne).

Świadczenia nieodpłatne są przychodem z działalności gospodarczej (art. 14 ust. 2 pkt 8 ustawy o PIT). Oznacza to, że w przypadku wystąpienia świadczenia nieodpłatnego należy ustalić przychód z tego tytułu, a powstałą w ten sposób wartość opodatkować łącznie z pozostałymi przychodami z działalności gospodarczej.

Wartość nieodpłatnego świadczenia należy ustalić na zasadach wskazanych w art. 11 ust. 2–2b ustawy o PIT, następnie sporządzić dokument własny i zaksięgować wartość świadczenia w kolumnie 8 PKPiR (pozostałe przychody).

Uwaga!

Ponieważ wartość świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń otrzymanych od osób zaliczonych do I i II grupy podatkowej w rozumieniu przepisów o podatku od spadków i darowizn jest zwolniona z podatku (art. 21 ust. 1 pkt 125 ustawy o PIT), nie należy wartości tych świadczeń ujmować w PKPiR w kolumnach służących do ustalenia dochodu do opodatkowania (ale można w tym celu wykorzystać kolumny 15 lub 16).

Odpowiednio do I i II grupy podatkowej zaliczamy:

- małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierba, zięcia, synową, rodzeństwo, ojczyma, macochę i teściów,
- zstępnych rodzeństwa, rodzeństwo rodziców, zstępnych i małżonków pasierbów, małżonków rodzeństwa i rodzeństwo małżonków, małżonków rodzeństwa małżonków, małżonków innych zstępnych.

Analogiczne zwolnienie dotyczy świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń, otrzymanych przez przedsiębiorstwo w spadku od osób, o których mowa w art. 3 ustawy o zarządzie sukcesyjnym.

Omawiane zwolnienia nie mają zastosowania w przypadku świadczeń otrzymywanych na podstawie stosunku pracy, pracy nakładczej lub na podstawie umów będących podstawą uzyskiwania przychodów zaliczonych do źródła przychodów wskazanego w art. 10 ust. 1 pkt 2 ustawy, czyli do przychodów z działalności wykonywanej osobiście.

Przykład

Bratanek pana Adama użyczył mu nieodpłatnie do używania na okres roku samochód ciężarowy, który będzie wykorzystywany w działalności gospodarczej pana Adama. Użyczenie odbywa się na podstawie stosownej umowy.

Pan Adam nie ustala z tego tytułu wartości nieodpłatnego świadczenia.

Przykład 2

Znajomy pana Adama użyczył mu nieodpłatnie do używania na okres roku zamrażarkę, którą ten wykorzystuje w swoim sklepie spożywczym.

Pan Adam powinien ustalić wartość nieodpłatnego świadczenia i ująć ją w PKPiR.

Oczywiście natychmiast rodzi się kolejne pytanie: w jakim momencie powstaje przychód z tytułu nieodpłatnego świadczenia i czy należy go ująć w PKPiR jednorazowo, czy w 12 kolejnych ratach miesięcznych?

Przepisy nie rozstrzygają tego zagadnienia wprost. Organy podatkowe uważają, że moment powstania przychodu zależy od daty wydania rzeczy, a przychód należy ustalić w całości – bez podziału na poszczególne okresy.

To oczywiście rozwiązanie niekorzystne podatkowo. Przedsiębiorca będzie musiał opodatkować całą wartość świadczenia od razu, a korzyści wynikające z używania będzie uzyskiwał w dłuższym czasie.

Rozwiązaniem jest odpowiednie sformułowanie umowy. Może ona bowiem zostać zawarta na okres np. miesiąca (kwartału),

z tym że brak zawiadomienia na koniec okresu, na jaki została zawarta umowa, oznacza automatyczne przedłużenie trwania tej umowy na kolejny miesiąc (kwartał). W tym przypadku wartość nieodpłatnego świadczenia będzie naliczana każdorazowo za okres wskazany w umowie.

Warto zapoznać się z fragmentem jednej z interpretacji izby skarbowej w sprawie świadczeń nieodpłatnych – pożyczki, dla której zaniechano poboru oprocentowania (wyłączenia red.):

„Dla celów podatkowych, przez nieodpłatne świadczenie rozumie się te wszystkie zdarzenia prawne lub gospodarcze, których skutkiem jest **nieodpłatne, tj. niezwiązane z kosztami lub inną formą ekwiwalentu** przysporzenie w majątku podatnika mające konkretny wymiar finansowy. Wskazać przy tym należy, że zgodnie z art. 353 § 2 ustawy z 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny świadczenie może polegać na działaniu albo na zaniechaniu.

Z informacji zawartych we wniosku wynika, że Zainteresowany zawarł umowę nieoprocentowanej pożyczki, przez co powstał u niego przychód z tytułu nieodpłatnych świadczeń.

Dla celów podatku dochodowego nieodpłatne świadczenie dla osoby, która je otrzymuje, skutkuje obowiązkiem zapłaty podatku, stosownie do art. 14 ust. 2 pkt 8 ustawy. Korzyść z otrzymania nieoprocentowanej pożyczki pożyczkobiorca uzyskuje **w chwili otrzymania tego świadczenia**

Rozpatrując przedmiotową sprawę należy również zwrócić uwagę na zapisy ustawy Ordynacja podatkowa, która w dziale III, rozdziale 1 regule kwestię powstawania zobowiązań podatkowych. Zgodnie z art. 21 § 1 pkt 1 tej ustawy zobowiązanie podatkowe powstaje **z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania**. Z kolei stosownie do art. 5 ww. ustawy zobowiązaniem podatkowym jest wynikające z obowiązku podatkowego zobowiązanie podatnika do zapłacenia na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy podatku w wysokości, w terminie oraz w miejscu określonych w przepisach prawa podatkowego. Zgodnie z art. 4 ustawy obowiązkiem podatkowym jest wynikająca z ustaw podatkowych nieskonkretyzowana powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych ustawach.

Zatem, skoro zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym od osób fizycznych, w analizowanej sprawie, **powstaje w momencie otrzymania nieodpłatnego świadczenia** (art. 14 ust. 2 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych), w przypadku Wnioskodawcy będzie to data zawarcia przedmiotowej umowy pożyczki. W związku z powyższym nie można zgodzić się ze stanowiskiem Zainteresowanego, zgodnie z którym obowiązek podatkowy, a tym samym przychód podatkowy, powstaje każdorazowo w dacie płatności kolejnej raty pożyczki.

Reasumując, w przedstawionym we wniosku stanie faktycznym **przychód z nieodpłatnych świadczeń powstał jednorazowo, w dacie zawarcia przedmiotowej pożyczki.**”

(interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 28 września 2011 r., ILPB2/415-697/11-4/MK).

Przykład

Znajomy pana Adama użyczył mu nieodpłatnie zamrażarkę, której pan Adam będzie używał w swoim domu – dla celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą.

W tym przypadku nie występuje przychód z działalności gospodarczej.

Darowizna a nieodpłatne świadczenie

Przepisów ustawy o PIT nie stosuje się między innymi do przychodów podlegających regulacjom ustawy o podatku od spadków i darowizn. Jak odróżnić darowiznę od świadczenia nieodpłatnego?

Darowizna to instytucja uregulowana w Kodeksie cywilnym – w art. 888 i dalszych. Zgodnie z Kodeksem cywilnym:

„Art. 888. § 1. Przez umowę darowizny darczyńca zobowiązuje się **do bezpłatnego świadczenia** na rzecz obdarowanego **kosztem swego majątku**.

§2. (skreślony).

Art. 889. Nie stanowią darowizny następujące bezpłatne przysporzenia:

- 1) gdy zobowiązanie do bezpłatnego świadczenia wynika z umowy uregulowanej innymi przepisami kodeksu;
- 2) gdy kto zrzeka się prawa, którego jeszcze nie nabył albo które nabył w taki sposób, że w razie zrzeczenia się prawo jest uważane za nienabyte.

Art. 890. § 1. Oświadczenie darczyńcy powinno być złożone w formie aktu notarialnego. **Jednakże umowa darowizny zawarta bez zachowania tej formy staje się ważna, jeżeli przyrzeczone świadczenie zostało spełnione**”.

Odwolanie darowizny może nastąpić w przypadkach wskazanych w Kodeksie cywilnym, a jej przyjęcie może wiązać się z pewnymi obowiązkami – jednak co do zasady darowizna ma charakter definitywny i nieodpłatny.

Przychodów z darowizny nie ewidencjonuje się w PKPiR – nie podlegają one podatkowi dochodowemu od osób fizycznych, a w PKPiR ewidencjonujemy obowiązkowo wyłącznie zdarzenia mające wpływ na ustalenie wysokości zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych.

Nie oznacza to jednak, że otrzymanie darowizny nie ma wpływu na prowadzenie PKPiR.

Przykład

Pan Adam prowadzący hurtownię artykułów przemysłowych otrzymał w darowiźnie od swojego szwagra towary, które pozostały szwagrowi po likwidacji działalności gospodarczej. Towary te nadają się do dalszej odsprzedaży i pan Adam chce je sprzedać w swojej hurtowni. Jak powinien wprowadzić towary do PKPiR?

Artykuł 24 ust. 2 ustawy o PIT nakazuje podatnikom osiągającym dochody z działalności gospodarczej i prowadzącym księgi przychodów i rozchodów obliczać dochód z działalności jako różnicę między przychodem w rozumieniu art. 14 ustawy o PIT a kosztami uzyskania, powiększoną o różnicę między wartością rewanentu końcowego i początkowego **towarów handlowych, materiałów (surowców) podstawowych i pomocniczych, półwyrobów, produkcji w toku, wyrobów gotowych, braków i odpadków**, jeżeli wartość rewanentu końcowego jest wyższa niż wartość rewanentu początkowego, lub pomniejszoną o różnicę między wartością rewanentu początkowego i końcowego, jeżeli wartość rewanentu początkowego jest wyższa.

Z kolei § 24 rozporządzenia w sprawie PKPiR nakazuje podatnikom prowadzącym działalność gospodarczą sporządzać i wpisać do PKPiR spis z natury towarów handlowych, materiałów (surowców) podstawowych i pomocniczych, półwyrobów, produkcji w toku, wyrobów gotowych, braków i odpadów na dzień 1 stycznia, na koniec każdego roku podatkowego, na dzień rozpoczęcia działalności w ciągu roku podatkowego, a także w razie utraty w ciągu roku podatkowego prawa do opłacania podatku na podstawie ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, zmiany współnika, zmiany proporcji udziałów współników lub likwidacji działalności.

Zgodnie z rozporządzeniem podatnik ma obowiązek wycenić materiały i towary handlowe objęte spisem z natury według cen zakupu lub nabycia albo według cen rynkowych z dnia sporządzenia spisu, jeżeli są one niższe od cen zakupu lub nabycia.

Z powyższych przepisów wynika, że otrzymane w drodze darowizny towary (materiały itp.) należy ująć w spisie z natury przeprowadzanym po otrzymaniu darowizny. W ten sposób – jako składnik spisu – pojawiają się one w PKPiR.

Wyceniając otrzymane składniki majątku, stosujemy przepis mówiący, że przez „cenę zakupu” rozumie się cenę, jaką nabywca płaci za zakupione składniki majątku, pomniejszoną o podatek od towarów i usług podlegający odliczeniu zgodnie z odrębnymi przepisami, a przy imporcie powiększoną o należne cło, podatek akcyzowy oraz opłaty celne dodatkowe, obniżoną o rabaty opusty, inne podobne obniżenia, **a w przypadku otrzymania składnika majątku w drodze darowizny lub spadku – wartość odpowiadającą cenie zakupu takiego samego lub podobnego składnika.**

Oczywiście towarów otrzymanych w darowiźnie nie możemy ewidencjonować w kolumnie 10 jako stanowiących koszt uzyskania. Nie został bowiem spełniony podstawowy warunek uznania wydatku za koszt – poniesienie wydatku. Nie działa tu również przepis rozporządzenia w sprawie PKPiR, nakazujący zaewidencjonować niezwłocznie po otrzymaniu **zakup** materiałów podstawowych oraz towarów handlowych – w przypadku darowizny zakup nie nastąpi.

Jak wobec tego postąpić w praktyce?

Otrzymane w darowiźnie towary należy opisać i wycenić – taki arkusz opisu i wyceny będzie stanowił, wraz z umową darowizny, dowód pochodzenia towaru. Wartość towarów można wpisać np. w kolumnie 16.

Ważne!

Dochoodem z działalności gospodarczej będzie w przypadku towarów otrzymanych w drodze darowizny cała wartość przychodu ze sprzedaży tych towarów. Jednak towary, które nie zostały sprzedane, nie powinny wpływać na wartość doходу do opodatkowania – samo ich posiadanie jest bowiem podatkowo neutralne (nie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych). Dlatego też przy obliczaniu doходу za rok podatkowy nie należy uwzględniać wartości pozostałych towarów otrzymanych w drodze darowizny (czyli wartość tych towarów trzeba wyliczyć z wartości spisu z natury, na podstawie której ustalamy dochód do opodatkowania).

Amortyzacja składników majątkowych otrzymanych nieodpłatnie i w drodze darowizny

Z powodu dwóch następujących po sobie w niedługim czasie zmian w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych kwestie związane z amortyzacją majątku otrzymanego tytułem darmym nieco się skomplikowały.

Do końca 2017 r. przepis artykułu 23 ust. 1 pkt 45a mówił, że nie uznaje się za koszt uzyskania przychodu odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych:

- nabytych nieodpłatnie, z wyjątkiem nabytych w drodze spadku lub darowizny,

jeżeli:

- a. nabycie to nie stanowi przychodu z tytułu nieodpłatnego otrzymania rzeczy bądź praw lub
- b. dochód z tego tytułu jest zwolniony od podatku dochodowego, lub
- c. nabycie to stanowi dochód, od którego na podstawie odrębnych przepisów zaniechano poboru podatku.

Należało więc dla otrzymanych w drodze darowizny środków trwałych ustalić ich wartość początkową, środki trwałe ująć w ewidencji, a odpisy amortyzacyjne zaliczać do kosztów uzyskania przychodów – oczywiście pod warunkiem spełnienia wszystkich pozostałych wymogów dotyczących zaliczania odpisów do kosztów uzyskania przychodów.

W przypadku środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych nabytych nieodpłatnie w inny sposób niż w drodze darowizny (spadku) odpisy amortyzacyjne nie będą stanowić kosztów uzyskania – ale tylko wtedy, gdy nabycie to nie spowoduje powstania przychodu opodatkowanego z działalności gospodarczej. W odmiernej sytuacji (czyli gdy z tytułu nieodpłatnego nabycia środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej byliśmy zobowiązani ustalić przychód opodatkowany z działalności gospodarczej) po ustaleniu wartości początkowej odpisy amortyzacyjne będą stanowiły koszt uzyskania przychodu.

Zmiany od 1 stycznia 2018 r.

Nowelizacja ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, obowiązująca od 1 stycznia 2018 r., wyłączyła (jak się okaże za chwilę – tymczasowo) z podatkowych kosztów uzyskania przychodów odpisy amortyzacyjne od wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych nabytych nieodpłatnie, jeżeli nabycie to korzystało ze zwolnienia z podatku od spadków i darowizn.

Wskutek tej noweli niemożliwe było w okresie do 19 lipca 2018 r. amortyzowanie środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych otrzymanych od osób bliskich, których darowizny i spadki korzystają z ustawowego zwolnienia w podatku od spadków i darowizn. Niestety, zamykając możliwości optymalizacyjne (ten sam środek trwały mógł być wielokrotnie amortyzowany podatkowo w firmach osób bliskich), pogorszono zdecydowanie sytuację osób nabywających majątek w drodze sukcesji. Ten problem został zauważony i pojawiła się kolejna nowelizacja, obowiązująca od 19 lipca 2018 r., przywracająca w dużej mierze stan poprzedni.

Co istotne, nowe regulacje obowiązują dla dochodów uzyskanych od 1 stycznia 2018 r.

Wprowadzono zasadę, że w przypadku składników majątkowych otrzymanych w drodze spadku spadkobierca ustala ich wartość początkową i dokonuje amortyzacji na podobnych zasadach jak przed zmianą z początku roku – bez względu na to, czy nabycie korzysta, czy też nie, ze zwolnienia z podatku od spadków i darowizn. W przypadku darowizny zamiast dotychczasowego wyłączenia możliwości amortyzacji wprowadzono zasadę jej kontynuowania. Obdarowany, jeśli składniki majątkowe były amortyzowane uprzednio przez darczyńcę, kontynuuje amortyzację ze wszystkimi tego konsekwencjami (uwzględnia wartość dokonanych przez darczyńcę odpisów i kontynuuje przyjętą przez niego metodę amortyzacji).

Warto wspomnieć jeszcze o kwestii, która rodziła długo spory pomiędzy podatnikami a administracją podatkową - chodzi o ustalenie, czy w ryczałtowo określonej wartości przychodu z tytułu świadczenia polegającego na udostępnieniu pracownikowi samochodu służbowego do celów prywatnych mieści się paliwo tankowane do pojazdu przez firmę, czy też paliwo stanowi odrębne świadczenie, którego wartość należy ustalić niezależnie. Spór został zakończony ogólną interpretacją Ministra Finansów, którą przytaczamy.

INTERPRETACJA OGÓLNA Nr DD3.8201.1.2020 MINISTRA FINANSÓW z dnia 11 września 2020 roku w sprawie zryczałtowanego przychodu pracownika związanego z wykorzystywaniem samochodu służbowego do celów prywatnych

Działając na podstawie art. 14a § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2020 r. poz. 1325, z późn. zm.), zwanej dalej „Ordynacją podatkową”, w celu zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe, wyjaśniam co następuje.

1. Opis zagadnienia, w związku z którym jest dokonywana interpretacja przepisów prawa podatkowego

Niniejsza interpretacja dotyczy stosowania art. 12 ust. 2a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2020 r. poz. 1426, z późn. zm.), zwanej dalej „ustawą PIT”, w zakresie ujmowania w zryczałtowanym przychodzie pracownika świadczenia polegającego na finansowaniu przez pracodawcę kosztów eksploatacyjnych, w tym również paliwa, do samochodu służbowego wykorzystywanego przez pracownika do celów prywatnych.

2. Wyjaśnienie zakresu oraz sposobu stosowania interpretowanych przepisów prawa podatkowego do opisywanego zagadnienia wraz z uzasadnieniem prawnym

Od 1 stycznia 2015 r. do art. 12 ustawy PIT wprowadzono ustępy 2a-2c. Ustawodawca w art. 12 ust. 2a określił wartość nieodpłatnego świadczenia pracownika z tytułu wykorzystywania samochodu służbowego do celów prywatnych poprzez wskazanie konkretnych kwot, które są różnicowane w zależności od pojemności silnika samochodu.

Zgodnie z tym przepisem wartość pieniężną nieodpłatnego świadczenia przysługującego pracownikowi z tytułu wykorzystywania samochodu służbowego do celów prywatnych ustala się w wysokości:

- 1) 250 zł miesięcznie - dla samochodów o pojemności silnika do 1600 cm³,
- 2) 400 zł miesięcznie - dla samochodów o pojemności silnika powyżej 1600 cm³.

Z kolei ust. 2b wskazuje sposób obliczania wartości świadczenia, gdy podatnik korzysta z samochodu, w prywatnych celach, tylko przez część miesiąca. W takim przypadku wartość świadczenia ustala się za każdy dzień wykorzystywania samochodu do celów prywatnych w wysokości 1/30 kwot określonych w ust. 2a.

Natomiast ust. 2c określa sposób ustalania wartości przychodu z tytułu wykorzystywania samochodu służbowego do celów prywatnych w warunkach częściowej odpłatności. Zgodnie z tym przepisem, jeżeli świadczenie przysługujące pracownikowi z tytułu wykorzystywania samochodu służbowego do celów prywatnych jest częściowo odpłatne, to przychodem pracownika jest różnica pomiędzy wartością określoną w ust. 2a albo ust. 2b i odpłatnością ponoszoną przez pracownika.

Przed dniem 1 stycznia 2015 r. ustawa PIT nie zawierała przepisów szczególnych, które regulowałyby zasady ustalania przychodu pracownika z tytułu korzystania z samochodu służbowego do celów prywatnych i przychód ten był określany na zasadach ogólnych.

Stwarzało to problemy z prawidłowym ustalaniem przychodu z tego tytułu. Dlatego też, ustawodawca dla uproszczenia sposobu obliczania wartości tego nieodpłatnego (bądź częściowo odpłatnego) świadczenia wprowadził zryczałtowaną formę określania jego wartości.

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w wydawanych interpretacjach indywidualnych zajmował stanowisko, że kwoty ryczałtu, o których mowa w art. 12 ust. 2a ustawy PIT, obejmują koszty użytkowania samochodu takie jak: ubezpieczenie, bieżące naprawy i przeglądy, z wyłączeniem jednak paliwa, do którego powinno się stosować zasady ustalania przychodu przewidziane w art. 11 ust. 2 i ust. 2a pkt 4 ustawy PIT. Stanowisko to podzielane było również przez Ministerstwo Finansów.

Pogląd ten budził jednakże wątpliwości podatników i płatników i był przedmiotem skarg wnoszonych do sądów administracyjnych, w wyniku czego ukształtowana została linia orzecznicza Naczelnego Sądu Administracyjnego.

Linia ta jednolicie opowiada się za stanowiskiem prezentowanym przez płatników i podatników, uznając, że w ramach zryczałtowanego przychodu, o którym mowa w art. 12 ust. 2a ustawy PIT, mieszczą się również koszty paliwa zakupionego przez pracodawcę.

Zaistniała zatem rozbieżność pomiędzy praktyką interpretacyjną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej a orzecznictwem sądów administracyjnych. Skłoniło to Ministra Finansów do wydania interpretacji ogólnej.

Oznacza to, że prawidłowa wykładnia art. 12 ust. 2a ustawy PIT prowadzi do wniosku, że koszty paliwa finansowane przez pracodawcę, udostępniającego pracownikowi samochód służbowy do wykorzystywania do celów prywatnych, mieszczą się w zryczałtowanym przychodzie, o którym mowa w art. 12 ust. 2a ustawy PIT.

Wskazać ponadto należy, iż pojęcie „wykorzystywania” w odniesieniu do samochodu służbowego nie zostało zdefiniowane w ustawie PIT. Zgodnie z wyjaśnieniem tego pojęcia użytym w Słowniku Języka Polskiego PWN (<https://sjp.pwn.pl/szukaj/wykorzystywac.html>), oznacza ono „użyć czegoś dla osiągnięcia jakiegoś celu, zysku”. Na tę okoliczność zwrócił m.in. uwagę NSA w wyroku z dnia 19 lipca 2019 r. sygn. akt II FSK 2050/17, wskazując, że:

„Ustawodawca, jak słusznie zauważył Sąd I instancji, nie zdefiniował pojęcia "wykorzystanie samochodu służbowego". W języku potocznym przez wykorzystanie rozumieć należy użycie czegoś w celu osiągnięcia jakiegoś celu, zysku (Słownik języka polskiego PWN, <http://sjp.pwn.pl>). W tym przypadku celem, jakiemu służyć ma pojazd, jest cel prywatny pracownika, w szczególności dojazd do miejsca pracy i powrót z miejsca pracy do domu. Wykorzystanie samochodu polegać zatem będzie na przemieszczaniu się nim przez pracownika. Jego użycie wiąże się z koniecznością ponoszenia wydatków eksploatacyjnych (przykładowo wymianę opon, oleju), na ubezpieczenie pojazdu.

Podstawowym kosztem, który wiąże się z użyciem pojazdu, jest jednakże zakup paliwa, bez którego korzystanie z niego do celów prywatnych w ramach podstawowej funkcji nie będzie możliwe. Jeżeli zatem ustawodawca określa przychód z tytułu wykorzystywania samochodu służbowego do celów prywatnych ryczałtowo, bez rozbicia na poszczególne koszty, które przy zwykłym użyciu pojazdu musiałby ponieść pracownik i nie wyłącza z tej kwoty wydatków na paliwo, to należy przyjąć, że określona ryczałtowo wartość nieodpłatnego świadczenia obejmuje wszystkie wydatki związane z normalną eksploatacją samochodu, w tym także na paliwo. Jeśli ustawodawca chce wyłączyć pewne kwoty z ogólnej kwoty ryczałtu, to używa zwrotu "z wyłączeniem" czy "za wyjątkiem", czego przykładem są art. 5b ust. 1 pkt 1, art. 12 ust. 7, art. 14 ust. 2 pkt 1 lit. b, art. 20 ust. 1c pkt 2 i 5, art. 21 ust. 1 pkt 23b i 136 u.p.d.o.f. (por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 27 września 2018 r., II FSK 2430/16, CBOSA)."

Analogiczne stanowisko wynika także z innych orzeczeń NSA, w których Sąd stwierdził:

„jakkolwiek ustawodawca nie sprecyzował, co mieści się w pojęciu "wykorzystywanie samochodu służbowego do celów prywatnych", jednak z uwagi na podobnie skonstruowany, ryczałtowy zwrot kosztów używania samochodu prywatnego do celów służbowych, obejmujący wszystkie koszty i wydatki czynione z tytułu korzystania z pojazdu, a więc także koszty paliwa, zasadne jest odniesienie tej samej reguły do wykorzystywania samochodu służbowego do celów prywatnych. W tym ostatnim przypadku świadczeniem pracodawcy nie jest więc samo udostępnienie samochodu, ale także zapewnienie możliwości jego prawidłowego używania, co oznacza także ponoszenie przez pracodawcę wszelkich kosztów eksploatacji, w tym kosztów paliwa.

W zróżnicowaniu wielkości ryczałtu ze względu na pojemność silnika samochodu można zresztą upatrywać dążenia do uwzględnienia rzeczywistej wielkości kosztów eksploatacyjnych, gdyż samochód z silnikiem o większej pojemności z reguły zużywa więcej paliwa, niż samochód z silnikiem o pojemności mniejszej (por. wyroki NSA z dnia: 2 lipca 2019 r., sygn. akt II FSK 2481/17, z 28 września 2018 r., sygn. akt II FSK 2654/16 oraz z 28 maja 2019 r., sygn. akt II FSK 1583/17)."

W powołanym wcześniej wyroku z dnia 2 lipca 2019 r. NSA stwierdził:

„Podzielając to zapatrywanie Naczelnego Sądu Administracyjnego w składzie rozpoznającym skargę kasacyjną stwierdza niezasadność postawionego w niej zarzutu naruszenia art. 12 ust. 2a u.p.d.o.f. przez błędną wykładnię prowadzącą do niewłaściwego uznania, że wartość pieniężna nieodpłatnego świadczenia przysługującego pracownikowi z tytułu wykorzystywania samochodu służbowego do celów prywatnych, o której mowa w art. 12 ust. 2a u.p.d.o.f. nie obejmuje wartości udostępnionego pracownikowi paliwa, a tym samym wartość paliwa stanowi odrębne świadczenie, którego wysokość należy określić w oparciu o art. 12 ust. 2 i 3 u.p.d.o.f. Naczelnego Sądu Administracyjnego podziela w całości i przyjmuje za własne stanowisko NSA prezentowane w wyroku z 10 lipca 2018 r., II FSK 1185/16, że przepis art. 12 u.p.d.o.f. nie zawiera ograniczeń dotyczących sposobu korzystania z samochodu, liczby przejechanych kilometrów, używania samochodu dojazd lokalnych, czy też pozamiejscowych.

Pracodawca przekazując samochód służbowy, oddaje poszczególnym pracownikom do użytku pojazd gotowy do jazdy zarówno z zapewnionym paliwem, jak i materiałami eksploatacyjnymi. Korzystanie z samochodu służbowego nie jest przecież możliwe bez paliwa. To tylko potwierdza konstatację, że przepisy ustanawiające ryczałtowy przychód wskazują na czynność "wykorzystania" samochodu służbowego, a nie na "prawo do wykorzystywania".

Tylko wówczas możliwe jest jego skuteczne wykorzystywanie, jeżeli samochód jest w pełni przygotowany do eksploatacji. Odmienne rozwiązanie, wskazujące na wyłączenie paliwa z wydatków związanych z użytkowaniem samochodu służbowego, tj. wskazujące na jego odrębność w konsekwencji stanowiłoby dalsze skomplikowanie w zakresie prowadzenia niezbędnych ewidencji. To z kolei niweczyłoby ideę ryczałtu i założonego nią celu. Przytoczony przepis nie daje podstaw do różnicowania dla celów podatkowych kosztów, które mogą być objęte ryczałtem (np. ubezpieczenie, bieżące naprawy i przeglądy) od tych, których ryczałt nie obejmuje (paliwo). To wszystko prowadzi do wniosku, że brzmienie art. 12 ust. 2a u.p.d.o.f. w pełni uzasadnia wykładnię, iż wartość przychodu z tytułu użytkowania samochodu służbowego do celów prywatnych obejmuje również udostępnienie danemu pracownikowi paliwa, które nie stanowi odrębnego świadczenia."

W wyroku z dnia 28 września 2018 r. sygn. akt II FSK 2654/16 Sąd uznał, że

„Minister Finansów trafnie zresztą zauważa, że wprowadzenie reguły uproszczonego, ryczałtowanego sposobu ustalania przychodu z nieodpłatnego świadczenia w postaci wykorzystywania przez pracowników samochodu służbowego do celów prywatnych, miało służyć ułatwieniu prowadzenia działalności gospodarczej przez uproszczenie rozliczeń podatkowych. Z celem tym pozostaje jednak w sprzeczności dążenie do szczegółowego wyliczania dodatkowych, hipotetycznych korzyści, które mógłby uzyskać pracownik eksploatując pojazd służbowy do celów prywatnych z wykorzystaniem paliwa, którego koszt ponosi pracodawca. Przede wszystkim jednak taka formuła obliczania wartości nieodpłatnego świadczenia musiałaby mieć jednoznaczną podstawę normatywną, której brak, podczas gdy ma ją formuła przeciwna - bazująca na ryczałcie obejmującym wszystkie elementy składające się na to świadczenie. Nie sposób zatem zgodzić się z argumentacją w istocie negującą ryczałtowy model rozpoznawania wartości nieodpłatnego świadczenia na rzecz modelu o charakterze częściowo ryczałtowym, a częściowo ewidencyjnym. Należy natomiast opowiedzieć się za trafnością wniosku, że ryczałtowo określana wartość analizowanych nieodpłatnych świadczeń obejmuje wszelkie koszty eksploatacji samochodu, w tym paliwo, ale także - tytułem przykładu - płyn do spryskiwaczy. Nie wydaje się natomiast, by można nią było objąć również koszty pozaeksploatacyjne, które nie warunkują samego korzystania z samochodu, jak opłaty autostradowe czy parkingowe."

Ponadto należy również zwrócić uwagę na cel uregulowania w ustawie PIT zasad wynikających z art. 12 ust. 2a-2c. Przepisy te zostały wprowadzone, aby ułatwić sposób określania wartości przychodu pracownika z tytułu wykorzystywania przez niego do celów prywatnych udostępnionego mu nieodpłatnie przez pracodawcę samochodu służbowego. Natomiast interpretacja tych przepisów, z której wynikałaby konieczność odrębnego ustalania wartości paliwa finansowanego przez pracodawcę w celu jego opodatkowania, przeczyłaby intencji ustawodawcy dotyczącej uproszczenia rozliczenia z tego tytułu i niweczyłaby sens zryczałtowanej formy określania przychodu.

Zwrócił na to uwagę m.in. WSA w Opolu w wyroku z dnia 8 listopada 2017 r., sygn. akt I SA/Op 327/17, stwierdzając:

„Natomiast odmienne rozwiązanie, wskazujące na wyłączenie paliwa z wydatków związanych z użytkowaniem samochodu służbowego tj. wskazujące na jego odrębność w konsekwencji stanowiłoby dalsze skomplikowanie w zakresie prowadzenia niezbędnych ewidencji. To z kolei niweczyłoby ideę ryczałtu i założonego nią celu.”

Przyjmując zatem argumentację zawartą w jednolitej linii orzeczniczej sądów administracyjnych w zakresie interpretacji art. 12 ust. 2a ustawy PIT, należy stwierdzić, że ryczałtowo określona w tym przepisie wartość nieodpłatnego świadczenia obejmuje ponoszone przez pracodawcę koszty związane z utrzymaniem i ogólnym użytkowaniem samochodu, przykładowo takie jak: paliwo, ubezpieczenie, wymiana opon, bieżące naprawy, okresowe przeglądy, które zakład pracy - jako właściciel samochodu - musi ponieść, aby samochód był sprawny i mógł uczestniczyć w ruchu drogowym.

Używanie tak udostępnionego samochodu czasami wiąże się z dodatkowymi kosztami, takimi jak opłaty parkingowe, czy opłaty za przejazdy autostradą, które nie mogą być uznawane za świadczenia objęte kwotą określoną w art. 12 ust. 2a ustawy PIT.

Ustawodawca wskazał bowiem wyraźnie, że chodzi o świadczenie związane z wykorzystaniem samochodu służbowego (czy z oddaniem do używania - bezpłatnie - dla celów prywatnych), a nie wszelkimi pochodnymi kosztami związanymi z podróżą samochodem udostępnionym do wykorzystywania w celach prywatnych.

Minister Finansów: z up. J. Sarnowski

Uwaga!

Nie zawsze nabycie nieodpłatne wiąże się z powstaniem przychodu powodującego powstanie dochodu do opodatkowania. Więcej o tym w lekcji poświęconej dotacjom i refundacjom.

Na tym kończymy pierwszą lekcję – zawiera ona ogólne informacje dotyczące świadczeń nieodpłatnych. Wybrane przypadki szczegółowo omówimy w dalszych lekcjach, poświęconych między innymi wynagrodzeniom, działaniom promocyjnym czy dotacjom i refundacjom.

A w kolejnej lekcji skoncentrujemy się na świadczeniach częściowo odpłatnych.