

Projekt okładki:

kwadrans.com

© Copyright by Oficyna Wydawnicza „UNIMEX”
Wrocław 2013

ISBN 978-83-63597-05-4

Oficyna Wydawnicza „UNIMEX”
53-025 Wrocław, ul. Skarbowców 85b
tel. (71) 78-333-25, 78-333-26, fax (71) 78-333-27
www.unimex.pl e-mail: info@unimex.pl

Druk i oprawa:

Wrocławska Drukarnia Naukowa PAN im. St. Kulczyńskiego Sp. z o.o.
53-505 Wrocław, ul. Lelewela 4

SPIS TREŚCI

ROZDZIAŁ I

Pojęcie reprezentacji i reklamy	9
1. Uwagi ogólne	9
2. Pojęcie reklamy	9
3. Pojęcie reprezentacji	10
4. Pojęcie promocji	12
5. Pojęcie marketingu	13

ROZDZIAŁ II

Koszty uzyskania przychodu – definicja	15
1. Wydatki na działania wspierające sprzedaż	15
2. Dokumentowanie wydatków	18
3. Usługi niematerialne	22
4. Wydatki poniesione zagranicą	23
5. Zmniejszenie kosztów	24

ROZDZIAŁ III

Skutki podatkowe dla otrzymującego świadczenia	85
1. Uwagi ogólne	85
2. Nieodpłatne świadczenia	85
3. Opodatkowanie nagród wygranych w konkursach	86
4. Nagroda wygrana przez kilku uczestników	89
5. Roczna deklaracja PIT-8AR	90
6. Konkurs dla podmiotów prowadzących działalność gospodarczą	91

ROZDZIAŁ IV

Dostawa towarów a działania wspierające sprzedaż na gruncie podatku VAT	95
1. Zakres opodatkowania	95
2. Odpłatna dostawa towarów	95
3. Nieodpłatna dostawa	96
4. Ewidencja osób obdarowanych	99
5. Świadczenie usług	100
6. Nieodpłatne świadczenie usług	100

ROZDZIAŁ V

Odliczenia podatku VAT	113
1. Uwagi ogólne	113
2. Termin odliczenia VAT	114
3. Dokumenty uprawniające do odliczenia	116
4. Odliczenie proporcjonalne	117

ROZDZIAŁ VI

Sprzedaż premiowa	123
1. Uwagi ogólne	123
2. Forma nagrody	124

3. Wydatki poniesione na zakup nagród	126
4. Sprzedaż premiowa a zwolnienie podatkowe	128
5. Obowiązki organizatora sprzedaży premiowej	131
6. Sprzedaż premiowa a VAT	131
7. Odliczenie VAT	133
8. Regulamin	133
ROZDZIAŁ VII	
Sponsoring	141
1. Uwagi ogólne	141
2. Definicja	141
3. Sponsoring jako koszt	145
4. Sponsoring a darowizna	147
5. Sponsoring a VAT	148
ROZDZIAŁ VIII	
Reklama transgraniczna	157
1. Uwagi ogólne	157
2. Faktura wewnętrzna	158
3. Termin wystawienia faktury	159
4. Faktura zaliczkowa	159
5. Kurs	159
6. Informacje podsumowujące	160
ROZDZIAŁ IX	
Konkursy, loterie	165
1. Uwagi ogólne	165
2. Opodatkowanie nagród	165
3. Zwolnienie od podatku	167
4. Roczna deklaracja PIT-8AR	169
5. Konkurs dla podmiotów prowadzących działalność gospodarczą	169
ROZDZIAŁ X	
Pracownik a marketing	185
1. Uwagi ogólne	185
2. Nieodpłatne świadczenia	186
3. Pracownik a opodatkowanie podatkiem VAT	186
4. Odliczenie podatku VAT	191
ROZDZIAŁ XI	
Rabat	211
1. Uwagi ogólne	211
2. Rabat	212
3. Rabat cenowy	212
4. Rabat towarowy	213
5. Podatek dochodowy	214
6. Skutki u nabywcy	217
7. VAT	217
8. Faktura a rabat	218

9. Rabaty dotyczące wewnątrzspółnotowego nabycia towarów	218
10. Kasa fiskalna a rabat.....	219
11. Bonusy i premie pieniężne	222
12. Nieodpłatne świadczenie usług.....	222
13. Skonto.....	230

ROZDZIAŁ XII

Teksty aktów prawnych	241
1. Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (wyciąg)	241
2. Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (wyciąg)	271
3. Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (wyciąg)	299

Rozdział I

Pojęcie reprezentacji i reklamy

1. Uwagi ogólne

Działania wspierające sprzedaż odgrywają niezwykle istotną rolę w każdym działaniu biznesowym. W dobie wzmożonej walki o klienta większe znaczenie nabiera inwestowanie przez firmy w reprezentację i reklamę. Tego rodzaju działania promocyjne mogą przyczynić się do pozyskania nowych klientów, zwiększenia sprzedaży i w efekcie umocnienia pozycji firmy na rynku.

Przepisy podatkowe nie formułują definicji promocji, reprezentacji, ani definicji reklamy. Ma to niezwykle istotne znaczenie do rozliczeń podatkowych. Jak wiadomo z kosztów uzyskania przychodu zostały całkowicie wyłączone koszty reprezentacji, w szczególności poniesione na usługi gastronomiczne, zakup żywności oraz napojów, w tym alkoholowych.

Wielokrotnie zarówno w literaturze, jak i w interpretacjach organów skarbowych, podnoszono argument, że brak jest ustawowej definicji powyższych pojęć i w związku z tym należy się posługiwać ich znaczeniem słownikowym.

Poniżej prezentuję definicje pojęć, które są związane z działaniami wspierającymi sprzedaż.

2. Pojęcie reklamy

Reklama polega na rozpowszechnianiu informacji o towarach oraz usługach, ich zaletach, wartości, miejscach i możliwościach nabycia, chwalenie kogoś, zalecanie czegoś za pośrednictwem prasy, radia, telewizji i innych środków służących temu celowi, np. plakaty, napisy, ogłoszenia.

Natomiast zgodnie z definicją zawartą w „Słowniku języka polskiego” PWN (Warszawa 1981 r.) „reprezentacja” oznacza okazałość, wytworność w czymś sposobie życia związaną ze stanowiskiem lub pozycją społeczną. Natomiast według definicji utrwalonej w orzecznictwie – reprezentacja to wszelkie działania polegające na stwarzaniu i utrwalaniu dobrego wizerunku firmy.

Reklama pełni zatem dwie główne funkcje. Po pierwsze, informuje o produktach wprowadzanych na rynek lub już się na nim znajdujących, po drugie, zachęca i nakłania do ich zakupu.

Takie stanowisko potwierdził Naczelnik Lubelskiego Urzędu Skarbowego, w piśmie z dnia 13 września 2007 r., nr PD.423-49/07, gdzie możemy przeczytać:

„(...) «reklama» – oznacza rozpowszechnianie informacji o towarach, ich zaletach, wartości, miejscach i możliwościach nabycia, chwalenie kogoś, zalecanie czegoś przez prasę, radio, telewizję; środki służące temu celowi (np. plakaty, napisy, ogłoszenia itp.). Przez reprezentację należy rozumieć każde działanie polegające na stworzeniu i utrwaleniu dobrego wizerunku firmy. Zadaniem reprezentacji nie jest bezpośrednie nakłanianie do nabycia towarów lub usług, lecz pośrednio – przez stworzenie pozytywnego wizerunku firmy i jej produktów. Natomiast za reklamę należy uznać, instrument, za pomocą którego przedsiębiorcy dążą do zaprezentowania oferowanych przez siebie towarów lub usług, zainteresowania nimi, a następnie skłonienia odbiorcy do ich nabycia. Zgodnie ze stanowiskiem, które zostało zaprezentowane na stronie Krajowej Informacji Podatkowej kip. mofnet. gov.pl. przez reprezentację należy rozumieć działania, które polegają na kontaktach oficjalnych i handlowych z innymi podmiotami gospodarczymi (skierowane na zewnątrz firmy) (...)”.

Od reklamy należy odróżnić również informację handlową o towarach i firmie (np. zawiadomienie o istnieniu firmy, oferowanych produktach i ich cenach). Różni się ona od reklamy tym, iż nie zawiera w sobie elementów wartościujących przedmiot sprzedaży, ani zachęcających do jego nabycia. Wydatki te podobnie jak wydatki na reklamę stanowią koszty uzyskania przychodów.

3. Pojęcie reprezentacji

Natomiast zgodnie z definicją zawartą w „Słowniku języka polskiego PWN (Warszawa 1981 r.) „reprezentacja” oznacza okazałość, wytworność w czymś sposobie życia związaną ze stanowiskiem lub pozycją społeczną. Natomiast według definicji utrwalonej w orzecznictwie – reprezentacja to wszelkie działania polegające na stwarzaniu i utrwalaniu dobrego wizerunku firmy.

Również organy podatkowe posługują się definicją słownikową reprezentacji, tytułem przykładu można wskazać pismo Naczelnika Urzędu Skarbowego w Łodzi, z 28 marca 2007 r., nr ŁUS-II-2-423-12/07/AG, w którym możemy przeczytać:

„(...) Zgodnie z obowiązującym od dnia 1.01.2007 r. brzmieniem art. 16 ust. 1 pkt 28 w/w ustawy nie uważa się za koszty uzyskania przychodów kosztów reprezentacji, w szczególności poniesionych na usługi gastronomiczne, zakup żywności oraz napojów, w tym alkoholowych.

Z uwagi na brak ustawowej definicji pojęcia «reprezentacja», należy stosować wykładnię językową. Według «Słownika języka polskiego» (PWN, Warszawa 1981 r.) pojęcie «reprezentacja» oznacza okazałość, wytworność w którymś sposobie życia związaną ze stanowiskiem lub pozycją społeczną. W praktyce podatkowej utrwalil się pogląd, iż reprezentacją są działania polegające na oficjalnych kontaktach handlowych z innymi podmiotami, podczas których przyjmuje się delegacje lub kontrahentów, uczestniczy w przyjęciach związanych z pobytem delegacji lub kontrahentów. Są to więc działania, które mają na celu zaprezentowanie firmy w sposób jak najbardziej pozytywny dla obecnych i przyszłych klientów.

Według definicji utrwalonej w orzecznictwie – reprezentacja, to wszelkie działania polegające na stwarzaniu i utrwalaniu dobrego wizerunku firmy np. wystrój firmy, logo (...)”.

Powszechnie przyjmowana interpretacja pojęcia „reprezentacja” jest bardzo zbliżona do tego, jakie zostało przedstawione w informacji, nr II USpBI/1/413/69/04/BB, udzielonej 28 grudnia 2004 r. przez II Naczelnika Urzędu Skarbowego w Białymstoku:

„(...) Z istoty pojęcia reprezentacja wynika, iż ma ona na celu stworzenie i utrwalenie dobrego wizerunku firmy, m.in. poprzez wystawność, okazałość i elegancję, np. w sposobie podejmowania interesantów i kontrahentów. Do kosztów reprezentacji (...) można zaliczyć m.in. wydatki poniesione na:

- *organizację okolicznościowych przyjęć,*
- *spotkanie z kontrahentem,*
- *przyjmowanie i utrzymywanie delegacji lub kontrahentów,*
- *poczęstunek gości,*
- *upominki dla partnerów handlowych (...)*”.

Ponadto przy próbie definicji reprezentacji zasadne jest sięgnięcie do pisma Ministerstwa Finansów z 17 lipca 1995 r., nr PO 4/AK-722-702/95, w którym powołując się na słownik języka polskiego stwierdziło, iż w związku z brakiem odpowiedniej definicji w przepisach podatkowych przyjąć należy wykładnię językową pojęcia „reprezentacja” zgodnie z którą pojęcie to oznacza okazałość, wytworność w którymś sposobie życia, związaną ze stanowiskiem lub pozycją społeczną. Trzeba jednak podkreślić, że w wyroku z 6 maja 1998 r. Naczelny Sąd Administracyjny (sygn. akt SA/Sz 1412/97, niepublikowany) stwierdził, iż

pojęcie „reprezentacja” nie musi odnosić się do okazałości, wystawności, a odnosi się do dobrego reprezentowania się firmy, które może polegać na odpowiednim ubiorze pracowników, wystroju firmy, jej logo, tablicach informacyjnych, sposobie podejmowania interesantów i kontrahentów. Jak widać, określenie zakresu wydatków spełniających kryteria zaliczenia do reprezentacji, nie jest sprawą prostą. Co więcej w tym przypadku należy pamiętać, że wszystkie wydatki na cele reprezentacji są limitowane dla celów podatkowych.

4. Pojęcie promocji

Definicja promocji nie została zdefiniowana w ustawach podatkowych zasadniczo jest to zbiór środków, za pomocą których przedsiębiorstwo lub sprzedawca komunikuje się z rynkiem, czyli przekazuje informacje o swojej działalności lub konkretnych produktach i usługach.

Według słownika promocja, to m.in. działania zmierzające do zwiększenia popularności jakiegoś produktu lub przedsięwzięcia; też: każde z tych działań. W konsekwencji na promocję składa się zarówno reprezentacja firmy, jak i jej reklama.

Natomiast zgodnie z definicją zawartą w internetowym słowniku języka polskiego (<http://sjp.pwn.pl/>) promocja to działania zmierzające do zwiększenia popularności jakiegoś produktu lub przedsięwzięcia; też: każde z tych działań.

Definicję promocji możemy również odnaleźć w internetowej encyklopedii Wikipedia (www.wikipedia.pl Wolna Encyklopedia) zgodnie z nią „promocja” to oddziaływanie na odbiorców produktów danej firmy, polegające na przekazaniu im informacji, które mają w odpowiednim stopniu zwiększyć wiedzę na temat produktów lub usług oraz samej firmy w celu stworzenia dla nich preferencji na rynku.

Promocja jest elementem komunikacji marketingowej. Instrumentami promocji w marketingu są:

- 1) promocja sprzedaży,
- 2) reklama,
- 3) personel odpowiedzialny za sprzedaż,
- 4) marketing bezpośredni, *public relations*.

W kontekście przytoczonych definicji można zauważyć, iż pojęcie „promocji” jest pojęciem bardzo pojemnym, obejmującym wiele działań o różnorodnym charakterze. Dlatego też często pojawiają się problemy związane z przyporządkowaniem ich do określonej kategorii aktywności podatników w obrocie gospodarczym, a co za tym idzie – kwalifikacji

wynikających z nich wydatków do kosztów uzyskania przychodów w rozumieniu obowiązujących w tym względzie przepisów normatywnych.

5. Pojęcie marketingu

Definicji marketingu nie znajdziemy w ustawach podatkowych dlatego należy posłużyć się definicją słownikową. Przez pojęcie marketingu należy rozumieć działania gospodarcze dotyczące sprzedaży, dystrybucji, reklamy, planowania produkcji, badań rynku; koncentrują się na rynku i są przez rynek determinowane; celem marketingu jest przystosowanie przedsiębiorstwa do zmiennych warunków rynku oraz oddziaływanie na rynek i kształtowanie go. Marketing obejmuje: określanie potrzeb, kształtowanie produktu z punktu widzenia potrzeb nabywców, tworzenie i utrzymywanie popytu, ustalanie polityki rynkowej, finansowanie i kredytowanie obrotu oraz działania związane z fizycznym ruchem towarów.

Rozdział II

Koszty uzyskania przychodu – definicja

1. Wydatki na działania wspierające sprzedaż

Wydatki na działania wspierające sprzedaż to w strukturze kosztów działalności każdego podmiotu spore kwoty. Jednak poniesione wydatki na wskazane cele nie zawsze mogą zostać zaliczone do kosztów.

Jak wiadomo warunkiem uznania wydatku za koszt uzyskania przychodu jest istnienie między nim a osiągnięciem przychodu związku przyczynowo-skutkowego, czyli wykazanie, że poniesienie wydatku ma wpływ na powstanie lub zwiększenie przychodu podatkowego. Jak wynika z tego przepisu, kosztem uzyskania przychodów są wszystkie poniesione wydatki, po wyłączeniu zastrzeżonych w ustawie, służące uzyskiwaniu przychodów. Są to więc koszty bezpośrednio i pośrednio związane z uzyskiwanym przychodem oraz koszty dotyczące całokształtu działalności podatnika, czyli związane z funkcjonowaniem firmy. Przy czym koszty, których nie można bezpośrednio lub pośrednio powiązać z uzyskanym przychodem lub są związane z całokształtem działalności podatnika, podlegają zaliczeniu w ciężar kosztów uzyskania przychodów z chwilą ich faktycznego poniesienia. Takimi wydatkami są często między innymi wydatki poniesione przez podatników na cele marketingowe. Są to bowiem wydatki, których wprawdzie nie można bezpośrednio powiązać z konkretnymi przychodami uzyskiwanymi przez podatników, ale niewątpliwie służą one uzyskiwaniu przychodów.

Mimo dokonania rozróżnienia kosztów na bezpośrednie i inne niż bezpośrednie ustawy o podatku dochodowym nie zawierają definicji tych kategorii kosztów. Dlatego też definiując koszty bezpośrednie i koszty inne niż bezpośrednie należy, zdaniem Wnioskodawcy, odwołać się do słownikowego znaczenia słowa „bezpośredni”. Według definicji słownika języka polskiego „bezpośredni” oznacza „dotyczący kogoś lub czegoś wprost”. Zgodnie z powyższą definicją koszt bezpośrednio związany z przychodami, to koszt dotyczący wprost konkretnych przychodów, koszt bez którego nie byłoby możliwe uzyskanie danych przychodów, koszt zapewniający również odpowiednią wysokość przychodów.

Ustawodawca nie definiuje co należy rozumieć pod pojęciem zachowanie lub zabezpieczenie źródła przychodów. Zgodnie z definicją zawartą w „Słowniku Języka Polskiego PWN”, pojęcie:

1) zabezpieczyć oznacza:

- zapewnienie ochrony przed czymś niebezpiecznym lub szkodliwym,
- uczynienie bezpiecznym,
- zapewnienie utrzymania czegoś w dotychczasowym stanie,
- zapewnienia komuś środki do życia,
- zapewnienia zaspokojenia roszczenia lub wykonanie kary,

2) zachować oznacza:

- pozostać w posiadaniu czegoś,
- dochować coś w niezmiennym stanie mimo upływu czasu lub nie-sprzyjających okoliczności,
- uchronić przez zapomnieniem.

Uznanie danego wydatku za koszt uzyskania przychodów jest możliwe tylko wtedy, gdy z prawidłowo i rzetelnie udokumentowanych zdarzeń wynika ponad wszelką wątpliwość, iż jest to wydatek celowy i racjonalnie uzasadniony. Zatem to podatnik zobowiązany jest wykazać nie tylko fakt poniesienia danego wydatku, ale także jego celowość i racjonalność. Przy ustalaniu kosztów uzyskania przychodów, nie można uznać za koszt wydatków, których charakter budzi wątpliwości.

Aby wydatek poniesiony przez podatnika mógł stanowić koszt uzyskania przychodów, muszą zaistnieć łącznie następujące przesłanki:

- został poniesiony przez podatnika,
- jest definitywny, a więc bezzwrotny,
- pozostaje w związku z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą,
- poniesiony został w celu uzyskania przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów,
- został właściwie udokumentowany,
- nie jest kosztem wymienionym w katalogu wydatków nieuznawanych za koszty.

Ustawy o podatkach dochodowych nie określają rodzaju wydatków, które można zaliczyć do kosztów reklamy. Na podatniku spoczywa ciężar udowodnienia, że określony wydatek jest kosztem uzyskania przychodu. Ma on obowiązek nie tylko udokumentować, że wydatek został poniesiony (pra-

widlowo zarachowany), ale także wskazać, że został poniesiony w celu osiągnięcia przychodu.

Reasumując, jak wskazał Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu, w piśmie nr ILPB3/423-268/11-3/KS, z dnia 14 września 2011:

„(...) właściwa i zgodna z treścią ustawowej regulacji kwalifikacja kosztów uzyskania przychodów powinna brać pod uwagę:

- *przeznaczenie wydatku (celowość, zasadność wydatku dla funkcjonowania podmiotu). Ze względu na szeroki zakres celowości, powinno poddawać się szczegółowej analizie czynniki wpływające na celowość w postaci racjonalności i efektywności;*
- *potencjalną możliwość (analizowaną w dacie poniesienia wydatku na podstawie obiektywnych przesłanek) przyczynienia się danego wydatku do osiągnięcia przychodu, względnie zachowania albo zabezpieczeniem źródła przychodów;*
- *brak wyłączenia z kosztów uzyskania przychodów (...)*”.

Warto tu przytoczyć wyrok NSA z dnia 8 maja 1998 r. (sygn. akt I SA/Lu 466/97), który zwraca uwagę na konieczność istnienia tego związku. Oczywiście nie jest on już aktualny w zakresie kosztów reprezentacji, oddaje jednak istotę kosztów marketingowych jako kosztów podatkowych. Stwierdza się w nim:

„(...) Fakt, iż ustawa z 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych lub inne przepisy podatkowe nie określają rodzaju wydatków, które można zaliczyć do kosztów reprezentacji i reklamy, nie świadczy o tym, iż każdy wydatek może być uznany za ten koszt. Charakter wydatków na koszt reprezentacji i reklamy winien być na tyle związany z prowadzoną działalnością, by możliwa była ocena oparta na zasadzie logiki i zasad doświadczenia życiowego, że mogą mieć one wpływ na uzyskanie przychodu (...)”.

W przypadku tego rodzaju wydatków na działania reklamowe nie można określić, z jaką częścią przychodów są one związane. Wydatki na działania reklamowe należy wówczas zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów w dacie poniesienia kosztu. W praktyce datą poniesienia kosztu jest albo dzień, na który ujęto koszt w księgach rachunkowych na podstawie otrzymanej faktury, albo – u podatników prowadzących pkipr – data wystawienia faktury kosztowej. Przykładem kosztów pośrednich będzie reklama danej marki. Wydatków na tego typu reklamę nie da się powiązać bezpośrednio ze sprzedażą określonego produktu.

Koszty pośrednie dotyczące jednego roku podatkowego należy zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów w całości w dacie poniesienia. Inaczej należy postąpić, gdy koszty pośrednie dotyczą więcej niż jednego roku podatkowego. Wtedy należy je rozliczyć proporcjonalnie w całym okresie, którego dotyczy wydatek.

2. Dokumentowanie wydatków

Podobnie w podmiotach prowadzących księgę przychodów i rozchodów, jak i w podmiotach prowadzących księgi handlowe zgodnie z ustawą o rachunkowości. Księgi i rejestry powinny być prowadzone w języku polskim i w walucie polskiej.

Gromadzone w jednostce dokumenty są źródłem informacji, potwierdzają zdarzenia gospodarcze oraz stanowią istotny materiał dowodowy. Dowody księgowe są podstawą zapisów księgowych. Jednak nie każdy dokument jest dowodem księgowym, ponieważ najpierw musi spełnić wymagania określone w ustawie o rachunkowości. Rachunkowość jednostki obejmuje m.in. prowadzenie, na podstawie dowodów księgowych, ksiąg rachunkowych, ujmujących zapisy zdarzeń w porządku chronologicznym i systematycznym, a także gromadzenie i przechowywanie dowodów księgowych oraz pozostałej dokumentacji przewidzianej ustawą.

Dokument staje się dowodem księgowym z chwilą umieszczenia na nim dekretacji, będącej bezpośrednią podstawą do dokonania zapisów w księgach rachunkowych. Jednak w wielu jednostkach występują problemy związane z obiegiem dokumentów, z ich wstępną weryfikacją, segregacją, przetwarzaniem i archiwizowaniem.

Przepisy podatkowe dla podatników prowadzących księgi rachunkowe nie precyzują, w jaki sposób poniesione wydatki powinny być dokumentowane. Jednak ustawa o rachunkowości wspomina o tzw. dokumentach źródłowych i o nich właśnie trzeba pamiętać, dokumentując poniesione wydatki.

Dokumentami źródłowymi są:

- dowody zewnętrzne obce – czyli otrzymane od kontrahentów,
- dowody zewnętrzne własne – przekazywane w oryginale kontrahentom, oraz
- dowody wewnętrzne, które dotyczą operacji wewnątrz jednostki.

Na takie rozróżnienie wskazują również organy podatkowe. Tytułem przykładu można wskazać pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach, nr IBPB3/423-229/07/JS/KAN-1634/07, z dnia 4 lutego 2008 r., gdzie czytamy:

„(...) Zgodnie z art. 9 ust. 1 ustawy o pdop podatnicy są obowiązani do prowadzenia ewidencji rachunkowej, zgodnie z odrębnymi przepisami, w sposób zapewniający określenie wysokości dochodu (straty), podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku za rok podatkowy, a także do uwzględnienia w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych informacji niezbędnych do obliczenia wysokości odpisów amortyzacyjnych zgodnie z przepisami art. 16a–16m. Odrębnymi przepisami, o których mowa w powołanym przepisie są przepisy ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j. Dz.U. z 2002 r. Nr 76, poz. 694 z późn. zm.). Art. 20 ust. 2 tej ustawy stanowi, że podstawą zapisów w księgach rachunkowych są dowody księgowe stwierdzające dokonanie operacji gospodarczej, zwane dalej «dowodami źródłowymi»:

- zewnętrzne obce – otrzymane od kontrahentów,
- zewnętrzne własne – przekazywane w oryginale kontrahentom,
- wewnętrzne – dotyczące operacji wewnątrz jednostki.

Natomiast minimum wymagań stawianych wobec dokumentów księgowych zawiera art. 21 ust. 1 ustawy o rachunkowości zgodnie z którym dowód księgowy powinien zawierać co najmniej:

- 1) określenie rodzaju dowodu i jego numeru identyfikacyjnego,
- 2) określenie stron (nazwy, adresy) dokonujących operacji gospodarczej,
- 3) opis operacji oraz jej wartość, jeżeli to możliwe, określaną także w jednostkach naturalnych,
- 4) datę dokonania operacji, a gdy dowód został sporządzony pod inną datą – także datę sporządzenia dowodu,
- 5) podpis wystawcy dowodu oraz osoby, której wydano lub od której przyjęto składniki aktywów,
- 6) stwierdzenie sprawdzenia i zakwalifikowania dowodu do ujęcia w księgach rachunkowych przez wskazanie miesiąca oraz sposobu ujęcia dowodu w księgach rachunkowych (dekretacji), podpis osoby odpowiedzialnej za te wskazania.

Na podstawie art. 21 ust. 1a ustawy o rachunkowości można zaniechać zamieszczania na dowodach obcych o których mowa w ust. 1 pkt 5 i 6, jeżeli wynikają one z techniki dokumentowania zapisów księgowych. Jeśli więc umowa cywilnoprawna spełniać będzie ww. wymogi określone w art. 21 ust. 1 ustawy o rachunkowości to stanowisko wnioskodawcy w zakresie możliwości udokumentowania wydatków dotyczących reklamy i sponsoringu świadczonych przez podmioty nie prowadzące działalności gospodarczej umową cywilnoprawną jest prawidłowe (...).”

Dowody księgowe własne należy wystawiać w taki sposób i w takim trybie, jaki przyjmie do stosowania dana jednostka gospodarcza. Jest to suwerenna decyzja kierownika jednostki. Dowody te mogą być wypisane odręcznie lub z wykorzystaniem programów komputerowych, którymi dysponuje firma. Nie jest tu wymagana określona szata graficzna czy format – mogą być sporządzone na dowolnych drukach.

Należy jednak pamiętać, że dowody księgowe wewnętrzne, podobnie jak zewnętrzne, muszą być:

- rzetelne, to jest zgodne z rzeczywistym przebiegiem operacji gospodarczej, którą dokumentują,
- wystawione niezwłocznie, bezpośrednio po zdarzeniu gospodarczym,
- kompletne, a ich treść musi być pełna i zrozumiała, natomiast stosowane skróty możliwe do identyfikacji,
- czytelne – dotyczy to zarówno oryginałów, jak i kopii – bez względu na technikę, w jakiej są one sporządzane,
- sporządzone z należytą starannością,
- wolne od błędów rachunkowych,
- sporządzone w sposób trwały,
- wystawione głównie w języku polskim, a w przypadku dowodów sporządzanych w innym języku należy zapewnić ich tłumaczenie na żądanie organów kontroli, a także
- wartości liczbowe muszą być przedstawione w złotych i groszach (dwa miejsca po przecinku).

Dokumenty własne to również dowody księgowe wystawione przez odpowiednie komórki organizacyjne jednostki dla udokumentowania operacji dokonywanych wewnątrz jednostki. Takim dokumentem może być karta drogowa, polecenie podróży służbowej – delegacja, wniosek w sprawie wyjazdu służbowego za granicę.

Dowody zewnętrzne obce sporządzane są przez inne jednostki prawne i fizyczne wchodzące w stosunki umowne z jednostką gospodarczą. Potwierdzeniem transakcji mogą być wyłącznie oryginały. Dotyczy to np. transakcji kupna materiałów, towarów, surowców, środków trwałych itd., darowizn, operacji bankowych. Dowody obce powinny podlegać sprawdzeniu pod względem formalnym, merytorycznym i rachunkowym. Po potwierdzeniu przeprowadzenia operacji gospodarczej i jej akceptacji stają się dowodem źródłowym i stanowią podstawę zapisów księgowych w systemie finansowo-księgowym. Natomiast dowody zewnętrzne własne przekazywane są w oryginale na zewnątrz jednostki, np. kontrahentom, jako potwierdzenie transakcji

sprzedaży określonych w dowodzie aktywów. Do tej grupy dowodów zalicza się również dokumenty dotyczące rozrachunków publicznoprawnych z tytułu podatków, składek na ubezpieczenie społeczne itp.

Dowód księgowy powinien zawierać co najmniej:

- określenie rodzaju dowodu i jego numeru identyfikacyjnego,
- określenie stron (nazwy, adresy) dokonujących operacji gospodarczej,
- opis operacji oraz jej wartość, jeżeli to możliwe, określoną także w jednostkach naturalnych,
- datę dokonania operacji, a gdy dowód został sporządzony pod inną datą – także datę sporządzenia dowodu,
- podpis wystawcy dowodu oraz osoby, której wydano lub od której przyjęto składniki aktywów,
- stwierdzenie sprawdzenia i zakwalifikowania dowodu do ujęcia w księgach rachunkowych przez wskazanie miesiąca oraz sposobu ujęcia dowodu w księgach rachunkowych (dekretacja), podpis osoby odpowiedzialnej za te wskazania.

Dane wymienione w dwóch ostatnich punktach można pominąć, jeżeli wynika to z odrębnych przepisów lub techniki dokumentowania zapisów księgowych.

Podstawą zapisów mogą być również sporządzone przez jednostkę dowody księgowe:

- zbiorcze – służące do dokonania łącznych zapisów zbioru dowodów źródłowych, które muszą być w dowodzie zbiorczym pojedynczo wymienione,
- korygujące poprzednie zapisy,
- zastępcze – wystawione do czasu otrzymania zewnętrznego obcego dowodu źródłowego,
- rozliczeniowe – ujmujące już dokonane zapisy według nowych kryteriów klasyfikacyjnych.

Kwestie związane z uznaniem za koszt uzyskania przychodu wydatku, który nie został udokumentowany, nierzadko są przedmiotem różnicy zdań pomiędzy podatnikami i organami podatkowymi. W wielu takich sprawach ostateczne stanowisko zajmowały sądy.

W wyroku z dnia 27 kwietnia 2004 r., sygn. akt III SA 3041/02, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie stwierdził, że:

„(...) Wydatki faktycznie poczynione, a jedynie wadliwie, czy też w sposób niepełny udokumentowane, nie mogą być tylko z tego powodu w całości

pominięte przy określaniu podstawy opodatkowania, jeżeli mogą być one udowodnione innymi środkami dowodowymi zasługującymi na wiarę, chyba że przepis prawa podatkowego przewiduje określony sposób dokumentowania wydatków (...)”.

Podobne stanowisko zajął Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 1 lutego 2000 r., sygn. akt I SA/Po 135/99. W wyroku tym Sąd uznał, że:

„(...) Wystawienie wadliwego dowodu księgowego nie niweczy samego faktu poniesienia wydatku, jeżeli służył osiągnięciu przychodów, a podatnik wykazuje innymi dowodami zaistnienie zdarzenia gospodarczego uzasadniającego ten wydatek (...)”.

3. Usługi niematerialne

Aby możliwe było zaliczenie do kosztów podatkowych kosztów nabytych usług podatnik musi być w stanie udokumentować, że dana usługa faktycznie została wykonana.

Podstawową dokumentację wykonania usług stanowią umowy, faktury i specyfikacje do faktur. Na podstawie swoich doświadczeń zalecam, aby w przypadku usług niematerialnych w szczególności zwrócić uwagę na przygotowanie dodatkowej dokumentacji potwierdzającej faktyczne wykonanie usług, np. raporty, memoranda, korespondencja (faksowa, mailowa), notatki i podsumowania ze spotkań i inne dokumenty mogące wskazywać rezultat wykonanych usług.

W przypadku udzielenia licencji lub praw do patentów, znaków towarowych istotne jest udokumentowanie prawa własności podmiotu zbywającego prawo do korzystania z danej wartości intelektualnej oraz udokumentowanie, iż określone prawa podlegają ochronie na terenie innych krajów.

Takie też stanowisko możemy odnaleźć w piśmie Dyrektora Izby Skarbowej w Krakowie, nr PD1/005/2-215/04/WK, z dnia 24 czerwca 2004 r., w którym możemy przeczytać:

„(...) Zaliczenie określonych wydatków na usługi niematerialne do kosztów uzyskania przychodów musi mieć oparcie w konkretnych zdarzeniach. Podstawowym kryterium pozwalającym na stwierdzenie, że usługa została wykonana, jest wykonanie czynności świadczonych w ramach danego typu usługi. Sama faktura, np. w przypadku wydatków na usługi marketingowe nie jest wystarczającym dowodem, potwierdzającym faktyczne poniesienie tego typu wydatków. Aby można było stwierdzić, że dany wydatek został poniesiony

w celu uzyskania przychodu musi być uwidoczniiony efekt (wynik) zawartych umów.

Ponadto, dokumentując określone operacje gospodarcze należy kierować się zapisem art. 9 ust. 1 w/w ustawy, w świetle którego podatnicy są obowiązani do prowadzenia ewidencji rachunkowej zgodnie z odrębnymi przepisami, w sposób zapewniający określenie wysokości dochodu (straty), podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku za rok podatkowy (...)”.

4. Wydatki poniesione zagranicą

Zdarza się, iż podczas pobytu zagranicą podatnicy nie mają możliwości żądania od podmiotu zagranicznego faktury VAT. W takim wypadku organy podatkowe dopuszczają możliwość zaliczenia takich wydatków do kosztów. Takie stanowisko możemy odnaleźć w piśmie Naczelnika Urzędu Skarbowego Kraków-Krowodrza, nr PBII/423/23/06, z dnia 6 listopada 2006 r., w którym możemy przeczytać:

„(...) w sytuacji, gdy brak jest możliwości udokumentowania wydatków poniesionych za granicą fakturą VAT, w celu zaliczenia ich do kosztów uzyskania przychodów należy transakcję poświadczyć dodatkowym dowodem zastępczym, który będzie uzupełniony o brakujące elementy wyszczególnione w art. 21 ust. 1 ustawy o rachunkowości. Paragon, jako zewnętrzny dowód obcy otrzymany od kontrahenta, niespełniający wszystkich warunków określonych przepisem art. 21 ust. 1 ustawy o rachunkowości, może być jednak zakwalifikowany jako dowód księgowy będący podstawą do ujęcia go w kosztach uzyskania przychodów, gdyż zgodnie z art. 21 ust. 1a cytowanej ustawy można zaniechać zamieszczania na dowodzie wymaganych danych, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 5 i 6, a więc między innymi podpisu wystawcy dowodu, jeżeli wynikają one z techniki dokumentowania zapisów księgowych. W tym przypadku nie ma potrzeby dodatkowego potwierdzenia dowodem wewnętrznym wydatków poniesionych poza granicami państwa z uwagi na niemożność uzyskania faktury VAT. Paragon taki powinien być opisany (przez uprawnioną osobę) poprzez umieszczenie na nim danych i podpisu osoby, która dokonała opłat oraz opisu operacji gospodarczej, przy zastosowaniu ogólnie ustalonych, przez Spółkę zasad. Zaznaczyć należy, że paragon dodatkowo opisany przez Spółkę winien znaleźć potwierdzenie w pozostałym posiadanym materiale dowodowym, na przykład dokumentującym podróż służbowe, ich cel i związek z funkcjonowaniem podmiotu. Ponadto właściwe udokumentowanie wydatków winno odbywać się już w momencie ich ponoszenia, za niedopuszczalne zaś należy uznać ich dokumentowanie dokumentami sporządzanymi w okresie późniejszym (...)”.

Warto dodać, iż dowody zastępcze mogą dokumentować tylko operacje gospodarcze o znaczeniu marginalnym. Uznał tak Naczelnik Drugiego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie, w piśmie z dnia 19 grudnia 2006 r., nr 1472/ROP1/423-371/06/AK, w którym możemy przeczytać:

„(...) W stanowisku Spółki podkreśla się, że «dowody zastępcze (oświadczenia) dotyczą tylko wydatków zagranicznych, zatem zakupy z nimi związane nie są opodatkowane polskim podatkiem od towarów i usług». Ani gramatyczna ani celowościowa wykładnia art. 20 ust. 4 zdanie drugie nie pozwala na przyjęcie za poprawną tezy, że dowody zastępcze mogą być stosowane tylko zamiast faktur nie zawierających operacji gospodarczych opodatkowanych polskim VATem. Z bezpośredniego brzmienia tego przepisu tak nie wynika, a z przepisu art. 21 ust. 3 i 5 wynika, że dowody wystawione w obcym języku są takimi samymi dowodami jak i dowody w języku polskim. Celem też generalnie przepisu art. 20 ust. 4 ustawy o rachunkowości jest ograniczenie stosowania dowodów zastępczych do operacji gospodarczych o znaczeniu raczej marginalnym, a więc do towarów i usług nie opodatkowanych podatkiem od towarów i usług (zarówno w kraju, jak i za granicą).

Dodatkowo z przedstawionego przez Spółkę stanu faktycznego wynika, że dowody zastępcze jakimi są oświadczenia pracownika o dokonanych wydatkach zawierają m.in. stwierdzenie pracownika o braku możliwości uzyskania dowodu źródłowego podczas gdy art. 20 ust. 4 ustawy o rachunkowości wymaga nie tylko samego stwierdzenia, ale i uzasadnienia niemożności uzyskania tego dowodu.

W tym znaczeniu oświadczenia, paragony i inne dowody zastępcze dokumentujące poniesienie wydatków opodatkowanych podatkiem VAT czy to w kraju czy zagranicą nie mogą w świetle art. 9 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz powołanego przepisu art. 20 ust. 4 ustawy o rachunkowości dokumentować przedmiotowych wydatków, a więc jednocześnie w rozumieniu art. 15 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych udowadniać związku tych wydatków z osiągnięciem przychodów, tj. wydatki wynikające z takich dowodów zastępczych nie mogą stanowić kosztów uzyskania przychodów (...)”.

5. Zmniejszenie kosztów

W przypadku zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów kwoty wynikającej z faktury (rachunku), a jeżeli nie istniał obowiązek wystawienia faktury (rachunku) – kwoty wynikającej z umowy albo innego dokumentu, i nieuregulowania tej kwoty w terminie 30 dni od daty upływu terminu płatności, podatnik jest obowiązany do zmniejszenia kosztów uzyskania przychodów o kwotę wynikającą z tych dokumentów.

Jeżeli termin płatności jest dłuższy niż 60 dni, zmniejszenia kosztów uzyskania przychodów o kwotę wynikającą z dokumentów dokonuje się z upływem 90 dni od daty zaliczenia tej kwoty do kosztów uzyskania przychodów, o ile nie została ona uregulowana w tym terminie.

Zmniejszenia dokonuje się w miesiącu, w którym upływa termin określony w tych przepisach.

Jeżeli po dokonaniu zmniejszenia zobowiązanie zostanie uregulowane, podatnik w miesiącu, w którym uregulował zobowiązanie, zwiększa koszty uzyskania przychodów o kwotę dokonanego zmniejszenia.

Jeżeli w miesiącu, w którym podatnik ma obowiązek dokonać zmniejszenia podatnik nie ponosi kosztów uzyskania przychodów lub poniesione koszty są niższe od kwoty zmniejszenia, wówczas ma obowiązek zwiększyć przychody o kwotę, o którą nie zostały zmniejszone koszty uzyskania przychodów.

Uregulowania wskazane powyżej stosuje się odpowiednio, w przypadku nabycia lub wytworzenia środków trwałych albo nabycia wartości niematerialnych i prawnych, do tej części odpisów amortyzacyjnych, które podatnik zaliczył do kosztów uzyskania przychodów.

W przypadku nabycia lub wytworzenia środków trwałych albo nabycia wartości niematerialnych i prawnych, jeżeli termin o którym mowa powyżej (30 lub 60 dni), upływa nie później niż w miesiącu następującym po miesiącu wprowadzenia ich do ewidencji, do kosztów uzyskania przychodów zalicza się odpisy amortyzacyjne od tych środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych w części, w jakiej ich cena nabycia lub koszt wytworzenia wynikający z dokumentów, zostały uregulowane w terminie określonym, o którym mowa powyżej (30 lub 60 dni). Jeżeli zobowiązanie zostało uregulowane w terminie późniejszym, podatnik w miesiącu uregulowania tego zobowiązania zwiększa koszty uzyskania przychodów o kwotę odpisów amortyzacyjnych, które nie zostały zaliczone do kosztów uzyskania przychodów.

Pytania i odpowiedzi:

Nasza spółka należy do korporacji, czy wydatki poniesione na reklamę całej grupy mogą stanowić koszt?

Wydatki na reklamę korporacyjną nie stanowią kosztu uzyskania przychodu.

Decydującym czynnikiem pozwalającym zaliczyć dany wydatek do kosztów uzyskania przychodów jest zatem poniesienie go w celu osiągnięcia przychodu, bądź zachowania lub zabezpieczenia źródła przychodów, przy czym każdy wydatek, poza wyraźnie wskazanym w ustawie – wymaga indywidual-

nej oceny pod kątem adekwatnego związku z przychodami i racjonalności działania podmiotu.

W złożonej rzeczywistości życia gospodarczego istnieje obiektywna i zasadnicza trudność w precyzyjnym wyznaczeniu linii rozgraniczającej poszczególne przejawy aktywności gospodarczej, wykazywanej przez przedsiębiorców. Chodzi tu o ich podstawową działalność (produkcję, handel, usługi) i towarzyszące tej działalności przedsięwzięcia o charakterze marketingowym, promocyjnym, reklamowym, reprezentacyjnym – dotyczące sprzedaży wytwarzanych dóbr i usług oraz relacji z aktualnymi i potencjalnymi kontrahentami.

Nie każdy koszt poniesiony w celu uzyskania przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów może zostać zaliczony do kosztów uzyskania przychodów. Takimi kosztami bowiem nie mogą być wydatki enumeratywnie wymienione w katalogu nieuznawanych za koszty.

Przepisy podatkowe nie przewidują możliwości odnoszenia w ciężar kosztów uzyskania przychodów ponoszenie wydatków pokrywających koszty funkcjonowania innego podmiotu gospodarczego, a takowymi są z pewnością wydatki na „reklamę korporacyjną”, która ma upowszechnić markę całej Grupy Kapitałowej. Dlatego też należy uznać, iż wydatki te mogą zostać odnośnie w ciężar kosztów uzyskania przychodu.

Stanowisko takie potwierdził Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie, w piśmie nr IPPB5/423-623/10-2/AS, z dnia 10 dnia grudnia 2010 r., gdzie czytamy:

„(...) należy stwierdzić, że wydatki na «reklamę korporacyjną» ponoszone są na rzecz wszystkich podmiotów wchodzących w skład Grupy Kapitałowej i zabezpieczają przychody kilku przedsiębiorstw będących odrębnymi podatnikami, a przepisy podatkowe nie przewidują możliwości odnoszenia w ciężar kosztów uzyskania przychodów ponoszenie wydatków pokrywających koszty funkcjonowania innego podmiotu gospodarczego.

Co istotne, skutki podejmowanych decyzji gospodarczych, w tym utworzenia grupy kapitałowej w celu zwiększenia wiarygodności uczestniczących w niej firm na rynku, nie mogą w każdym przypadku być przerzucane na Skarb Państwa poprzez obniżanie podstawy opodatkowania.

Podsumowując, w oparciu o opisany we wniosku stan faktyczny oraz przytoczone przepisy prawa należy stwierdzić, że nie ma prawnego uzasadnienia dla zaliczania przez Wnioskodawcę do kosztów uzyskania przychodów wydatków na «reklamę korporacyjną» ponoszonych przez Spółkę na rzecz wszystkich podmiotów wchodzących w skład Grupy Kapitałowej.

Zatem stanowisko Wnioskodawcy w zakresie możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wydatków Spółki na «reklamę korporacyjną» ponoszonych w celu upowszechnienia marki całej Grupy Kapitałowej, należało uznać za nieprawidłowe (...)”.

Podstawa prawna:

- art. 15 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 ze zm.).
- art. 22 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.).

Czy wydatki na stronę internetową powinny być amortyzowane czy też powinny zostać odniesione do kosztów?

Wydatki na stronę internetową można zaliczyć bezpośrednio do kosztów bez względu na jej wartość.

Amortyzacji podatkowej podlegają nabyte nadające się do gospodarczego wykorzystania w dniu przyjęcia do używania:

- spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego,
 - spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego,
 - prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej,
 - autorskie lub pokrewne prawa majątkowe,
 - licencje,
 - prawa do wynalazków, patentów, znaków towarowych, wzorów użytkowych, wzorów zdobniczych,
 - wartość stanowiąca równowartość uzyskanych informacji związanych z wiedzą w dziedzinie przemysłowej, handlowej, naukowej lub organizacyjnej (know-how)
- o przewidywanym okresie używania dłuższym niż rok, wykorzystywane przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą albo oddane przez niego do używania na podstawie umowy licencyjnej (sublicencji), umowy najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze, zwane wartościami niematerialnymi i prawnymi.

Jak widać wśród wymienionych tam aktywów nie wskazano strony internetowej, co oznacza, iż nie można zakwalifikować kosztów poniesionych na utworzenie takiej strony jako wartości niematerialnej i prawnej (art. 16b ustawy o CIT).

W konsekwencji niezależnie od tego, czy przedsiębiorca stworzy witrynę internetową we własnym zakresie, czy też zleci jej przygotowanie i utrzymanie podmiotowi zewnętrznemu, koszty z tym związane będzie mógł zaliczyć bezpośrednio do kosztów uzyskania przychodów. W przypadku korzystania z usług firmy zewnętrznej na koszty uzyskania przychodów złożą się wszelkie koszty związane z powstaniem strony internetowej, opłat za umieszczenie na serwerze i utrzymanie strony. Takie stanowisko potwierdzają również organy podatkowe, m.in. Naczelnik Urzędu Skarbowego w Chodzieży w piśmie z 19 grudnia 2005 r., nr PB415-17/05, gdzie możemy przeczytać:

„(...) Amortyzacji podlegają także wartości niematerialne i prawne wymienione w art. 22b ust. 2.

Powyższe przepisy zawierają zamknięty katalog wartości niematerialnych i prawnych i nie wymienia się w nim strony internetowej. Oznacza to, że amortyzacji podatkowej podlegają tylko te składniki majątku, które zostały wymienione w odniesieniu do wartości niematerialnych i prawnych w art. 22b ust. 1 i ust. 2. Prawo do strony internetowej nie jest wartością niematerialną i prawną w rozumieniu przepisów ustawy o podatku dochodowym, a zatem nie podlega amortyzacji.

W świetle powyższego, wydatki na opracowanie strony internetowej podatnik powinien zaliczyć w ciężar kosztów uzyskania przychodów w dacie ich poniesienia.(...)”.

Również wydatki na modernizację strony internetowej można zaliczyć bezpośrednio do kosztów. Potwierdzenie powyższego stanowiska możemy odnaleźć w piśmie wydanym przez Naczelnika Urzędu Skarbowego Łódź-Śródmieście z dnia 9 marca 2005 r., nr II-2/423/3/04/MB, w którym czytamy, że:

„(...) Nie można zakwalifikować kosztów poniesionych za usługę polegającą na utworzeniu strony internetowej do wartości niematerialnej i prawnej. Artykuł 16b ust. 1 i 2 zawiera zamknięty katalog wartości niematerialnych i prawnych, od których odpisy amortyzacyjne stanowią koszty uzyskania przychodów. Natomiast art. 16c określa katalog m.in. wartości niematerialnych i prawnych, które nie podlegają amortyzacji. Skoro zarówno w jednym, jak i drugim przepisie nie wymieniono wykonania prezentacji multimedialnej i modernizacji strony internetowej, oznacza to, że prawo to nie jest wartością materialną i prawną (...)”.

Podstawa prawna:

- art. 15 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 ze zm.).

– art. 22 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.).

W związku z modernizacją strony internetowej ponieśliśmy znaczne nakłady. Czy mogą one bezpośrednio stanowić koszt?

Wydatki te można odnieść bezpośrednio do kosztów uzyskania przychodu.

Z uwagi na fakt, iż wydatki na modernizację strony internetowej nie znajdują się w zamkniętym katalogu wydatków uznawanych za wartości niematerialne i prawne nie podlegają amortyzacji, co oznacza, że mogą one stanowić bezpośrednio koszt uzyskania przychodu.

Powyższe stanowisko możemy odnaleźć w piśmie wydanym przez Naczelnika Urzędu Skarbowego Łódź-Śródmieście 9 marca 2005 r., nr II-2/423/3/04/MB, w którym czytamy, że:

„(...) amortyzacji podlegają, z zastrzeżeniem, art. 16c, nabyte nadające się do gospodarczego wykorzystania w dniu przyjęcia do używania:

- 1) spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego,
- 2) spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego,
- 3) prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej,
- 4) autorskie lub pokrewne prawa majątkowe,
- 5) licencje,
- 6) prawa do wynalazków, patentów, znaków towarowych, wzorów użytkowych, wzorów zdobniczych,
- 7) wartość stanowiącą równowartość uzyskanych informacji związanych z wiedzą w dziedzinie przemysłowej, handlowej, naukowej lub organizacyjnej (know-how)

– o przewidywanym okresie używania dłuższym niż rok, wykorzystywane przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą albo oddane przez niego do używania na podstawie umowy licencyjnej (sublicencji), umowy najmu, dzierżawy lub umowy określonej w art. 17a pkt 1, zwane wartościami niematerialnymi i prawnymi.

Amortyzacji podlegają także wartości niematerialne i prawne wymienione w art. 16b ust. 2.

Mając na względzie powyższe przepisy Urząd wyraża stanowisko, iż nie można zakwalifikować kosztów poniesionych za usługę polegającą na utworzeniu strony internetowej jako wartości niematerialnej i prawnej. Art. 16b ust. 1 i 2 zawiera zamknięty katalog wartości niematerialnych i prawnych, od których odpisy amortyzacyjne stanowią koszty uzyskania przychodów. Nato-

miast art. 16c określa katalog, m.in. wartości niematerialnych i prawnych, które nie podlegają amortyzacji. Skoro zarówno w jednym, jak i drugim przepisie nie wymieniono wykonania prezentacji multimedialnej i modernizacji strony internetowej, oznacza to, że prawo to nie jest wartością niematerialną i prawną w rozumieniu przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i nie może podlegać amortyzacji.

Wykonanie prezentacji multimedialnej i modernizacja strony internetowej w tym indywidualnym przypadku należy traktować jako reklamę jednostki (na stronie internetowej podmiotu oprócz treści informacyjnych dotyczących działalności prowadzonej przez podmiot zawarte są treści wartościujące i zachęcające – charakterystyczne dla reklamy) (...)”.

Podstawa prawna:

- art. 15 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 ze zm.).
- art. 22 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.).

Nasza spółka dokonała zakupu reklamy w portalu internetowym. Kiedy możemy poniesione wydatki zaliczyć do kosztów?

Wydatki poniesione na reklamę powinny być rozliczone proporcjonalnie do długości okresu, którego dotyczą, określonego umową i w takiej proporcji zaliczyć je do kosztów uzyskania przychodów poszczególnych okresów sprawozdawczych.

Koszty pośrednie powinny być, co do zasady, potrącalne w dacie ich poniesienia. Za dzień poniesienia kosztu uzyskania przychodów według art. 15 ust. 4e ustawy o CIT uważa się dzień, na który ujęto koszt w księgach rachunkowych na podstawie otrzymanej faktury, albo dzień, na który ujęto koszt na podstawie innego dowodu w przypadku braku faktury, z wyjątkiem sytuacji, gdy dotyczyłoby to ujętych jako koszty rezerw albo biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów.

Problem pojawia się, gdy koszty te dotyczą okresu przekraczającego rok podatkowy. W takim przypadku, jeśli nie jest możliwe określenie, jaka ich część dotyczy danego roku podatkowego, stanowią one koszty uzyskania przychodów proporcjonalnie do długości okresu, którego dotyczą. Należy zwrócić uwagę, że druga część art. 15 ust. 4d ustawy o CIT dotyczy sytuacji, gdy koszt pośredni został poniesiony w danym roku podatkowym, ale jego część dotyczy następnego roku podatkowego. W związku z tym, jeżeli koszt pośredni został poniesiony w następnym roku podatkowym, a dotyczy

poprzedniego roku podatkowego, druga część przepisu art. 15 ust. 4d nie ma zastosowania.

Wydatki związane z reklamą w portalu internetowym należy zaliczyć do kosztów w momencie poniesienia wydatku. Jeżeli jednak koszty reklamy dotyczyły okresu przekraczającego rok podatkowy i nie byłoby możliwe określenie, jaka ich część dotyczy danego roku podatkowego, w takim przypadku stanowią koszty uzyskania przychodów proporcjonalnie do długości okresu, którego dotyczą.

Takie stanowisko potwierdził Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w piśmie z dnia 4 lutego 2008 r., nr IBPB3/423-229/07/JS/KAN-1634/07, wyjaśniając, że wydatki związane z taką reklamą trzeba rozliczyć proporcjonalnie w latach, w których umowa obowiązywała. W interpretacji tej czytamy:

„(...) Ustawa o pdop wprowadziła podział kosztów na bezpośrednio i pośrednio związane z przychodem. Podział ten jest istotny z punktu widzenia momentu obciążenie kosztów uzyskania przychodów. Zgodnie z przepisem art. 15 ust. 4 ustawy o pdop koszty uzyskania przychodów bezpośrednio związane z przychodami, poniesione w latach poprzedzających rok podatkowy oraz w roku podatkowym, są potrącalne w tym roku podatkowym, w którym osiągnięte zostały odpowiadające im przychody, z zastrzeżeniem ust. 4b i 4c. Kosztów reklamy i sponsoringu nie można w sposób bezpośredni przypisać do konkretnego przychodu. Uznać zatem należy iż są to koszty pośrednio związane z przychodem. Zgodnie z art. 15 ust. 4d ustawy o pdop koszty uzyskania przychodów, inne niż koszty bezpośrednio związane z przychodami, 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.

Koszty związane z umową o reklamę lub sponsoring, mimo iż są ponoszone jednorazowo, dotyczą ściśle określonego czasu trwania umowy zawartej na czas oznaczony. Skoro umowa cywilnoprawna o reklamę lub sponsoring zawarta została na dłuższy okres czasu np. kilku lat, to dotyczy okresu przekraczającego rok podatkowy. W związku z tym Bank powinien podzielić koszty poniesione na reklamę lub sponsoring proporcjonalnie do długości okresu którego dotyczą, określonego umową i w takiej proporcji zaliczyć je do kosztów uzyskania przychodów poszczególnych okresów sprawozdawczych. (...)”.

Podstawa prawna:

- art. 15 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 ze zm.).

Dla naszych kontrahentów zorganizowaliśmy imprezę, która miała na celu podziękowanie za współpracę oraz zapoznanie z właściwościami sprzedawanych towarów. Czy poniesione wydatki w takiej sytuacji mogą zostać odniesione w ciężar kosztu uzyskania przychodu?

Wydatki na imprezę w opisaney sytuacji mogą stanowić koszt uzyskania przychodu.

Zgodnie z ogólną regułą kosztami podatkowymi mogą być tylko takie wydatki, które wpływają na osiągnięcie przychodu lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów. Ponadto wydatek nie może znajdować się w katalogu wydatków, które nie mogą być zaliczone do kosztów uzyskania przychodu. Opisanie w pytaniu wydatki nie zostały wymienione w tym katalogu.

Dlatego też należy uznać, iż w sytuacji, gdy głównym celem imprezy było prezentowanie i zachwalanie właściwości produktów, to poczęstunek temu towarzyszący nie jest reprezentacją. Taka jest też aktualna linia interpretacyjna organów podatkowych. Tytułem przykładu można wskazać pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie, z dnia 18 lutego 2008 r., nr IP-PB3-423-471/07-2/DG, gdzie możemy przeczytać:

„(...) nie uważa się za koszty uzyskania przychodów kosztów reprezentacji, w szczególności poniesionych na usługi gastronomiczne, zakup żywności oraz napojów, w tym alkoholowych. Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych nie definiuje terminu reprezentacja, dlatego też należy posłużyć się wykładnią językową. Przez reprezentację rozumie się okazalność, wystawność w którymś sposobie życia, związaną ze stanowiskiem, pozycją społeczną – Uniwersalny Słownik Języka Polskiego pod redakcją prof. S.D (Wydawnictwo Naukowe PWN; Warszawa 2007). Przenosząc tę definicję na grunt ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych przyjąć należy, iż reprezentacja to występowanie w imieniu firmy, wiążące się z okazalnością, w celu wywołania dobrego wrażenia. Obejmuje ona swym pojęciem działania polegające na kontaktach oficjalnych i handlowych pomiędzy podmiotami gospodarczymi. W określeniu reprezentacja mieści się więc takie działanie podatnika, które ma na celu stworzenie (utrwalenie) właściwego wizerunku firmy.

W związku z powyższym należy zauważyć, iż Spółka organizując dni otwarte prowadziła rozmowy z klientami na temat możliwości technicznych oraz szczegółów konstrukcyjnych obrabiarek do metali. Spółka zatrudniła profesjonalną firmę cateringową, która przygotowała dla kontrahentów poczęstunek w postaci dań i napojów. Należy więc uznać że wydatki na usługę cateringową, z uwagi że nie były wydatkiem samym w sobie służącym

konsumpcji, lecz realizacji dalej idącego celu (prezentacja możliwości technicznych i konstrukcyjnych maszyn) stanowią koszt uzyskania przychodów.

Zauważyć należy, że poniesienie przez Spółkę kosztu powinno być właściwie udokumentowane. Stosownie bowiem do przepisu art. 9 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych podatnicy są obowiązani do prowadzenia ewidencji rachunkowej zgodnie z odrębnymi przepisami, w sposób zapewniający określenie wysokości dochodu (straty), podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku za rok podatkowy. Przepis ten, w powiązaniu z art. 4 ust. 1 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2002 r. Nr 76, poz. 694 ze zm.) oznacza, że tylko prawidłowo prowadzone księgi rachunkowe mogą być uznane za bezpośredni dowód m.in. poniesienia wydatków zaliczonych w ciężar kosztów uzyskania przychodów.

W związku z powyższym wydatki na usługi cateringowe nie wykraczające poza główny cel spotkania i nie mające charakteru reprezentacji są związane z głównym celem spotkania i tym samym są kosztem uzyskania przychodów na podstawie art. 15 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Jednocześnie podkreślić należy, że ocena charakteru wydatku możliwa jest na podstawie całokształtu działalności prowadzonej przez podatnika, rozmiarów wydatków, ich jednostkowej wartości, i powinna być dokonywana każdorazowo przez podatnika, który prowadząc działalność gospodarczą może najlepiej dokonać właściwej kwalifikacji danego wydatku pod kątem funkcji jaką będzie spełniać w firmie (...)

Podobne stanowisko prezentują sądy. WSA w Warszawie w wyroku z dnia 21 stycznia 2009 r., sygn. III SA/Wa 1597/08 stwierdził, iż jeżeli reprezentacja stanowi jeden z elementów imprezy, mającej na celu intensyfikację sprzedaży, wydatki na jej organizację można zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów. Spółka, wydawca czasopism, organizuje imprezy promujące konkretne tytuły prasowe. Ponieważ przedmiotowe imprezy są szeroko relacjonowane w mediach, spółka osiąga zamierzony efekt marketingowy. Jednakże w opinii organów skarbowych, organizacja imprez mieści się w pojęciu reprezentacji, dlatego też spółka nie miała prawa do zaliczenia wydatków do kosztów uzyskania przychodów. Zdaniem WSA, do którego złożona została skarga, nie wszystkie działania podejmowane wobec potencjalnych klientów można traktować jako reprezentację. Przy ocenie tego rodzaju przedsięwzięć należy bowiem brać pod uwagę specyfikę spółki oraz ich główny cel. W rozpatrywanym przypadku imprezy miały w głównej mierze charakter marketingowy i służyły zwiększeniu sprzedaży. Wydatki na ich organizację mogą zatem zostać rozliczone w kosztach podatkowych.

Jednak jak zawsze przy tego typu wydatkach istnieje ryzyko odmiennej interpretacji przez organy podatkowe. Niekorzystne dla podatników stanowisko wyrażone zostało przez Dyrektora Izby Skarbowej w Opolu, w piśmie nr 1471/DPD1/423152/06/SG/3 z 10 grudnia 2007 r., gdzie możemy przeczytać:

„(...) podatnik ma możliwość zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wszelkich kosztów, po wyłączeniu zastrzeżonych w ustawie, zarówno bezpośrednio, jak i pośrednio związanych z uzyskiwanymi przychodami, pod tym jednak warunkiem, że wykaże ich związek z prowadzoną działalnością gospodarczą, a ich poniesienie ma lub może mieć wpływ na wielkość osiągniętego przychodu. Warunkiem więc uznania wydatku za koszt uzyskania przychodu jest istnienie między nim a osiągnięciem przychodu związku przyczynowo-skutkowego, czyli wykazanie, że poniesienie wydatku ma lub może mieć wpływ na powstanie lub zwiększenie przychodu. Jednocześnie wydatek taki nie może być wymieniony spośród kosztów wyłączonych z kosztów uzyskania przychodów na podstawie art. 16 ust. 1 powołanej wyżej ustawy. Pkt 28 tego artykułu wg stanu prawnego obowiązującego do końca 2006 r. stanowi, że nie uważa się za koszt uzyskania przychodów kosztów reprezentacji i reklamy w części przekraczającej 0,25% przychodów, chyba, że reklama prowadzona jest w środkach masowego przekazu lub publicznie w inny sposób. Przepisy prawa podatkowego nie definiują pojęcia «reprezentacji». W celu jego wyjaśnienia można więc posłużyć się «Słownikiem języka polskiego» pod redakcją prof. Mieczysława Szymczaka (PWN, Warszawa 2002). Reprezentacja to okazałość, wystawność w czymś sposobie życia, związana ze stanowiskiem, pozycją społeczną. W potocznym rozumieniu «reprezentacja» – to wszelkie działania zmierzające do stworzenia jak najkorzystniejszego wizerunku o firmie. «Reprezentacja» ma na celu przede wszystkim stworzenie oczekiwanego wizerunku firmy czy ułatwienie zawarcia umowy, kontraktu, itp. Na podstawie wykształconej praktyki wśród typowych wydatków reprezentacyjnych można wymienić: 1) zakup kwiatów, upominków i poczęstunków dla gości, kontrahentów, klientów i partnerów rozmów handlowych, 2) wydatki związane z przyjęciem, utrzymaniem i zakwaterowaniem zagranicznych i krajowych delegacji, 3) uczestnictwo w przyjęciach, spotkaniach, konferencjach i innych imprezach organizowanych z okazji świąt, rocznic oraz typowych imprez reprezentacyjnych, zarówno kontrahentów, jak i gospodarzy, 4) koszty poczęstunków członków organów statutowych (np. organów nadzorczych), 5) tzw. «kieszonkowe» dla gości zagranicznych, 6) usługi gastronomiczne dla kontrahentów firmy przybyłego na rozmowy, negocjacje, sfinalizowanie transakcji, 7) zakupy przeznaczone na cele reprezentacyjne, tj. kawa, herbata, napoje, słodycze a także zastawa stołowa, artykuły dekoracyjne do biura.

Nie jest to oczywiście katalog zamknięty, a każdy wydatek podlega indywidualnej ocenie. Jednakże, imprezy z udziałem przedstawicieli kontrahentów należy traktować jako działalność reprezentacyjną Spółki. Wydatki na reprezentację powinny być ponoszone ze środków obrotowych Spółki. Jak już wcześniej przytoczono, aby określony wydatek poniesiony na działalność reprezentacyjną Spółki mógł być uznany za koszt uzyskania przychodu, między tym wydatkiem a osiągnięciem przychodu musi zachodzić związek przyczynowo-skutkowy, tego typu, że poniesienie wydatku ma lub może mieć wpływ na powstanie lub zwiększenie przychodu. Należy zauważyć, że przychód ten nie musi być realny, wystarczy, że podatnik wiarygodnie uzasadni, że ponosząc wydatki, oczekiwał, że uzyska z tego tytułu przychody

W przypadku poniesienia wydatków na organizację imprez okolicznościowych i integracyjnych, w których uczestniczą zarówno pracownicy, jak i przedstawiciele kontrahentów Spółki, zdaniem Naczelnika tut. Urzędu, wydatki te w części dotyczącej przedstawicieli kontrahentów należy uznać jako wydatki na reprezentację. Jednocześnie aby zaś określony wydatek poniesiony na działalność reprezentacyjną Spółki mógł być uznany za koszt uzyskania przychodu, między tym wydatkiem a osiągnięciem przychodu musi zachodzić związek przyczynowo-skutkowy tego typu, że poniesienie wydatku ma lub może mieć wpływ na powstanie lub zwiększenie przychodu. Organizowane przez Spółkę tego typu spotkania wpływają na lepsze ułożenie stosunków handlowych, co w konsekwencji wpływa na zwiększenie przychodów. Powyższe sprawia, że podstawowy warunek uprawniający zaliczenie danego wydatku do kosztów uzyskania przychodów zostaje zachowany.

Zatem ponoszone wydatki związane z organizacją imprez okolicznościowych i integracyjnych, w których biorą udział zarówno pracownicy, jak i kontrahenci (pracownicy zatrudniani przez kontrahentów Spółki), w przypadku gdy finansowane są one ze środków obrotowych, winny być uznane za koszty uzyskania przychodów w następujący sposób:

- wydatki dotyczące pracowników w całości na podstawie art. 15 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych,*
- wydatki dotyczące kontrahentów jako wydatki na reprezentację, do wysokości limitu wynikającego z art. 16 ust. 1 pkt 28 cyt. wyżej ustawy, tj. maksymalnie do 0,25% osiągniętych przez Spółkę przychodów. Dodatkowo należy zwrócić uwagę, iż od dnia 1.01.2007 r. Spółka nie będzie uprawniona do uznawania za koszty uzyskania przychodów jakichkolwiek wydatków na reprezentację. Zgodnie bowiem z art. 1 pkt 11 lit. a ustawy z dnia 16.11.2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, nie uznaje się za koszty uzyskania przychodów kosztów repre-*

zencji, w szczególności poniesionych na usługi gastronomiczne, zakup żywności oraz napojów, w tym alkoholowych.

Biorąc więc powyższe pod uwagę, Naczelnik tut. Urzędu uznaje stanowisko Spółki za nieprawidłowe.

Naczelnik tut. Urzędu nie może również zgodzić się z argumentacją Spółki, że nie jest ona w stanie ustalić, czy i w jakim zakresie zaproszeni przedstawiciele jej kontrahentów skorzystali ze świadczeń wchodzących w skład danej imprezy, a zatem nie jest możliwe wyodrębnienie związanych z tym wydatków z ogółu kosztów imprezy. Stosownie bowiem do art. 9 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych Spółka obowiązana jest do prowadzenia ewidencji rachunkowej, zgodnie z odrębnymi przepisami, w sposób zapewniający określenie wysokości dochodu (straty), podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku za rok podatkowy, a także do uwzględnienia w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych informacji niezbędnych do obliczenia wysokości odpisów amortyzacyjnych zgodnie z przepisami art. 16a-16m.

Powyższe powoduje, że ewidencja dla celów podatku dochodowego od osób prawnych winna być prowadzona w taki sposób, aby można było między innymi precyzyjnie określić wysokość kosztów uzyskania przychodów oraz wydatków niebędących kosztami uzyskania przychodów. Mając powyższe na uwadze, postanowiono jak na wstępie. Niniejsze postanowienie dotyczy wyłącznie stanu faktycznego przedstawionego we wniosku oraz obowiązującego w tym stanie faktycznym stanu prawnego. (...)”.

Dlatego też warto zadbać o to, by towarzyszące tego typu spotkaniom inne atrakcje swoim zakresem, czasem trwania i okazałością nie przyćmiły zasadniczego celu spotkania.

Podstawa prawna:

- art. 15 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 ze zm.).
- art. 22 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.).

Czy wydatki na prezenty dla kontrahentów zaopatrzone w logo firmy stanowią koszt?

Wydatki takie mogą stanowić koszt.

Przekazywanie przedmiotów oznaczonych logo firmy ma niewątpliwie na celu reklamowanie marki firmy, upowszechniania wizerunku znaku firmy nie tylko wśród obdarowanych przedmiotowymi gadżetami, ale także wśród osób

trzech przypadkowo zapoznających się z logo umieszczonym na tych przedmiotach, co z kolei wpływa na rozszerzenie potencjalnego kręgu odbiorców produktów kojarzonych z tą marką. W związku z tym wydatki poniesione na zakup takich upominków mają wpływ na osiągnięte przez firmę przychody.

Co niezwykle istotne opinie organów podatkowych w omawianej kwestii są sprzeczne.

Wydatki na drobne prezenty opatrzone logo firmy, np. kubek, krawat, kalendarz, będą stanowią koszty związane z reklamą. Natomiast prezenty, szczególnie kosztowne, które nie mają charakteru reklamowego, stanowią co do zasady element reprezentacji, nawet jeśli są przyznawane ze względu na długą i owocną współpracę.

Takie stanowisko potwierdził Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie, w piśmie z dnia 31 lipca 2008 r., nr IP-PB3-423-715/08-2/MŚ, w którym możemy przeczytać:

„(...) w przypadku przekazywania gadżetów o wyższej wartości, wyselekcjonowanym kontrahentom lub potencjalnym kontrahentom mimo, iż będą one oznakowane logo firmy, gdy celem wydatku jest tworzenie pozytywnego wizerunku firmy i budowa odpowiednich relacji z klientami wydatki takie będą miały charakter reprezentacyjny i w efekcie na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 28 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nie będą mogły zostać uznane za koszty uzyskania przychodów. Natomiast w przypadku upominków o niewielkiej wartości (w tym miejscu należy zauważyć, że trudno wskazać w tym przypadku kwotę granicy cenowej i przyjąć, że wydatki poniżej np. 50 zł są to wydatki o niższej wartości) wydawanych masowym klientom, trudno raczej przypisać im funkcję reprezentacyjną. Ich obecność w rzeczywistości gospodarczej jest tak powszechna, że nie przyczynia się w znacznym stopniu do budowy wizerunku, a logo jako znak graficzny przedsiębiorstwa (firmy) czy produktu stanowi jedynie swojego rodzaju informację handlową. W tym też rozumieniu, wydatki ponoszone na gadżety reklamowe o niskiej wartości jednostkowej oznaczone logo lub nazwą Spółki, jej adresem i numerami telefonów, ewentualnie adresem strony internetowej, wręczane klientom bądź potencjalnym klientom mogą zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodów na podstawie art. 15 ust. 1 ustawy o podatku dochodowy (...).”

Podobne stanowisko wyraził Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie, w piśmie z dnia 19 maja 2008 r., nr IP-PB3-423-313/08-2/KR, gdzie czytamy:

„(...) Odnosząc się do zakupu w/w materiałów, tj. smycze metalowe, pamięci X, zeszyty, bloki papierowe (notesy), torby papierowe, kalendarze, kartki świąteczne, na których umieszcza się logo firmy, tut. organ wskazuje, iż

działania takie można rozpatrywać pod kątem reklamy, bądź reprezentacji firmy.

Przepisy prawa podatkowego nie zawierają definicji reprezentacji ani reklamy. Zatem należy odwołać się do wykładni językowej tych pojęć. Słownik języka polskiego pod redakcją profesora M. S. (Wydawnictwo P, W 2002 [pod redakcją profesora M. Szymczaka, Wydawnictwo PWN – przyp. aut.]) definiuje reprezentację jako okazalność, wystawność w czyimś sposobie życia związaną ze stanowiskiem, pozycją społeczną. Na gruncie orzecznictwa sądowego zaś można przyjąć, że w przypadku firmy reprezentacja to dobre jej reprezentowanie, które może polegać na wystroju firmy, interesującym logo, tablicach informacyjnych, sposobie podejmowania interesantów i kontrahentów (wyrok NSA z dnia 26 września 2000 r., sygn. akt III SA 1994/99). Przekazywanie upominków klientom, zarówno na gruncie orzecznictwa jak i w praktyce gospodarczej, kojarzone jest z kształtowaniem pozytywnego wizerunku firmy, tym samym zawiera się w sferze szeroko pojętej reprezentacji firmy.

W złożonym wniosku Spółka prezentuje stanowisko, że przekazywanie wymienionych we wniosku gadżetów i prezentów ma charakter reklamowy, o czym ma przesądzać umieszczenie na nich logo firmy. Wobec braku definicji pojęcia reklamy w ustawie o podatku dochodowym również w tym miejscu należy odwołać się do innych dziedzin, w których pojęcie to występuje. I tak: stosując definicję słownikową, za reklamę należy uznać rozpowszechnianie informacji o towarach, ich zaletach, wartości, miejscach i możliwościach nabycia, chwalenie kogoś (Słownik Języka Polskiego, P, W 2002 [pod redakcją profesora M. Szymczaka, Wydawnictwo PWN – przyp. aut.]). Podobnie orzecznictwo sądowe uznaje, że celem reklamy jest przekazywanie informacji o towarach (usługach) i nakłanianie potencjalnych klientów do ich nabycia; polega ona głównie na prezentowaniu danego towaru, danej usługi, ewentualnie marki (oznakowania produktu lub producenta), cech jakościowych, użytkowych lub konsumpcyjnych, zalet technicznych, estetycznych i zdrowotnych, rozwiązań nowoczesnych, modnych czy nawet prowokujących, aby skłonić jak największą liczbę potencjalnych nabywców do zakupu (do korzystania z usługi); od strony przedmiotowej można rozróżnić: reklamę towaru, usługi a także marki (wyrok NSA z dn. 14 listopada 2002 r., sygn. akt I SA/Wr 4097/01). Reklama może być realizowana za pomocą rozmaitych środków wyrazu oraz przy użyciu zróżnicowanych środków przekazu, w tym także poprzez rozpowszechnianie logo firmy.

Odnosząc powyższe do przedstawionego we wniosku stanu faktycznego można przyjąć, że podstawowym problemem w przedmiotowej sprawie jest

rozstrzygnięcie czy wymienione wydatki są ukierunkowane są na reprezentowanie firmy oraz budowanie jej prestiżu (reprezentacja) czy też mają na celu zachęcanie potencjalnych klientów do nawiązania bądź utrzymania kontaktów z przedsiębiorcą oraz nabywania usług oferowanych przez firmę (reklama).

W przypadku materiałów o niewielkiej wartości, wydawanych masowo potencjalnym klientom, trudno raczej przypisać im funkcję reprezentacyjną. Ich obecność w rzeczywistości gospodarczej jest tak powszechna, że nie przyczynia się w znacznym stopniu do budowy wizerunku, a logo jako znak graficzny przedsiębiorstwa (firmy) czy produktu stanowi jedynie swojego rodzaju informację handlową. W tym też rozumieniu, wydatki ponoszone na materiały o niskiej wartości jednostkowej oznaczone logo firmy lub logo produktu (np. długopisy, breloczki, czapeczki), wręczone klientom bądź potencjalnym klientom podczas imprez zbiorowych takich jak: ogólnodostępne targi, imprezy plenerowe itp. mogą być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów na podstawie art. 15 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym.

Natomiast w przypadku przekazywania przez Wnioskodawcę materiałów o wyższej wartości, wyselekcjonowanym klientom lub potencjalnym klientom, w innych okolicznościach (wnioskodawca nie precyzuje tych okoliczności) mimo, iż będą one oznakowane logo firmy, gdy celem wydatku jest tworzenie pozytywnego wizerunku firmy i budowa odpowiednich relacji z klientami wydatki takie będą miały charakter reprezentacyjny i efekcie na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 28 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nie mogą zostać uznane za koszty uzyskania przychodów.

Ocena charakteru wydatku (cel reprezentacyjny czy reklamowy) możliwa jest na podstawie całokształtu działalności prowadzonej przez podatnika, rozmiarów wydatków, ich jednostkowej wartości, ustalenia kregu obdarowanych, okoliczności wręczenia materiałów itp. i powinna być dokonywana każdorazowo przez podatnika, który prowadząc działalność gospodarczą może najlepiej dokonać właściwej kwalifikacji danego wydatku pod kątem funkcji jaką będzie spełniać w firmie.

O ile więc, wymienione we wniosku gadzety i prezenty oznaczone logo firmy nie mają charakteru reprezentacyjnego w wyżej przedstawionym znaczeniu, mogą być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów na podstawie art. 15 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym.

Natomiast w przypadku przekazywania przez Wnioskodawcę materiałów o wyższej wartości, wyselekcjonowanym klientom lub potencjalnym klientom, mimo iż będą one oznakowane logo firmy, gdy celem wydatku jest tworzenie pozytywnego wizerunku firmy i budowa odpowiednich relacji z klientami,

wydatki takie będą miały charakter reprezentacyjny i w efekcie na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 28 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nie mogą zostać uznane za koszty uzyskania przychodów (...)

Niekorzystne dla podatników stanowisko możemy odnaleźć w piśmie z dnia 8 lutego 2007 r., nr I-415/01/07, gdzie Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego Łódź-Górna, stwierdził:

„(...) Towary określone przez Pana jako gadzety reklamowe, jak np. kubki, kalendarze, długopisy i smycze, oznaczone logo firmy, nie promują konkretnych wyrobów i towarów handlowych związanych z działalnością Pana firmy, czy usług świadczonych przez Pana firmę. Nie są to również przedmioty związane z zakresem i przedmiotem Pana działalności gospodarczej. Rozdawanie kontrahentom drobnych upominków z logo firmy, wzbudzając pozytywne skojarzenia w odbiorcach, wpływa natomiast w sposób pośredni na stworzenie dobrego wizerunku firmy.

W świetle przedstawionego wyżej znaczenia pojęć «reprezentacji» oraz «reklamy» wydatki poniesione na zakup kubków, kalendarzy, długopisów i smyczy z logo firmy są wydatkami na cele reprezentacji, wobec czego w świetle cytowanych przepisów art. 23 ust. 1 pkt 23 nie stanowią kosztów uzyskania przychodów (...)

Podstawa prawna:

- art. 15 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 ze zm.).
- art. 22 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.).

W związku z bardzo dobrą współpracą, ufundowaliśmy pracownikom kontrahenta upominki. Czy poniesione na nie wydatki mogą stanowić koszt?

Wydatki na nagrody dla pracowników kontrahenta, mogą być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów.

Powyższe uwagi potwierdził Naczelnik Drugiego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie, w piśmie z 4 lipca 2005 r., nr 1472/ROP1/423-142/142/05/PK, gdzie czytamy:

„(...) Przepis art. 15 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. Nr 54 z 2000 r., poz. 654 ze zm.) stanowi, że kosztami uzyskania przychodów są niesione w celu osiągnięcia przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych ust. 1.

Przesłanką uznania danego wydatku za koszt uzyskania przychodu jest wykazanie związku pomiędzy poniesieniem danego wydatku, a możliwością uzyskania dzięki temu przychodów.

Natomiast przepis art. 16 ust. 1 pkt 28 powyższej ustawy wyłącza z kosztów uzyskania przychodów koszty reprezentacji i reklamy w części przekraczającej 0,25% przychodów, chyba że reklama jest prowadzona w środkach masowego przekazu lub publicznie w inny sposób.

W przepisach prawa podatkowego brak jest definicji reklamy, w związku z tym należy przyjąć wykładnię językową, zgodnie z którą według Słownika Języka Polskiego polega ona na rozpowszechnianiu informacji o towarach, ich zaletach, wartości, miejscach i możliwościach nabycia, zalecanie czegoś, funkcjach sprzedawanych towarów lub wyrobów.

W związku z powyższym opisane Akcje promocyjne nie mieszczą się stricte w definicji reklamy, wobec czego nie będzie tu miał zastosowania art. 16 ust. 1 pkt 28 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

W opinii tutejszego organu Spółka może potraktować wydatki związane z nagrodami/premiami otrzymanymi przez pracowników punktów sprzedaży w pełni jako koszty uzyskania przychodów, gdyż spełniona jest przesłanka związku przyczynowo-skutkowego pomiędzy poniesionym wydatkiem a uzyskanym przychodem. Nagrody i premie przyznawane są dla kontrahentów posiadających największą wiedzę dotyczącą sprzedawanych produktów i najskuteczniej eksponujących te produkty na regałach. Wydatki na te cele mogą skutecznie wpływać na wzrost sprzedaży.

Jednocześnie umieszczenie na regale produktów Spółki nie może być uznane za reklamę, gdyż brak jest w tym przypadku informacji wartościujących i ocennych wystawionego produktu. Należy również pamiętać, iż podatnik zobowiązany jest do prawidłowego udokumentowania przedmiotowych wydatków zgodnie z odrębnymi przepisami.

Niniejsza interpretacja co do zakresu stosowania przepisów prawa podatkowego została dokonana dla stanu faktycznego opisanego we wniosku i w oparciu o przepisy obowiązujące w dniu jej udzielenia. Zmiana poszczególnych elementów stanu faktycznego może mieć wpływ na zmianę praw i obowiązków Podatnika. (...)”.

Podstawa prawna:

- art. 15 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 ze zm.).
- art. 22 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.).

Zakupiliśmy nowe stojaki do prezentacji produktów. Czy poniesione wydatki mogą stanowić koszt?

Nie ma przeszkód aby wskazane wydatki zaliczyć do kosztów.

Stojaki do prezentacji produktów oznaczonych logo firmy mają niewątpliwie na celu reklamowanie marki firmy, upowszechniania wizerunku znaku firmy wśród osób trzecich przypadkowo zapoznających się z logo umieszczonym na tych przedmiotach, co z kolei wpływa na rozszerzenie potencjalnego kręgu odbiorców produktów kojarzonych z tą marką. W związku z tym wydatki poniesione na zakup takich przedmiotów mają wpływ na osiągnięte przez firmę przychody.

Takie wydatki należy zakwalifikować jako wydatki na reklamę, co potwierdził w piśmie z dnia 13 sierpnia 2007 r., nr I/423-44-424/07/ZDB Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego Łódź-Bałuty, gdzie czytamy:

„(...) aby określony wydatek można było uznać za koszt uzyskania przychodów, między tym wydatkiem, a osiągniętym przychodem musi zachodzić związek tego typu, że poniesienie wydatku ma wpływ na powstanie lub zwiększenie przychodów, bądź funkcjonowanie źródła przychodów. Warunkiem uznania wydatku za koszt uzyskania przychodu jest istnienie pomiędzy nim, a osiągnięciem przychodu związku przyczynowo-skutkowego.

Na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 28 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, nie uważa się za koszty uzyskania przychodów koszty reprezentacji, w szczególności poniesionych na usługi gastronomiczne, zakup żywności oraz napojów w tym alkoholowych.

Reprezentacją są działania polegające na kontaktach oficjalnych i handlowych z innymi podmiotami gospodarczymi, związane w szczególności z przyjmowaniem i utrzymywaniem delegacji lub kontrahentów itp. (kontakty skierowane na zewnątrz przedsiębiorstwa).

Reprezentacja to w szczególności:

- przyjmowanie kontrahentów delegacji krajowych i zagranicznych, koszty ich wyżywienia i noclegów, kieszonkowe, bilet na koncert lub do teatru itp.,*
- prezenty dla kontrahentów o charakterze osobistym (portfel, pióro, alkohol, kosmetyk itp.),*
- ubiór reprezentacyjny używany na potrzeby osobiste,*
- wystrój przedsiębiorstwa odbiegający od zwyczajowo przyjętego w danej branży.*

Mając powyższe na uwadze, wydatek na reklamę w postaci banerów i stojaków z logo Spółki, a także zakup długopisów lub innych towarów-

upominków (np. kubków, koszul, czapek, breloków, smyczy itp.) z naniesionym logo (znakiem towarowym) Spółki, jest wydatkiem związanym bezpośrednio w sposób przyczynowo-skutkowy z bieżącym funkcjonowaniem Spółki. Nie nosi znamion wydatków o charakterze luksusowym, nie stanowi kosztów reprezentacji zakładu w stosunku do kontrahenta lub przedsiębiorstwa współpracującego i jako taki może być zaliczany do kosztów uzyskania przychodów przedsiębiorstwa. (...)”.

Podstawa prawna:

- art. 15 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 ze zm.).
- art. 22 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.).

Czy wydatki na flagi narodowe wywieszane przed siedzibą naszej firmy, które reprezentują kraje kontrahentów z którymi handlujemy mogą stanowić koszt?

Wydatki na flagi narodowe mogą zostać zaliczone do kosztów.

Kosztami uzyskania przychodów są nie tylko koszty poniesione w celu uzyskania przychodów, ale także poniesione w celu zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów. Wyjątek stanowią wydatki wymienione w katalogu wydatków nieuznawanych za koszty. Do wydatków wyłączonych z kosztów uzyskania przychodów należy reprezentacja

Wydatki na flagi przed siedzibą firmy służą przede wszystkim wskazaniu potencjalnym kontrahentom międzynarodowego charakteru firmy. To zaś przekłada się na zwiększenie zaufania do produktów spółki i zachęca do skorzystania z jej usług lub zakupu jej towarów, co bezpośrednio służy zwiększeniu sprzedaży. Tego rodzaju działania należy zaś uznać za reklamę i w konsekwencji zaliczyć do kosztów uzyskania przychodu.

Stanowisko takie potwierdził Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie, w piśmie z dnia 9 października 2007 r., nr 1401/BP-II/4210-63/07/ZO, gdzie czytamy:

„(...) umieszczenie przed siedzibą Spółki, czy też w czasie prezentacji i szkoleń flag narodowych (oraz proporczyków) krajów powszechnie kojarzonych z wysoką jakością, solidnością, precyzją i niezawodnością, z których Spółka nabywa produkty i technologie stanowi określone zachowanie nakierowane na kształtowanie opinii i preferencji potencjalnych klientów, niewątpliwie wywołuje pozytywne reakcje i skojarzenia, wzbudza zainteresowanie, jak również nakłania do zakupu reklamowanych towarów. Wyko-

rzystując flagi narodowe Spółka chce w ten oto sposób zwiększyć zaufanie do oferowanych produktów, co ma w konsekwencji przyczynić się do wzrostu ich sprzedaży. Wbrew stanowisku organu I instancji, zdaniem Dyrektora Izby Skarbowej czynności podejmowane przez Spółkę nie mieszczą się w pojęciu reprezentacja. Warto zwrócić również uwagę, iż wskazanie kosztów reprezentacji znajdujemy w wystąpieniach Ministerstwa Finansów. Jak wynika z nieobowiązującej już instrukcji Ministra Finansów nr 1/KI z 1.02.1989 r. w sprawie zmian w typowych planach kont (Dz.Urz. MF Nr 1, poz. 2 z późn. zm.) kosztami reprezentacji są w szczególności:

- wszelkie koszty związane z przyjmowaniem i utrzymywaniem delegacji lub kontrahentów zagranicznych, jak też koszty uczestnictwa gospodarzy w przyjęciach i imprezach organizowanych na rzecz tych delegacji lub kontrahentów,
- koszty poczęstunków gości podmiotu gospodarczego, uczestników konferencji, przyjęć i posiedzeń, w tym również władz statutowych podmiotów gospodarczych, koszty poczęstunków z okazji świąt branżowych, państwowych, wręczania nagród i odznaczeń,
- koszty imprez artystycznych organizowanych z okazji uroczystości, zakupy kwiatów dla dekoracji pomieszczeń i dla wręczania ich określonym osobom,
- wartość upominków i nagród rzeczowych służących reprezentacji oraz reklamie, jak też produktów zużytych na degustacje.

Przy braku legalnej definicji interesującego nas pojęcia reprezentacja można przyjąć, iż wymienione wyżej wydatki uznawane za koszty reprezentacji, aktualne pozostają i obecnie. Tym samym należy zgodzić się z Podatnikiem, że wydatki na nabycie przedmiotowych flag oraz proporczyków nie stanowią reprezentacji i powinny być uznane za wydatki o charakterze reklamowym w rozumieniu art. 15 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. W konsekwencji mogą zostać zaliczone przez Spółkę do kosztów uzyskania przychodów (...).”

Podobne stanowisko zaprezentował Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Opolu, w piśmie nr PDII/415-22-2/07, z dnia 31 maja 2007 r., gdzie czytamy:

„(...) kosztami uzyskania przychodu są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodu lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodu, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 23. Natomiast zgodnie z art. 23 ust. 1 pkt 23 nie uważa się za koszty uzyskania przychodów kosztów reprezentacji, w szczególności poniesionych na usługi gastronomiczne, zakup żywności oraz napojów, w tym alkoholowych.

Przepisy prawa podatkowego nie definiują pojęcia reklama. W celu ustalenia znaczenia tego słowa należy się zatem odwołać do słownika języka polskiego. Według Słownika Języka Polskiego – Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2006 rok, reklama to rozpowszechnianie informacji o towarach, usługach, miejscach i możliwościach nabycia towarów, usług, chwaleń kogoś, zalecaniu, zachęcaniu do czegoś. Reklama stanowi zachętę do nabycia określonych towarów lub korzystaniu z określonych usług. Może to być np. rozpowszechnianie wiadomości o towarach za pomocą ogłoszeń w prasie, radiu, telewizji, za pomocą plakatów, billboardów czy flag reklamowych. Polega ona na rozpowszechnianiu pochlebnych wiadomości o sobie, o sprzedawanych towarach i świadczonych usługach, a przede wszystkim o miejscach i możliwościach ich nabycia. Reklamy powinny być lokalizowane w miejscach publicznych, dostępnych dla szerokiego, nieokreślonego kręgu odbiorców np. przed swoimi siedzibami, gdzie mają za zadanie eksponować, reklamować i pobudzać sprzedaż wyrobów.

Według wyroku NSA z dnia 10 maja 2001 roku, sygn. akt I SA/Wr 2452/98 reklama ma na celu nakłonienie nabywcy do dokonania zakupu. Informacja o konkretnych towarach, o ich zaletach, wartości i możliwości dokonania zakupu, przekazywane nieokreślonemu kontrahentowi jeśli celem jest zachęcenie go do kupna ma charakter reklamy, natomiast wyrok NSA z dnia 26 września 2000 r., sygn. akt III SA 1994/99 traktuje jako reklamę wszystko co zawiera dodatkowe informacje o towarach, ich zaletach, wartości, miejscach i możliwości nabycia.

W związku z powyższym wydatki poniesione przez Państwa na zakup flag reklamowych, można zaliczyć w poczet kosztów uzyskania przychodu, ponieważ zawierają treści reklamowe, informujące potencjalnych klientów o możliwości oraz miejscu zakupu artykułów elektrycznych (...)”.

Podstawa prawna:

- art. 15 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 ze zm.).
- art. 22 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.).

Wykupiliśmy w gazecie tzw. artykuł sponsorowany, który ma na celu rozreklamowanie naszych produktów. Czy możemy zaliczyć takie wydatki do kosztów?

Wydatki na płatne artykuły prasowe w magazynach branżowych stanowią koszt.

Aby zaliczyć poniesione przez spółkę wydatki na płatne artykuły prasowe, należy przede wszystkim wykazać ich związek z prowadzoną przez spółkę działalnością gospodarczą, zmierzającą do uzyskania przychodów.

Wydatki na płatne artykuły w pismach, które mają na celu poszerzenie znajomości marki, a także zainteresowanie i przyciągnięcie nowych klientów, a co za tym idzie zwiększenie przychodów, stanowią wydatki na reklamę i w konsekwencji mogą zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodu. Takie stanowisko potwierdził Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego w Gdyni w piśmie z dnia 16 sierpnia 2007 r., nr BP/423-0014/07, w którym możemy przeczytać:

„(...) W związku z brakiem definicji reklamy w przepisach podatkowych, należy przyjąć, iż reklama to rozpowszechnianie informacji o towarach i usługach, ich zaletach, wartościach, miejscach i możliwościach nabycia, chwalenie kogoś, zalecanie czegoś przez prasę, radio, telewizję, środki służące temu celowi (np. plakaty, napisy, ogłoszenia itp.). Przez reklamę należy rozumieć także oddziaływanie producenta (sprzedawcy), polegające na perswazji za pomocą rysunku, plakatu, katalogu wyrobów, audycji radiowej i telewizyjnej, artykułów w prasie itp. oraz na kształtowaniu opinii, gustów i preferencji klienta służące poinformowaniu go o firmie, towarze czy usłudze, wzbudzaniu zainteresowania klienta oraz nakłonieniu go do zakupu reklamowanych towarów lub korzystania z reklamowanych usług.

Ponadto reklama ma również za zadanie promocję danego podmiotu gospodarczego poprzez stworzenie dobrego wizerunku firmy.

W doktrynie i orzecznictwie przyjmuje się, że reklama nosi znamiona publicznej, jeżeli dotyczy ogółu ludzi jest dostępna dla wszystkich i nie ma charakteru prywatnego. Reklama publiczna to reklama skierowana do nieoznaczonego z góry adresata, anonimowego odbiorcy, prowadzona w miejscu dostępnym potencjalnie dla wszystkich, dostęp do treści reklamy nie jest ograniczony.

W przypadku przedmiotowych artykułów prasowych w magazynach branżowych mamy do czynienia z reklamą prowadzoną w sposób publiczny, kierowaną do nieograniczonego kręgu odbiorców, nie ma więc w obecnym, ani nie było w stanie prawnym obowiązującym przed 1 stycznia 2007 r. przeciwwskazań do zaliczenia wydatków związanych z publikowaniem przedmiotowych artykułów do kosztów uzyskania przychodów. Wydatki na przedmiotowe artykuły, opisujące w swojej treści specyfikę i zakres działalności Spółki oraz rodzaj i zasięg świadczonych usług, spełniają również warunek celowości

stawiany w cyt. art. 15 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, tj. związek tych wydatków z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą, zmierzającą do uzyskania przychodów (...)”.

Podstawa prawna:

- art. 15 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 ze zm.).
- art. 22 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.).

Nasi kontrahenci otrzymują od nas próbki aby mogli zapoznać się z oferowanymi przez nas towarami. Czy zużyte próbki stanowią dla nas koszt?

Wydatki na próbki stanowią koszt.

Kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1 ustawy.

Przepis ten oznacza, że podatnik ma możliwość zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wszelkich kosztów, po wyłączeniu zastrzeżonych w ustawie, zarówno bezpośrednio, jak i pośrednio związanych z uzyskiwanymi przychodami, pod tym jednak warunkiem, że wykaże ich związek z prowadzoną działalnością gospodarczą, a ich poniesienie ma lub może mieć wpływ na wielkość osiągniętego przychodu.

Wyłączone z kosztów uzyskania przychodów są, zgodnie z art. 16 ust. 1 pkt 28 wskazanej powyżej ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, koszty reprezentacji, w szczególności poniesione na usługi gastronomiczne, zakup żywności oraz napojów, w tym alkoholowych.

Reprezentacja to występowanie w imieniu firmy, wiążące się z okazałością, w celu wywołania jak najlepszego wrażenia przy reprezentowaniu firmy. Obejmuje ona swym pojęciem działania polegające na kontaktach oficjalnych i handlowych z innymi podmiotami gospodarczymi, związane z utrzymaniem delegacji lub kontrahentów, uczestnictwem w przyjęciach związanych z pobytem tych podmiotów. Zatem celem wydatków na reprezentację jest m.in. stworzenie i utrwalenie właściwego wizerunku firmy, poprzez np. sposób podejmowania kontrahentów, poczęstunek, czy wręczanie upominków.

Właściwy wizerunek to taki, który może sprawić, że kształtowany dzięki reprezentacji obraz przedsiębiorcy przełoży się na nabywanie jego produktów lub usług. Świadome kształtowanie więc właściwego wizerunku przez podatników ma na celu stworzenie takiego wyobrażenia o przedsiębiorcy, które spowoduje pozytywne postrzeganie tegoż przedsiębiorcy przez osoby zew-

nętrne, które z kolei będzie zachętą do podjęcia rozmów, współpracy, zakupów jego produktów czy usług.

Wskazane w pytaniu działania, związane z przekazaniem produktów i towarów handlowych dotychczasowym/potencjalnym klientom w celu utrzymania/wytworzenia dobrych relacji handlowych, zaprezentowania posiadanych produktów i towarów oraz zwiększenia dokonywanych przez nich zakupów, mogą być kwalifikowane zarówno jako działania o charakterze reklamowym, jak i reprezentacyjnym. Dlatego też wskazane wydatki mogą stanowić koszt uzyskania przychodów, co potwierdził Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach, w piśmie nr IBPBI/2/423-803/10/JD, z 27 sierpnia 2010 r., gdzie możemy przeczytać:

„(...) przyjąć należy, iż reprezentacja to występowanie w imieniu firmy, wiążące się z okazałością, w celu wywołania jak najlepszego wrażenia przy reprezentowaniu firmy. Obejmuje ona swym pojęciem działania polegające na kontaktach oficjalnych i handlowych z innymi podmiotami gospodarczymi, związane z utrzymaniem delegacji lub kontrahentów, uczestnictwem w przyjęciach związanych z pobytem tych podmiotów. Zatem celem wydatków na reprezentację jest m.in. stworzenie i utrwalenie właściwego wizerunku firmy, poprzez np. sposób podejmowania kontrahentów, poczęstunek, czy wręczanie upominków.

Właściwy wizerunek to taki, który może sprawić, że kształtowany dzięki reprezentacji obraz przedsiębiorcy przełoży się na nabywanie jego produktów lub usług. Świadome kształtowanie więc właściwego wizerunku przez podatników ma na celu stworzenie takiego wyobrażenia o przedsiębiorcy, które spowoduje pozytywne postrzeganie tegoż przedsiębiorcy przez osoby zewnętrzne, które z kolei będzie zachętą do podjęcia rozmów, współpracy, zakupów jego produktów czy usług.

W ocenie tut. Organu, przedstawione we wniosku działania, związane z przekazaniem produktów i towarów handlowych dotychczasowym/potencjalnym klientom w celu utrzymania/wytworzenia dobrych relacji handlowych, zaprezentowania posiadanych produktów i towarów oraz zwiększenia dokonywanych przez nich zakupów, mogą być kwalifikowane zarówno jako działania o charakterze reklamowym, jak i reprezentacyjnym. Biorąc jednak pod uwagę, iż działania te kierowane są do wąskiego, wyselekcjonowanego grona odbiorców/potencjalnych odbiorców, należy stwierdzić, że w działaniach tych przeważa aspekt reprezentacyjny, bowiem bez wątpienia działania te zmierzają do wykreowania pozytywnego obrazu Spółki w oczach kontrahentów.

Biorąc powyższe pod uwagę należy stwierdzić, iż stanowisko Spółki w zakresie możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wydat-

ków ponoszonych na nabycie/wytworzenie produktów i towarów handlowych przekazywanych klientom (potencjalnym klientom) w celu utrzymania dobrych relacji handlowych, zaprezentowania posiadanych produktów i towarów handlowych oraz zwiększenia dokonywanych przez nich zakupów jest nieprawidłowe (...)”.

Podobne stanowisko zaprezentował Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach, w piśmie z dnia 27 sierpnia 2010 r., nr IBPBI/2/423-1092/10/JD, gdzie czytamy:

„(...) W związku z tym, że przepisy ww. ustawy podatkowej nie zawierają definicji pojęcia reprezentacja za celowe należy uznać odwołanie się do ich wykładni językowej.

«Słownik języka polskiego» pod redakcją profesora Stanisława Dubisza definiuje reprezentację jako okazałość, wystawność w czyimś sposobie życia, związaną ze stanowiskiem, pozycją społeczną.

Przenosząc tę definicję na grunt ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych przyjąć należy, iż reprezentacja to występowanie w imieniu firmy, wiążące się z okazałością, w celu wywołania jak najlepszego wrażenia przy reprezentowaniu firmy. Obejmuje ona swym pojęciem działania polegające na kontaktach oficjalnych i handlowych z innymi podmiotami gospodarczymi, związane z utrzymaniem delegacji lub kontrahentów, uczestnictwem w przyjęciach związanych z pobytem tych podmiotów. Zatem celem wydatków na reprezentację jest m.in. stworzenie i utrwalenie właściwego wizerunku firmy, poprzez np. sposób podejmowania kontrahentów, poczęstunek, czy wręczanie upominków.

Właściwy wizerunek to taki, który może sprawić, że kształtowany dzięki reprezentacji obraz przedsiębiorcy przełoży się na nabywanie jego produktów lub usług. Świadome kształtowanie więc właściwego wizerunku przez podatników ma na celu stworzenie takiego wyobrażenia o przedsiębiorcy, które spowoduje pozytywne postrzeganie tegoż przedsiębiorcy przez osoby zewnętrzne, które z kolei będzie zachętą do podjęcia rozmów, współpracy, zakupów jego produktów czy usług.

W ocenie tut. Organu, przedstawione we wniosku działania, związane z przekazaniem produktów i towarów handlowych dotychczasowym/potencjalnym klientom w celu utrzymania/wytworzenia dobrych relacji handlowych, zaprezentowania posiadanych produktów i towarów oraz zwiększenia dokonywanych przez nich zakupów, mogą być kwalifikowane zarówno jako działania o charakterze reklamowym, jak i reprezentacyjnym. Biorąc jednak pod uwagę, iż działania te kierowane są do wąskiego, wyselekcjonowanego grona odbiorców/potencjalnych odbiorców, należy stwierdzić, że w działaniach tych

przeważa aspekt reprezentacyjny, bowiem bez wątpienia działania te zmierzają do wykreowania pozytywnego obrazu Spółki w oczach kontrahentów.

Biorąc powyższe pod uwagę należy stwierdzić, iż stanowisko Spółki w zakresie możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wydatków ponoszonych na nabycie/wytworzenie produktów i towarów handlowych przekazywanych klientom (potencjalnym klientom) w celu utrzymania dobrych relacji handlowych, zaprezentowania posiadanych produktów i towarów handlowych oraz zwiększenia dokonywanych przez nich zakupów jest nieprawidłowe (...)”.

Podstawa prawna:

- art. 15 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 ze zm.).
- art. 22 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.).

Posiadam firmę ogrodową, kupilem pracownikom ubrania robocze, które zawierają logo firmy. Czy takie wydatki stanowią koszt?

W mojej opinii wydatki na ubrania mogą stanowić koszt.

Znaczna liczba organów podatkowych oraz sądów kwalifikuje zakup ubrania dla pracowników, o ile obowiązek dostarczenia tego ubrania nie wynikał z przepisów BHP jako reprezentacyjny co w konsekwencji powoduje, iż wskazane wydatki nie stanowią kosztu.

Takie stanowisko wyraził Naczelnik Pierwszego Wielkopolskiego Urzędu Skarbowego w Poznaniu w interpretacji przepisów prawa podatkowego wydanej dnia 24 marca 2004 r., nr ZD/423-74/04, w której czytamy:

„(...) Wydatki na zakup odzieży mogą stanowić koszty uzyskania przychodów w ramach wydatków na reprezentację, jeżeli podatnik wykaże, że odzież ta utraciła charakter odzieży osobistej, np. poprzez opatrzenie jej cechami charakterystycznymi dla firmy (barwa, krój, logo itp.). Zakupione przez Spółkę ubrania dla pracowników zostały zaopatrzone w logo firmy a zasady używania tej odzieży określono w regulaminie pracy, w związku z czym może to świadczyć o tym, iż wydatki poniesione na ich zakup spełniają kryterium celowości.

Jednakże podkreślenia wymaga, iż wskazane wydatki mogą zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodów tylko w przypadku, gdy podatnik będzie dysponował wiarygodnymi dowodami w zakresie spełnienia przesłanek z art. 16 ust. 1 pkt 28 w/w ustawy podatkowej, umożliwiającymi taką kwalifikację. Zgodnie z przepisem art. 15 ust. 1 ustawy wyżej cytowanej kosztami

uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1 tej ustawy (...)”.

W mojej opinii z uwagi na fakt, iż przepisy podatkowe nie zawierają żadnych szczególnych regulacji dotyczących zaliczania wydatków na zakup ubrań do kosztów. Należy więc stosować zasady ogólne. Kluczową rolę odgrywa więc związek ponoszonego wydatku z osiągnięciem przychodów.

Mając na uwadze powyższe do kosztów uzyskania przychodów może zostać zaliczona odzież o charakterze służbowym. Generalnie, za ubiór służbowy uznaje się odzież opatrzoną cechami charakterystycznymi dla danej firmy (np. barwy, logo firmy), tak aby utracił charakter odzieży osobistej. Odzież ta powinna pełnić rolę pewnego znaku podatnika z jednej strony ujednolicać wygląd pracowników, a z drugiej odróżniać ich od pracowników innych firm.

Powyższe uwagi potwierdzają orzeczenia sądów, tytułem przykładu można wskazać wyrok WSA w Warszawie z 27 kwietnia 2007 r., sygn. akt III SA/Wa 2644/06, gdzie stwierdzono, że wydatki na służbowy strój stanowią wydatki na reklamę, a nie – jak dotychczas uważano – na reprezentację. W ustnym uzasadnieniu wyroku sąd stwierdził, że działania spółki miały na celu zaznaczenie jej obecności na rynku, zatem wiązały się z reklamą. Dodatkowo sąd podkreślił, że jeśli pracownicy ubierali się w stroje opatrzone logo spółki w miejscach publicznych, to była to reklama publiczna. W takiej sytuacji wydatki na stroje z logo mogły zatem stanowić koszt podatkowy w całości. Sąd podkreślił, że wydatki te nie mają na celu zaprezentowania okazałości spółki, zatem nie mogą być potraktowane jako wydatki związane z reprezentacją.

Podobne stanowisko potwierdził Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu w wyroku z dnia 28 lutego 2008 r., sygn. akt I SA/Po 1540/07, z wyroku tego wynika, iż przedsiębiorcy, którzy kupują pracownikom eleganckie stroje, ponoszą wydatek na reklamę i można go zaliczyć do kosztów podatkowych. Tak wynika z orzeczenia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu. Spór dotyczył wydatków spółki zajmującej się sprzedażą biżuterii. Wyposaża ona sprzedawców w swoich salonach jubilerskich w garnitury oraz kostiumy z logo firmy. W wyroku tym możemy przeczytać:

„(...) jednolity ubiór pracowników oznaczony cechami charakterystycznymi dla spółki jak barwa, krój logo we wszystkich punktach sprzedaży powoduje lepszy odbiór danego podmiotu – firmy, wyróżnia on pracowników firmy od innych osób, kojarzy zawsze z tą firmą i zachęca do kupna towarów oferowanych przez firmę.

Obecnie w szeroko występującej konkurencji reklama firmy może być prowadzona również poprzez estetyczny wygląd pomieszczeń i pracowników których ubiór zaopatrzony jest w widoczne logo. Zdaniem Sądu ponoszone przez spółkę wydatki na zakup «stroju firmowego» opatrzonego w logo mogą być uznane za wydatki reklamowe i w całości zaliczone do kosztów uzyskania przychodów, pod warunkiem, że są ponoszone w celu osiągnięcia przychodów. W przedstawionym we wniosku stanie faktycznym wydatki, które są reklamą publiczną w całości stanowią koszty uzyskania przychodów, ponieważ są poniesionymi w celu osiągnięcia przychodów (...)

Podstawa prawna:

- art. 15 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 ze zm.).
- art. 22 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.).

Prowadzę PKPiR wpłaciłem zaliczkę na materiały reklamowe za którą otrzymałem fakturę zaliczkową. Czy mogę „wrzucić ją do kosztów”?

Otrzymana faktura na kwotę zaliczki, nie może zostać zaliczona do kosztów.

Zaliczka jest formą przedpłaty za towar lub usługę, którą dopiero nabędziemy w przyszłości.

Zgodnie z ogólną regułą kosztami podatkowymi mogą być tylko takie wydatki, które wpływają na osiągnięcie przychodu lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów. Ponadto wydatek nie może znajdować się w katalogu wydatków, które nie mogą być zaliczone do kosztów uzyskania przychodu. Należy zatem przyjąć, iż kosztami uzyskania przychodów są wszelkie racjonalnie uzasadnione wydatki związane z prowadzoną działalnością, których celem jest osiągnięcie, zabezpieczenie i zachowanie źródła przychodów; przy czym przy ustalaniu kosztów uzyskania przychodu, każdy przypadek poza wyraźnie wskazanymi w ustawie wymaga indywidualnej oceny pod kątem bezpośredniego związku z przychodami i racjonalnością działania dla osiągnięcia przychodu.

Zaliczka zapłacona na poczet zakupu towaru nie stanowi kosztu uzyskania przychodów. Wynika to z zasady współmierności przychodów i kosztów i art. 14 ust. 3 pkt 1 ustawy o PIT zaliczka nie stanowi przychodu u sprzedawcy oraz kosztu u kupującego. Dlatego w opisaney sytuacji nie należy ujmować w PKPiR uiszczonyj zaliczki. Nie ma znaczenia to, że została ona ujęta na

fakturze. Otrzymanie takiego dokumentu, czyli faktury zaliczkowej, nie upoważnia jeszcze podatnika do ujęcia w księdze kosztu.

Dla księgowania w PKPiR zakupu towaru najistotniejszy jest moment jego otrzymania, drugorzędne znaczenie ma natomiast otrzymanie faktury.

Po fizycznym otrzymaniu towaru nie należy sugerować się wartością faktury końcowej otrzymanej wraz z towarem, która została pomniejszona o wcześniej wpłaconą zaliczkę. Towar należy ująć w księdze w cenie zakupu, czyli pełnej wartości, na jaką opiewa, a nie w wartości pozostałej do zapłaty po pomniejszeniu należności o wpłaconą wcześniej zaliczkę. Czym innym są bowiem rozliczenia pomiędzy kontrahentami, a czym innym cena zakupu towaru, która powinna zostać zastosowana do wyceny towaru i zaksięgowania kosztów powstałych z tego tytułu. Na sposób zaksięgowania zakupu towaru nie ma wpływu również to, że na dzień jego przyjęcia nie została uregulowana wobec kontrahenta cała należność. Nawet jeśli zostanie ona uregulowana w następnym miesiącu w stosunku do miesiąca otrzymania towaru.

Takie stanowisko zajął Naczelnik Urzędu Skarbowego w Piotrkowie Trybunalskim w piśmie z dnia 6 lutego 2007 r., nr US I/1-415/21a/2006, gdzie czytamy:

„(...) Zgodnie z art. 22 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm. w brzmieniu obowiązującym do 31.12.2006 r.) kosztami uzyskania przychodów z poszczególnego źródła są wszelkie koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 23.

Od 1.1.2007 r. art. 22 ust. 1 w/w ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych brzmi: kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 23.

Z ustawowej definicji kosztu podatkowego wynika, iż muszą być spełnione równocześnie następujące warunki, a mianowicie:

- *poniesienie wydatku musi nastąpić w celu uzyskania przychodu,*
- *nie może to być koszt wymieniony w katalogu wydatków wyszczególnionych w art. 23 ustawy,*
- *ich poniesienie zostało prawidłowo udokumentowane.*

Kwota uiszczonych zaliczek na rzecz podwykonawców nie będzie stanowić kosztów uzyskania przychodu w 2006 roku, gdyż wydatki te nie wiążą się z uzyskaniem przychodu w 2006 r. Związek pomiędzy poczynionymi wydatkami, a przychodem powstanie dopiero po zrealizowaniu usługi, tj. w 2007 r. i wów-

czas dopiero wartość poniesionego wydatku stanie się kosztem uzyskania przychodów. (...)”.

Podobne stanowisko zajął Naczelnik Urząd Skarbowy w Płocku, w piśmie z dnia 3 grudnia 2004 r., nr UPO-415/PD/321/04/MP, gdzie czytamy:

„(...) Jeśli chodzi natomiast o interpretację dotyczącą ewidencji poniesionych kosztów w związku z kwotą uiszczonej zaliczki, mają tu zastosowanie przepisy art. 22 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Stosownie do ww. przepisów kosztami uzyskania przychodów są wszelkie koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 23 ustawy. Natomiast w myśl art. 22 ust. 4 ustawy, koszty uzyskania przychodów, z zastrzeżeniem ust. 5 i 6, są potrącane tylko w tym roku podatkowym, w którym zostały poniesione. W świetle powołanych wyżej przepisów, w związku z tym, że wydatek dotyczący uiszczonej zaliczki na poczet dostawy towarów bądź wykonania usługi nie wiąże się z uzyskaniem przychodów, kwota zaliczki nie stanowi kosztu uzyskania przychodu dla wpłacającego. Związek pomiędzy poczynionym wydatkiem a przychodami powstanie dopiero po zrealizowaniu dostawy towaru bądź wykonaniu usługi. Reasumując, na podstawie obowiązujących przepisów prawnych poniesione wydatki na poczet dostaw towarów i usług (zaliczki) staną się kosztem uzyskania przychodów dopiero z chwilą otrzymania towaru, wykonania usługi (realizacją zawartej umowy) (...)”.

Podstawa prawna:

- art. 22 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.).

Produkujemy materiały dekoracyjne, dokonaliśmy udekorowania przedszkola, w zamian możemy umieścić logo swojej firmy w widocznym miejscu wraz z krótką informacją. Czy wydatki na wypromowanie nowych towarów stanowią koszt?

Wydatki takie mogą stanowić koszt.

Kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w negatywnym katalogu wydatków nieuznawanych za koszty.

Z przepisu tego wynika zatem, że wszystkie poniesione wydatki, po wyłączeniu zastrzeżonych w ustawie są kosztami uzyskania przychodów, o ile pozostają w związku przyczynowo-skutkowym z przychodami (tzn. wydatki takie są uzasadnione z ekonomicznego punktu widzenia, ponieważ

w rezultacie ich poniesienia podatnik może oczekiwać zwiększenia swoich przychodów), w tym służą zabezpieczeniu funkcjonowania źródła przychodów. Co istotne również, muszą być to wydatki, dzięki którym podatnik może osiągnąć przychód podlegający opodatkowaniu.

Obowiązkiem podatnika, jako odnoszącego ewidentną korzyść z faktu zaliczenia określonych wydatków w poczet kosztów uzyskania przychodów, jest wykazanie związku pomiędzy poniesieniem kosztu a uzyskaniem przychodu.

Z przedstawionego stanu faktycznego wynika, iż Państwa firma prowadzi działania zmierzające do zwiększenia popytu na dystrybuowane przez nią towary. Aby wypromować towary udekorowali Państwo przedszkole. W zamian za to ozdobienie umieszczone zostało w widocznym miejscu logo firmy wraz z informacją. W mojej opinii z uwagi na powyższe nie ma przeszkód aby wskazane wydatki zaliczyć do kosztów.

Stanowisko takie potwierdził Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy w piśmie z dnia 22 listopada 2010 r., nr ITPB3/423-476a/10/PS, w którym możemy przeczytać:

„(...) Z przedstawionego stanu faktycznego wynika, iż Spółka prowadzi działania zmierzające do zwiększenia popytu zarówno na dystrybuowane przez nią towary, jaki nowo wprowadzone do sprzedaży, jakimi są w obecnym roku folie samoprzylepne oraz laminaty. Aby wypromować nowo wprowadzone folie i laminaty Wnioskodawca złożył ofertę do Szpitala z propozycją nieodpłatnego ozdobienia ścian i innych powierzchni z użyciem tych towarów na oddziale chorób dzieci. Szpital w zamian za to ozdobienie miałby wyrazić zgodę na umieszczenie w widocznym miejscu, w sposób niezakłócający odbioru całości – logo Spółki, jako sponsora całego przedsięwzięcia oraz umożliwić wykorzystanie aplikacji folii naściennej do celów reklamowych, stanowiącej jednocześnie portfolio oferty Wnioskodawcy.

Przystępując do realizacji tego zadania, Spółka poniosła szereg wydatków związanych ze zleceniem:

- *wykonania projektu graficznego i ułożenia zadrukowanej folii na ścianie,*
- *zakupieniem niezbędnych materiałów podstawowych (folii i laminatów) oraz materiałów pomocniczych,*
- *specjalistycznej firmie drukarskiej zadrukowania folii według zaakceptowanego wzoru i dokonania również bezpośredniego ułożenia gotowego materiału na ścianie w jednym z pokoi dla pacjentów na oddziale.*

Wnioskodawca informuje również, iż omawiane materiały są bardzo mało znane w środowisku firm graficzno-reklamowych. Jak wskazuje Spółka,

wizualnie wszystkie folie naścienne wyglądają podobnie i dopiero ich zadrukowanie i ułożenie na ścianach pozwala ukazać wartości zawarte w tych produktach. Ukazanie produktu „przy pracy” przez przedstawicieli handlowych Spółki znacznie zwiększa szansę zainteresowania klienta i złożenia zamówienia na aplikację, a tym samym do zwiększenia przychodów Spółki.

Wnioskodawca informuje także, iż zamysłem całego przedsięwzięcia była reklamą i rozpropagowanie nowego asortymentu, czyli wyżej wymienionych folii samoprzylepnych i laminatów oraz ukazania ich wielorakiego zastosowania. Akcja ta ma zachęcić potencjalnych klientów do intensyfikacji zakupów tych produktów w Spółce, a tym samym spowodować zwiększenie jej przychodów.

Odnosząc zatem powyższe do przedstawionego przez Wnioskodawcę stanu faktycznego należy stwierdzić, iż przedmiotowe wydatki poniesione na wypromowanie nowych towarów Spółki poprzez wykorzystanie ich do ozdobienia ścian i innych powierzchni w szpitalu, które opatrzone będą trwale logo firmy, można uznać za koszty uzyskania przychodów na podstawie art. 15 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Wydatki te służą bowiem pokazaniu walorów nowych towarów będących w asortymencie Wnioskodawcy.

Jednocześnie należy zaznaczyć, iż prawidłowe zaliczenie wydatku do kosztów uzyskania przychodów uwarunkowane jest wykazaniem jego celowości i związku z przychodem, jak i prawidłowym udokumentowaniem. Należy zwrócić przy tym uwagę, że to na Spółce ciąży obowiązek wykazania związku poniesionych wydatków z przychodami, bo to podatnik wywodzi skutki prawne w postaci zmniejszenia zobowiązania podatkowego (...).”

Podstawa prawna:

- art. 15 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 ze zm.).
- art. 22 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.).

Nasza firma farmaceutyczna organizuje spotkania. W związku z powyższym mam następujące pytanie czy można zaliczyć do kosztów:

- **wydatki związane z organizacją spotkań dla lekarzy w miejscu ich pracy?**

Przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nie zawierają legalnej definicji reklamy. Tym samym należy posługiwać się pojęciem reklamy w znaczeniu nadanym przez słownik języka polskiego lub unormowaniami zawartymi w przepisach szczególnych. W przedmiotowej sprawie zastosowanie będą miały przepisy szczególne.

Definicję i katalog czynności, stanowiących reklamę produktu leczniczego zawiera art. 52 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 6 września 2001 r. – Prawo farmaceutyczne (j.t. Dz.U. z 2008 r. Nr 45, poz. 271 ze zm.). Zgodnie z definicją zawartą w art. 52 ust. 1 Prawa farmaceutycznego, reklamą produktu leczniczego jest działalność polegająca na informowaniu lub zachęcaniu do stosowania produktu leczniczego mającą na celu zwiększenie liczby przepisywanych recept, dostarczania, sprzedaży lub konsumpcji produktów leczniczych.

Obejmuje ona w szczególności:

- reklamę produktu leczniczego kierowaną do publicznej wiadomości,
- reklamę produktu leczniczego kierowaną do osób uprawnionych do wystawiania recept lub osób prowadzących obrót produktami leczniczymi,
- odwiedzanie osób uprawnionych do wystawiania recept lub osób prowadzących obrót produktami leczniczymi przez przedstawicieli handlowych lub medycznych,
- dostarczanie próbek produktów leczniczych,
- sponsorowanie spotkań promocyjnych dla osób upoważnionych do wystawiania recept lub osób prowadzących obrót produktami leczniczymi,
- sponsorowanie konferencji, zjazdów i kongresów naukowych dla osób upoważnionych do wystawiania recept lub osób prowadzących obrót produktami leczniczymi.

Zauważyć przy tym należy, że w art. 53-64 Prawa farmaceutycznego, zawarto szereg ograniczeń odnośnie reklamy produktu leczniczego.

W myśl art. 58 ustawy Prawo farmaceutyczne, zabrania się kierowania do osób uprawnionych do wystawiania recept oraz osób prowadzących obrót produktami leczniczymi reklamy produktu leczniczego polegającej na wręczaniu, oferowaniu i obiecywaniu korzyści materialnych, prezentów i różnych ułatwień, nagród, wycieczek oraz organizowaniu i finansowaniu spotkań promocyjnych produktów leczniczych, podczas których przejawy gościnności wykraczają poza główny cel tego spotkania. Przepisy te nie dotyczą dawania lub przyjmowania przedmiotów o wartości materialnej nieprzekraczającej kwoty 100 złotych, związanych z praktyką medyczną lub farmaceutyczną, opatrzonych znakiem reklamującym daną firmę lub produkt leczniczy.

Wynika z tego, że organizowanie i finansowanie spotkań promocyjnych, podczas których przejawy gościnności nie wykraczają poza główny cel tego spotkania – spełniają warunki reklamy przewidziane przepisami Prawa farmaceutycznego.

Zgodnie z art. 60 ust. 1 Prawa farmaceutycznego, reklama produktu leczniczego może być prowadzona wyłącznie przez podmiot odpowiedzialny lub na jego zlecenie, natomiast na podstawie art. 60 ust. 4 ww. przepisu, podmiot odpowiedzialny zatrudnia w charakterze przedstawicieli medycznych i handlowych osoby, które mają wystarczającą wiedzę naukową pozwalającą na przekazywanie możliwie pełnej i ścisłej informacji o reklamowanym produkcie leczniczym.

Spółka wskazała w stanie faktycznym, iż w ramach swojej działalności organizuje spotkania dla lekarzy w miejscu ich pracy, tj. w szpitalach, przychodniach, gabinetach prywatnych w celu prezentacji swoich leków, sposobu dawkowania, wskazania i przeciwwskazania dawkowania. Podczas tych spotkań prezentuje swoje wyroby, a następnie wręcza ulotki, gadżety, przedmioty związane z praktyką medyczną lub farmaceutyczną opatrzone logo firmy oraz organizuje skromny poczęstunek, na który składają się usługi cateringowe lub zakupuje we własnym zakresie artykuły spożywcze (słodczyce, owoce i napoje) na przygotowanie posiłku. Spożycie tych posiłków następuje w trakcie lub po zakończeniu prezentacji.

W kontekście zdefiniowanego powyżej pojęcia reprezentacja oraz analizy przytoczonego art. 16 ust. 1 pkt 28 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych stwierdzić należy, iż wydatki na drobny poczęstunek (słodczyce, owoce, napoje) dla klientów (lekarzy) podawany w szpitalach, przychodniach, gabinetach prywatnych, nie nosi znamion reprezentacji.

W związku z powyższym, wydatki na zakup usług cateringowych oraz artykułów spożywczych, ponoszone podczas spotkań promocyjnych, organizowanych przez Spółkę w takich miejscach, jak: przychodnie, szpitale, gabinety prywatne, wynikające z działania związanego z definicją reklamy produktu leczniczego, w tym nienoszące znamion reprezentacji i niewykraczające poza główny cel danego spotkania – mogą być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów, zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Stanowisko takie potwierdził Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu, w piśmie nr ILPB3/423-821/10-4/GC, z dnia 14 stycznia 2011 r., gdzie czytamy:

„(...)Spółka wskazała w stanie faktycznym, iż w ramach swojej działalności organizuje spotkania dla lekarzy w miejscu ich pracy, tj. w szpitalach, przychodniach, gabinetach prywatnych w celu prezentacji swoich leków, sposobu dawkowania, wskazania i przeciwwskazania dawkowania. Podczas tych spotkań prezentuje swoje wyroby, a następnie wręcza ulotki, gadżety, przedmioty związane z praktyką medyczną lub farmaceutyczną opatrzone logo

firmy oraz organizuje skromny poczęstunek, na który składają się usługi cateringowe lub zakupuje we własnym zakresie artykuły spożywcze (słodycze, owoce i napoje) na przygotowanie posiłku. Spożycie tych posiłków następuje w trakcie lub po zakończeniu prezentacji.

W kontekście zdefiniowanego powyżej pojęcia reprezentacja oraz analizy przytoczonego art. 16 ust. 1 pkt 28 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych stwierdzić należy, iż wydatki na drobny poczęstunek (słodycze, owoce, napoje) dla klientów (lekarzy) podawany w szpitalach, przychodniach, gabinetach prywatnych, nie nosi znamion reprezentacji.

*W związku z powyższym, wydatki na zakup usług cateringowych oraz artykułów spożywczych, ponoszone podczas spotkań promocyjnych, organizowanych przez Spółkę w takich miejscach, jak: przychodnie, szpitale, gabinety prywatne, wynikające z działania związanego z definicją reklamy produktu leczniczego, w tym nienoszące znamion reprezentacji i niewykraczające poza główny cel danego spotkania – mogą być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów, zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (...)*⁷.

Podstawa prawna:

- art. 15 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 ze zm.).
- art. 22 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.).

Nasza firma farmaceutyczna organizuje spotkania. W związku z powyższym mam następujące pytanie czy można zaliczyć do kosztów wydatki poniesione w związku z organizacją kongresów, konferencji i zjazdów naukowych dla lekarzy, mających charakter wyjazdowy.

Wydatki takie stanowią koszt.

W myśl art. 58 ustawy Prawo farmaceutyczne, zabrania się kierowania do osób uprawnionych do wystawiania recept oraz osób prowadzących obrót produktami leczniczymi reklamy produktu leczniczego polegającej na wręczaniu, oferowaniu i obiecywaniu korzyści materialnych, prezentów i różnych ułatwień, nagród, wycieczek oraz organizowaniu i finansowaniu spotkań promocyjnych produktów leczniczych, podczas których przejawy gościnności wykraczają poza główny cel tego spotkania. Przepisy te nie dotyczą dawania lub przyjmowania przedmiotów o wartości materialnej nieprzekraczającej kwoty 100 złotych, związanych z praktyką medyczną lub farmaceutyczną, opatrzonych znakiem reklamującym daną firmę lub produkt leczniczy.

Wynika z tego, że organizowanie i finansowanie spotkań promocyjnych, podczas których przejawy gościnności nie wykraczają poza główny cel tego spotkania – spełniają warunki reklamy przewidziane przepisami Prawa farmaceutycznego.

Zgodnie z art. 60 ust. 1 Prawa farmaceutycznego, reklama produktu leczniczego może być prowadzona wyłącznie przez podmiot odpowiedzialny lub na jego zlecenie, natomiast na podstawie art. 60 ust. 4 ww. przepisu, podmiot odpowiedzialny zatrudnia w charakterze przedstawicieli medycznych i handlowych osoby, które mają wystarczającą wiedzę naukową pozwalającą na przekazywanie możliwie pełnej i ścisłej informacji o reklamowanym produkcie leczniczym.

Odnosząc powyższe rozważania do stanu faktycznego, wynikającego z rozpatrywanej sprawy, zauważyć należy, że organizacja spotkań wyjazdowych na konferencje, zjazdy i kongresy naukowe pozwala na spotkanie lekarzy z różnych miejscowości, reprezentujących różne środowiska szpitalne, lecznicze i akademickie, co pozwala dotrzeć z reklamą produktów leczniczych do różnych uczestników. Często brak zapewnienia tym osobom, zakwaterowania, wyżywienia, jak i kosztów dojazdu, uniemożliwiłoby organizację takiego szkolenia, a tym samym nie byłaby możliwa reklama produktów Spółki.

Biorąc zatem pod uwagę przytoczony stan prawny, mający zastosowanie w przedmiotowej sprawie oraz stan faktyczny przedstawiony przez Spółkę, nie można przyjąć, że koszty wydatków poniesionych na pokrycie lekarzom kosztów dojazdu, opłat związanych z wynajmem pokoi hotelowych, wyżywienia podczas organizowanych przez Spółkę konferencji, zjazdów i kongresów, mają charakter wydatków na reprezentację, o których mowa w art. 16 ust. 1 pkt 28 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Reasumując, na podstawie art. 15 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, koszty ponoszone na działania mające na celu reklamowanie produktów Spółki, tj. wydatki na zakwaterowanie, wyżywienie i koszty dojazdów, stanowią koszt uzyskania przychodów.

Stanowisko takie potwierdził Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu, w piśmie nr ILPB3/423-821/10-5/GC, z dnia 14 stycznia 2011 r., gdzie możemy przeczytać:

„(...) Zgodnie z art. 60 ust. 1 Prawa farmaceutycznego, reklama produktu leczniczego może być prowadzona wyłącznie przez podmiot odpowiedzialny lub na jego zlecenie, natomiast na podstawie art. 60 ust. 4 ww. przepisu, podmiot odpowiedzialny zatrudnia w charakterze przedstawicieli medycznych i handlo-

wych osoby, które mają wystarczającą wiedzę naukową pozwalającą na przekazywanie możliwie pełnej i ścisłej informacji o reklamowanym produkcie leczniczym.

Odnosząc powyższe rozważania do stanu faktycznego, wynikającego z rozpatrywanej sprawy, zauważyć należy, że organizacja spotkań wyjazdowych na konferencje, zjazdy i kongresy naukowe pozwala na spotkanie lekarzy z różnych miejscowości, reprezentujących różne środowiska szpitalne, lecznicze i akademickie, co pozwala dotrzeć z reklamą produktów leczniczych do różnych uczestników. Często brak zapewnienia tym osobom, zakwaterowania, wyżywienia, jak i kosztów dojazdu, uniemożliwiłoby organizację takiego szkolenia, a tym samym nie byłaby możliwa reklama produktów Spółki.

Biorąc zatem pod uwagę przytoczony stan prawny, mający zastosowanie w przedmiotowej sprawie oraz stan faktyczny przedstawiony przez Spółkę, nie można przyjąć, że koszty wydatków poniesionych na pokrycie lekarzom kosztów dojazdu, opłat związanych z wynajmem pokoi hotelowych, wyżywienia podczas organizowanych przez Spółkę konferencji, zjazdów i kongresów, mają charakter wydatków na reprezentację, o których mowa w art. 16 ust. 1 pkt 28 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Zdaniem tut. Organu, działania Spółki objęte są definicją reklamy produktu leczniczego zawartą w art. 52 ust. 1 i 2 Prawa farmaceutycznego przy spełnieniu warunku zawartego w art. 58 ust. 1.

Reasumując, na podstawie art. 15 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, koszty ponoszone na działania mające na celu reklamowanie produktów Spółki, tj. wydatki na zakwaterowanie, wyżywienie i koszty dojazdów, stanowią koszt uzyskania przychodów (...)."

Podstawa prawna:

- art. 15 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 ze zm.).
- art. 22 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.).

W związku z perspektywą podpisania dużego kontraktu, zaprosiliśmy kontrahenta aby obejrzał naszą firmę. Czy wydatki poniesione na hotel dla niego stanowią koszt?

Wydatki na hotel dla kontrahenta stanowią koszt.

Aby określony wydatek można było zaliczyć do kosztów podatkowych koniecznym jest wykazanie jego związku z osiąganym przychodem lub szeroko

rozumianą ochroną źródła przychodów. Ponadto wydatek ten nie może znajdować się w katalogu wydatków, które nie mogą być zaliczane do kosztów uzyskania przychodu.

Jak widać ustawodawca dopuszcza możliwość zaliczania do kosztów podatkowych również wydatków, które mają jedynie pośredni związek z przychodem. Regulacja powyższa, znajdująca się w przepisach obu ustaw o podatku dochodowym jest zgodna z wcześniejszą linią orzecznictwa sądów administracyjnych.

Przykładowo wskazać można wyrok NSA z 20 maja 2003 r., I SA/Wr 2854/00. W wyroku tym sąd stwierdził, że dla uznania danego wydatku za koszt uzyskania przychodu, nie jest konieczne w każdym przypadku wykazanie między nim a przychodem bezpośredniego związku. Kosztem uzyskania przychodów są wszystkie wydatki poniesione w celu uzyskania przychodów, w tym również w celu zachowania i zabezpieczenia źródła przychodów, tak aby to źródło przynosiło przychody także w przyszłości. W takim ujęciu kosztami tymi będą zarówno koszty pozostające w bezpośrednim związku z uzyskanymi przychodami, jak i pozostające w związku pośrednim, jeżeli zostanie wykazane, że zostały w sposób racjonalny poniesione w celu uzyskania przychodów (w tym dla zagwarantowania funkcjonowania źródła przychodów), nawet wówczas, gdyby z obiektywnych powodów przychód nie został osiągnięty.

Dlatego też w mojej opinii wydatek na hotel dla kontrahenta, jako koszt pośredni może zostać zaliczony do kosztów uzyskania przychodu. Powyższe uwagi znajdują również potwierdzenie w opinii organów podatkowych. Przykładowo w piśmie Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego w Krakowie, z dnia 29 kwietnia 2005 r., sygn. PD-3/423/1/05/AP, można przeczytać:

„(...) wydatki poniesione przez Spółkę na utrzymanie pokoju hotelowego, w którym odbywają się negocjacje, zatrzymują się kontrahenci i pracownicy na czas negocjacji kontraktów, przejazdu, odpraw celnych itp., a także Prezes Spółki na czas niezbędny do negocjowania kontraktów i zarządzania firmą, będą stanowiły koszty uzyskania przychodu po spełnieniu unormowania zawartego w art. 15 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Podatnik, czyli Spółka powinien dysponować wymaganym przez prawo dowodem, że taki wydatek poniesiono i był niezbędny dla osiągnięcia przychodu firmy. Na podatniku więc spoczywa ciężar dowodu faktu, że dany koszt został poniesiony oraz udowodnienia związku między kosztem a przychodem.

Dowody poniesienia wydatków, które zaliczane są do kosztów uzyskania przychodów, muszą być prawdziwe pod względem formalno-prawnym, merytorycznym i rachunkowym (...)”.

Jak widać Naczelnik nie kwestionuje powyższego wydatku, niemniej wspomina, iż to podatnik powinien wykazać, że takie koszty zostały poniesione w sposób racjonalny w celu uzyskania przychodów.

Warto wspomnieć, iż w doktrynie prawa podatkowego pojawiają się również opinie, iż wydatki na hotel dla kontrahenta stanowią wydatek o charakterze reprezentacyjnym. Co przy takiej kwalifikacji oznaczałoby wyłączenie przedmiotowych wydatków z kosztów uzyskania przychodów.

W mojej opinii taki pogląd jest nieuzasadniony. Definicji reprezentacji nie znajdziemy w ustawach podatkowych, dlatego też należy posiłkować się definicją słownikową. Zgodnie z nią reprezentacja to okazałość, wystawność w czymś sposobie życia, związana ze stanowiskiem, pozycją społeczną. W odniesieniu do działalności gospodarczej reprezentacja jest rozumiana jako występowanie w imieniu firmy, wiążące się z okazałością, w celu wywołania dobrego wrażenia, jako kształtowanie i utrwalanie korzystnego wizerunku firmy, poprzez np. jej wystrój, kontakty oficjalne i handlowe z innymi podmiotami gospodarczymi, sposób podejmowania kontrahentów, wręczanie upominków.

Podstawa prawna:

- art. 15 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 ze zm.).
- art. 22 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.).

Nasza firma postanowiła wysłać kartki świąteczne naszym klientom, które są zaopatrzone w logo firmy. Czy możemy poniesione na nie wydatki zaliczyć w koszty?

Wskazane w pytaniu wydatki mogą stanowić koszt.

Wysyłanie kart świątecznych kontrahentom jest rozpowszechnionym zwyczajem biznesowym, mającym między innymi za zadanie nie tylko zbudowanie dobrego wizerunku firmy, ale często i zachętę do korzystania z oferowanych usług czy zakupu towarów. Dlatego też nie ma przeszkód aby stanowiły one koszt.

Również organy podatkowe prezentują w omawianej kwestii korzystne dla podatników stanowisko, tytułem przykładu można wskazać pismo Naczelnika Drugiego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego z dnia 20 lipca 2007 r. nr 1472/ROP1/423-267/07/MG, gdzie możemy przeczytać:

„(...) Przekazywanie gadżetów reklamowych opatrzonych logo firmy, takich jak długopisy, latarki, zestawy pióro i długopis, kartki świąteczne, kubki,

smycze, koszulki itp., w sytuacji gdy są to materiały opatrzone widocznym logo Podatnika lub hasłem promującym określone wyroby lub usługi bądź samą Spółkę, będzie można zaliczyć w ciężar kosztów uzyskania przychodów. Natomiast w przypadku, gdy są to wartościowe przedmioty, a samo logo Podatnika jest umieszczone w dyskretny, nierzucający się w oczy sposób, to wręczenie takiego przedmiotu ma na celu w istocie stworzenie wizerunku, reprezentację Podatnika. Takie wydatki nie będą mogły być zaliczone w ciężar kosztów uzyskania przychodów (...)”.

Podobne stanowisko zaprezentował Naczelnik Pierwszego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie, w piśmie nr 1471/DPR2/423-59/07/AB, z 17 lipca 2007 r., w którym możemy przeczytać:

„(...) Reprezentacja, to nie tylko zgodnie z definicją zawartą w Słowniku języka polskiego – okazałość i wystawność, ale również działanie mające na celu dobre reprezentowanie firmy i jako takie może mieć odniesienie do ubiorów pracowników firmy, jej znaków graficznych itp. To działania, które polegają na kontaktach oficjalnych i handlowych z innymi podmiotami gospodarczymi (skierowane na zewnątrz firmy).

Reprezentacja to w szczególności: prezenty dla kontrahentów, które nie mają charakteru reklamowego (portfel, pióro, kalendarz, alkohol, kosmetyki, itp.). Natomiast oznakowanie prezentu logo firmy przesądza o tym, że prezent ma charakter reklamowy i wydatek na jego zakup może być zaliczony do kosztów uzyskania przychodów (koszulka, długopis, kartka świąteczna, kubek, smycz, karteczki samoprzylepne, kalendarz itp.).

W ocenie Naczelnika tut. Urzędu stanowisko Podatnika jest prawidłowe w zakresie możliwości zaliczenia poniesionych wydatków na kartki świąteczne opatrzone logo firmy i napisem dobra energia do kosztów uzyskania przychodów zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Jednakże Organ podatkowy nie zgadza się ze stanowiskiem Spółki, iż tego typu działania nie są związane z reklamą. Zdaniem Naczelnika, przekazywane kontrahentom w/w kartki stanowią wydatki na reklamę, ponieważ mają na celu rozpowszechnianie dobrego wizerunku Podatnika, jego działalności oraz dbałość o klienta (...)”.

Podstawa prawna:

- art. 15 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 ze zm.).
- art. 22 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.).

Czy udekorowanie na święta firmy może stanowić koszt?

Wskazane w pytaniu wydatki mogą zostać rozliczone jako koszty uzyskania przychodu.

Do katalogu wydatków nieuznawanych za koszty uzyskania przychodów zaliczają się koszty reprezentacji, w szczególności poniesione na usługi gastronomiczne, zakup żywności oraz napojów, w tym alkoholowych. Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych nie definiuje terminu „reprezentacja”, dlatego też należy posłużyć się wykładnią językową. Przez reprezentację rozumie się „okazałość, wystawność w czymś sposobie życia, związaną ze stanowiskiem, pozycją społeczną. Przenosząc tę definicję na grunt ustawy podatkowej, należy uznać, że reprezentacja to przede wszystkim każde działanie skierowane do istniejących lub potencjalnych kontrahentów podatnika lub osoby trzeciej w celu stworzenia oczekiwanego wizerunku podatnika w celu ułatwienia zawarcia umowy lub stworzenia korzystnych warunków jej zawarcia.

Świąteczny wystrój pomieszczeń ma wpływ na pozytywny odbiór firmy przez kontrahentów, klientów oraz osoby postronne. Jest to więc działanie w sferze budowania pozytywnego wizerunku firmy. Co niewątpliwie może przekładać w sposób pośredni na uzyskiwanie przychodów.

Dodatkowym argumentem przemawiającym za uznaniem wskazanych wydatków do kosztów jest fakt, iż w dobie konkurencyjności na rynku przygotowanie dekoracji świątecznej punktu handlowego jest naturalnym wymogiem rynku odpowiadającym oczekiwaniom klientów.

Gdyby ww. dekoracje przekraczały zwyczajowo przyjęte normy w danej branży czy okolicy, były nadzwyczaj wystawne, bardziej ekskluzywne, wytworne, odpowiednio drogie, poprawiały znacząco estetyczny wizerunek firmy oraz były umieszczane wyłącznie w pomieszczeniach, gdzie przyjmowani są zazwyczaj tylko określone klienci (np. sala konferencyjna, biura osób reprezentujących Spółkę), wtedy wydatki firmy, na wystawne dekoracje, nie mogłyby zostać uznane przez Spółkę za koszty uzyskania przychodów.

Mając powyższe na uwadze stwierdzić należy, iż wskazane wydatki stanowią koszt uzyskania przychodu.

Również organy podatkowe zajmują w omawianej kwestii korzystne stanowisko, tytułem przykładu można przytoczyć pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 29 czerwca 2009 r., nr IPPB3/423-253/09-2/KK, gdzie możemy przeczytać:

„(...) Z przedstawionego we wniosku stanu faktycznego wynika, iż Spółka kupuje kwiaty doniczkowe, cięte, kompozycje kwiatowe oraz bukiety, jak też

różnego rodzaju elementy dekoracyjne (np. bombki, stroiki, choinki) w celu wystroju recepcji oraz budynków należących do Spółki. Opisane wyżej działania Spółki nie odbiegają pod względem ceny i okazałości od wydatków zwyczajowo przyjętych w branży i w okolicy, w której Spółka prowadzi działalność. Ww. wydatki ponoszone przez Wnioskodawcę należy zatem potraktować jak koszty związane z funkcjonowaniem firmy i zaliczyć w całości do kosztów uzyskania przychodów, o ile są racjonalne i wykazują związek przyczynowo-skutkowy z przychodami oraz spełniają wymogi określone w art. 15 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (...)

Podobne stanowisko zaprezentował Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie, w piśmie nr IP-PB3/423-554/08-2/MK, z dnia 27 czerwca 2008 r., w którym czytamy:

„(...) Spółka ma możliwość zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów dla celów podatkowych wszelkich wydatków, pod warunkiem że:

- są to koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów,
- są to koszty poniesione w celu zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów,
- nie są wydatkami wymienionymi w art. 16 ust. 1 ww. ustawy.

Kosztami uzyskania przychodów są wszelkie racjonalne i gospodarczo uzasadnione wydatki związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, których celem jest osiągnięcie, zabezpieczenie lub zachowanie źródła przychodów. Ponoszone koszty należy oceniać pod kątem ich celowości, a więc dążenia do uzyskania przychodów. Aby określony wydatek można było uznać za koszt uzyskania przychodu, między tym wydatkiem, a osiągnięciem przychodu musi zachodzić związek przyczynowy tego typu, że poniesienie wydatku ma lub mogło mieć wpływ na powstanie lub zwiększenie tego przychodu.

Zatem, każdy wydatek celowo poniesiony z zamiarem uzyskania przychodu, poza wyraźnie wskazanymi w art. 16 ust. 1 ww. ustawy, powinien być uznany za koszt uzyskania przychodów. Ciężar dowodu działania w określonym celu spoczywa na podatniku.

Reasumując, wydatki ponoszone na wystrój sklepów zostały poniesione w celu osiągnięcia przychodów, mają związek z prowadzoną działalnością, nie zostały wymienione w treści art. 16 ust. 1 ww. ustawy i jako takie, stanowią podatkowe koszty uzyskania przychodów firmy (...).

Wokół naszej firmy posiadamy rozległy plac, który chcemy zagospodarować, tzn. zasadzić ozdobne rośliny oraz trawę. Czy poniesione wydatki na zagospodarowanie tego terenu mogą stanowić koszt?

Wydatki na zagospodarowanie terenów wokół firmy stanowią koszt.

Koszty związane utrzymaniem i pielęgnacją terenów zielonych wokół firmy wywołują wiele wątpliwości interpretacyjnych. Chodzi w szczególności o to, czy wydatki takie stanowią wydatki na reprezentację i przez to nie mogą stanowić kosztów uzyskania przychodów, czy też mogą zostać zaliczone do kosztów podatkowych.

Kwestia prawidłowego zakwalifikowania wydatków na pielęgnację oraz utrzymanie terenów zielonych wokół jako wydatków ogólnych ma niezwykle istotne znaczenie na gruncie obecnie obowiązujących przepisów. Jak wiadomo z kosztów uzyskania przychodu zostały całkowicie wyłączone koszty reprezentacji, w szczególności poniesione na usługi gastronomiczne, zakup żywności oraz napojów, w tym alkoholowych.

W mojej opinii wydatki na utrzymanie i zagospodarowanie terenów wokół firmy mają na celu zachęcenie do odwiedzenia firmy i dokonania zakupów. A zatem są to koszty poniesione w celu uzyskania przychodu i nie powinny być traktowane jako koszty reprezentacji. Nie można bowiem wydatków związanych z zagospodarowaniem terenu, wynikających z dbałości przedsiębiorcy, uważać za wydatki na reprezentację. W związku z powyższym nie ma w tym przypadku zastosowania art. 16 ust. 1 pkt 28 updop wyłączający z kosztów uzyskania przychodu wydatki na reprezentację.

Jednak z odmiennym stanowiskiem możemy spotkać się w piśmie Naczelnika Drugiego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie z 8 marca 2006 r., 1472/ROP 1/423-43/83/06/MG uznał on, że wydatki poniesione przez podatnika na uporządkowaniem terenów zielonych, tj. założenie trawnika, posadzenie krzewów i drzew stanowią wydatki na reprezentację i mogą stanowić koszty uzyskania przychodów jedynie w granicach limitu 0,25% przychodów. Swoją interpretację przepisów Naczelnik argumentował w następujący sposób:

„(...) reprezentacja to chęć stworzenia jak najlepszego wizerunku firmy, wystawienie na pokaz, prezentowanie, a zadbanie o estetyczny, schludny wygląd terenów zielonych wokół nieruchomości, w której prowadzona jest działalność gospodarcza, wiąże się z okazałością i wytwornością firmy mającą na celu wywołanie dobrego wrażenia na kontrahentach, podniesienia prestiżu firmy i pozyskiwaniu nowych klientów, co w konsekwencji może skutkować zwiększeniem przychodów osiąganych przez Spółkę. A zatem wydatki ponoszone przez Spółkę na zagospodarowanie terenów zielonych wokół siedziby firmy powinny zostać uznane za wydatki poniesione na cele reprezentacyjne i zaliczone w ciężar kosztów uzyskania przychodów w granicach limitu przewidzianego w art. 16 ust. 1 pkt 28 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (...).”

Jednak pojawiają się również interpretacje odmienne, w których prezentowane jest korzystne dla Państwa stanowisko. W piśmie Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego Łódź-Górna z dnia 8 maja 2007 r., nr I-415/34/07, dotyczącym wydatków na zagospodarowanie terenu zielonego wokół budynku firmy, możemy przeczytać, że:

„(...) Urządzenie terenów zielonych i ich pielęgnacja na nieruchomości będącej własnością firmy nie zostało wymienione w zamkniętym katalogu wydatków, których nie uważa się za koszty uzyskania przychodów. W aspekcie powyższego przyjąć należy, iż wydatki poniesione na zagospodarowanie, odtwarzanie i pielęgnację terenów zielonych wokół firmy (posadzenie kwiatów, krzewów, drzew, założenie trawnika oraz nawożenie, przycinanie i wykonywanie innych prac pielęgnacyjnych) mają pośredni związek z przychodem i stanowią koszty uzyskania przychodów bieżącej działalności firmy (...).”

Również Dyrektor Izby Skarbowej w Opolu, w piśmie z dnia 14 czerwca 2007 r., nr PDI/42181-0001/07/KMA, stwierdził iż:

„(...) koszty poniesione przez Spółkę na urządzenie i utrzymywanie terenów zielonych są kosztem uzyskania przychodów. Spółka jako właściciel posesji zobowiązana jest do dbania o teren, który jest w jej posiadaniu (w tym wypadku jest to teren wokół Jej zakładów). Nasadzanie kwiatów, ich pielęgnacja, koszenie trawników, grabienie, sprzątanie, nawadnianie, nawożenie, wymiana nasadzeń i inne tego typu czynności nie są działaniami skierowanymi na kreowanie wizerunku firmy poprzez okazłość i wystawność – mimo, że bez wątplenia na wizerunek ten wpływają – lecz przede wszystkim mają na celu utrzymanie posesji w należyтым porządku. Wydatków związanych z wynajęciem firmy wykonującej powyższe czynności, nie można zatem zakwalifikować jako kosztów reprezentacji, nawet jeśli efektem ww. działań będzie upiększenie firmy. A zatem wydatki poniesione na urządzenie i utrzymanie terenów zielonych należących do Jednostki stanowią koszty uzyskania przychodów bieżącej działalności Spółki, a ponieważ ich związek z uzyskanym przychodem ma charakter pośredni – stanowią koszty uzyskania przychodów w dacie ich poniesienia (zaksięgowania) (...).”

Co nie zwykle istotne poniesione wydatki nie podwyższają wartości budynku i powinny zostać rozliczone w dacie poniesienia. Stanowisko takie potwierdził Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie, w piśmie nr IPPB1/415-724/08-4/JK, z dnia 28 sierpnia 2008 r., w którym czytamy:

„(...) W opisanym stanie faktycznym Wnioskodawczyni dokonuje rozbudowy obiektów medycznych i pomocniczych oraz ponosi wydatki na zagospodarowanie terenu.

Opierając się na klasyfikacji zawartej w rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 1999 r. w sprawie klasyfikacji środków trwałych (Dz.U. Nr 112, poz. 1317 ze zm.) stwierdzono, że w skład budynku jako pojedynczego obiektu wlicza się tzw. obiekty pomocnicze obsługujące dany budynek, np. chodniki, dojazdy, podwórka, place, ogrodzenia, studnie itp. Wydatki na powstanie takich obiektów pomocniczych zwiększają wartość początkową nowo wybudowanego budynku. Natomiast wydatków poniesionych na zagospodarowanie terenu nie można zakwalifikować jako obiektu pomocniczego.

Zatem koszty poniesione na zagospodarowanie terenów zielonych nie będą zwiększały wartości początkowej powstającej inwestycji.

Zgodnie z art. 23 ust. 1 pkt 23 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie uważa się za koszty uzyskania przychodów kosztów reprezentacji, w szczególności poniesionych za usługi gastronomiczne, zakup żywności oraz napojów, w tym alkoholowych.

Konsekwencją takiego zapisu jest wyłączenie z kosztów uzyskania przychodów wszystkich wydatków na reprezentację. Ustawodawca jednakże nie zdefiniował pojęcia reprezentacji. Wobec jej braku za celowe uznać należy odwołanie się do wykładni językowej tego pojęcia. Reprezentacja to okazałość, wystawność w którymś sposobie życia, związana ze stanowiskiem, pozycją społeczną.

Reprezentacyjnie to działanie w sposób okazały, okazale, wystawnie, wytwornie («Słownik języka polskiego», Szymczak M. (red.), PWN, Warszawa 1981 r., t. II, str. 48).

Wobec powyższego, wydatki poniesione na zagospodarowanie (zakup i posadzenie kwiatów, krzewów i drzewek, rewitalizację istniejących nasadzeń, konserwacja trawnika) i pielęgnację (nawożenie, przycinanie itp.) terenów zielonych wokół zakładu, dotyczą bieżącej działalności firmy, jeżeli mają na celu utrzymanie stanu technicznego i estetycznego terenu.

Tym samym jako koszty pośrednio związane z uzyskiwanymi przychodami będą stanowić koszty uzyskania przychodów w momencie ich poniesienia art. 22 ust. 5c ustawy.

Jednakże gdyby zagospodarowanie i utrzymanie tych terenów zielonych, ze względu na swoją okazałość, odbiegało od zwyczajowo przyjętego w danej branży i okolicy (bardziej ekskluzywne, wytworne), działania takie należałoby uznać za reprezentację i wydatki z tym związane nie stanowiłyby kosztów uzyskania przychodów zgodnie z art. 23 ust. 1 pkt 23 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (...)

Podobne stanowisko zaprezentował Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach, w piśmie nr IBPBI/2/423-1582/10/CzP, z dnia 22 listopada 2010 r., gdzie czytamy:

„(...) Decydującym czynnikiem pozwalającym zaliczyć dany wydatek do kosztów uzyskania przychodów jest zatem poniesienie go w celu osiągnięcia przychodu, bądź zachowania lub zabezpieczenia źródła przychodów, przy czym każdy wydatek, poza wyraźnie wskazanym w ustawie – wymaga indywidualnej oceny pod kątem adekwatnego związku z przychodami i racjonalności działania podmiotu.

Nie każdy koszt poniesiony w celu uzyskania przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów może zostać zaliczony do kosztów uzyskania przychodów. Takimi kosztami bowiem nie mogą być wydatki enumeratywnie wymienione w art. 16 ust. 1 updop.

Zgodnie z art. 16 ust. 1 pkt 28 ww. updop, do katalogu wydatków nie uznawanych za koszty uzyskania przychodów zaliczają się koszty reprezentacji, w szczególności poniesione na usługi gastronomiczne, zakup żywności oraz napojów, w tym alkoholowych. Updop nie definiuje terminu reprezentacja, dlatego też należy posłużyć się wykładnią językową. Przez reprezentację rozumie się okazłość, wystawność w czyimś sposobie życia, związaną ze stanowiskiem, pozycją społeczną – «Uniwersalny Słownik Języka Polskiego» pod redakcją prof. Stanisława Dubisza (Wydawnictwo Naukowe PWN; Warszawa 2007).

Przenosząc tę definicję na grunt ustawy podatkowej, należy uznać, że reprezentacja to przede wszystkim każde działanie skierowane do istniejących lub potencjalnych kontrahentów podatnika lub osoby trzeciej w celu stworzenia oczekiwanego wizerunku podatnika ułatwiającego zawarcie umowy lub stworzenia korzystnych warunków jej zawarcia. Wydatki na reprezentację to koszty, jakie ponosi podatnik w celu wykreowania swojego pozytywnego wizerunku, uwypuklenia swojej zasobności, profesjonalizmu. Wydatki te jednocześnie w sposób pośredni promują firmę. Pojęcie reprezentacji dotyczy kontaktów podatnika w stosunkach z innymi podmiotami i pozostaje w związku z zakresem prowadzonej przez podatnika działalności. Z kolei właściwy wizerunek to taki, który może sprawić, że kształtowany dzięki reprezentacji obraz przedsiębiorcy przełoży się na nabywanie jego produktów lub usług. Świadome kształtowanie więc właściwego wizerunku przez podatników ma na celu stworzenie takiego wyobrażenia o przedsiębiorcy, które spowoduje pozytywne postrzeganie tegoż przedsiębiorcy przez osoby zewnętrzne, które z kolei będzie zachętą do podjęcia rozmów, współpracy, zakupów jego produktów czy usług.

W ocenie tut. Organu, przedstawione we wniosku działania, związane z urządzeniem zieleni w ogrodzie restauracji nie wyczerpują cytowanej wyżej definicji reprezentacji. Poniesione wydatki związane są z prowadzoną przez Spółkę działalnością gospodarczą polegającą na prowadzeniu restauracji, a ich

celem jest zachęcenie potencjalnych klientów do skorzystania z oferowanych przez Spółkę usług gastronomicznych, tym bardziej, że jak wskazała Spółka – sposób zagospodarowania terenu wokół restauracji nie odbiega od zwyczajowo przyjętych norm dla tego rodzaju i kategorii obiektów.

Wobec powyższego, wydatki te, jeżeli mają na celu utrzymanie stanu technicznego i estetycznego terenu, jako koszty pośrednio związane z uzyskanymi przychodami stanowią będą koszty uzyskania przychodów stosownie do postanowień przepisu art. 15 ust. 1 updop. Jednakże, obowiązkiem podatników, jako odnoszących ewidentną korzyść z faktu zaliczenia określonych wydatków w poczet kosztów uzyskania przychodów, jest wykazanie, w oparciu o zgromadzone dowody, związku pomiędzy poniesieniem kosztu a uzyskaniem przychodu (w tym zachowaniem albo zabezpieczeniem źródła przychodów), zgodnie z dyspozycją powołanego art. 15 ust. 1 updop.

Zgodnie z art. 15 ust. 4d updop, koszty uzyskania przychodów, inne niż koszty bezpośrednio związane z przychodami, 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.

W myśl art. 15 ust. 4e updop, za dzień poniesienia kosztu uzyskania przychodów, z zastrzeżeniem ust. 4a i 4f-4h, uważa się dzień, na który ujęto koszt w księgach rachunkowych (zaksięgowano) na podstawie otrzymanej faktury (rachunku), albo dzień, na który ujęto koszt na podstawie innego dowodu w przypadku braku faktury (rachunku), z wyjątkiem sytuacji gdy dotyczyłoby to ujętych jako koszty rezerw albo biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów.

Reasumując, wydatki poniesione przez Wnioskodawcę w związku z zagospodarowaniem i utrzymaniem terenów zielonych w ogrodzie restauracji należy uznać w myśl art. 15 ust. 1 w zw. z art. 15 ust. 4d i ust. 4e updop za koszty uzyskania przychodów w dacie ich poniesienia (...).”

Podstawa prawna:

- art. 15 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 ze zm.).
- art. 22 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.).

Czy wydatki poniesione na zakup kart przedpłaconych VISA służących do gromadzenia punktów, obsługę tych kart oraz na nagrody pieniężne

i rzeczowe przekazywane Uczestnikom Programu lojalnościowego, stanowią będą dla w całości koszty uzyskania przychodu?

Wydatki ponoszone przez Państwa można zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów.

Stanowisko takie potwierdził Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie, w piśmie z dnia 4 października 2010 r., nr IPPB5/423-822/11-3/JC, w którym czytamy:

„(...) Spółka ma prawo zaliczenia do podatkowych kosztów uzyskania przychodów wydatków poniesionych na zakup kart przedpłaconych VISA, obsługę tych kart oraz nagród pieniężnych i rzeczowych, których zakupu Spółka dokonała w ramach wykonania umowy o świadczenie usług marketingowych w zakresie organizacji oraz obsługi programu lojalnościowego na rzecz Klienta (...)”.

Podstawa prawna:

- art. 15 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 ze zm.).
- art. 22 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.).

Zaprosiliśmy naszego kontrahenta na obiad. Czy poniesione wydatki stanowią koszt?

W mojej opinii wskazane w pytaniu wydatki mogą stanowić koszt.

Kosztami uzyskania przychodów są wydatki poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ustawy o CIT.

Jednocześnie w katalogu wydatków nieuznawnych za koszty wprowadzono wydatki na reprezentację. Z początkiem 2007 roku podatnicy stracili całkowicie możliwość zaliczania do kosztów uzyskania przychodów kosztów reprezentacji, w szczególności poniesionych na usługi gastronomiczne, zakup żywności oraz napojów, w tym alkoholowych. Sformułowanie w szczególności oznacza, że nie jest to katalog zamknięty, a tylko przykładowo wymieniono niektóre wydatki związane z reprezentacją firmy. Definicji reprezentacji nie ma również w ustawie o CIT. Oznacza to, że reprezentację należy rozumieć w powszechnym znaczeniu tego słowa, sięgając do definicji słownikowych, które reprezentację określają jako: przedstawienie, wyobrażenie, wizerunek firmy. Reprezentacja oznacza reprezentowanie kogoś lub czegoś lub okazałość,

wytworność w jakimś sposobie życia, związaną ze stanowiskiem lub pozycją społeczną. Pojęcie reprezentacji oznacza wystawność i okazałość, których celem jest kształtowanie pozytywnego obrazu firmy. Z istoty pojęcia reprezentacji wynika, iż ma ona na celu stworzenie i utrwalenie dobrego wizerunku firmy m.in. poprzez wystawność, okazałość i elegancję.

Dlatego też w mojej opinii gdy kontrahent, z którym prowadzone są negocjacje zostanie zaproszony do restauracji na obiad lub kolację, to takie zachowanie należy już uznać za służące stworzeniu pozytywnego wizerunku firmy. W rezultacie, wydatków poniesionych na ten cel nie można zaliczyć do kosztów podatkowych.

Stanowisko takie potwierdził Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie, z dnia 27 sierpnia 2009 r., sygn. IPPB5/4240-24/09-2/AM, w którym możemy przeczytać

„(...) W przedstawionym stanie faktycznym Wnioskodawca organizuje okazjonalnie spotkania z kontrahentami. W czasie tych spotkań omawiane są różnego rodzaju sprawy biznesowe. Przykładowo Spółka ustala warunki sprzedaży towarów, przedstawia aktualną ofertę handlową, negocjuje postanowienia umów zawieranych z kontrahentami, itp.

Jeśli spotkania odbywają się w biurze Spółki, Spółka w czasie spotkań zapewnia herbatę, kawę, cukier, śmietankę do kawy, drobne słodczyce, czasami kanapki (drobny poczęstunek), zwłaszcza jeśli spotkanie się przedłuża. Zdarza się również, że spotkanie w kontrahentem ma miejsce poza biurem Spółki np. przedstawiciel Spółki proponuje kontrahentowi spotkanie w restauracji. W takim wypadku Wnioskodawca ponosi koszt posiłku (np. lunchu, obiadu, czy kolacji). Spółka umawia się zazwyczaj w restauracji i zamawia posiłki z menu. Wnioskodawca podkreśla, że takie spotkanie w restauracji nie ma charakteru wytwornej i okazałej kolacji (obiadu lub lunchu), czy specjalnie zorganizowanej imprezy. Organizując spotkanie Wnioskodawca chce przede wszystkim omówić bieżące sprawy biznesowe. Wnioskodawca wskazuje, iż celem, dla którego organizowane jest spotkanie, nie jest chęć okazania przepychu.

Należy potwierdzić stanowisko Skarżącej, iż poniesione wydatki nie są kosztami jedynie wówczas, gdy mają charakter reprezentacyjny. Decydujące znaczenie dla stwierdzenia tego czy, wydatki związane ze danym spotkaniem mogą być kwalifikowane jako koszty reprezentacji ma charakter spotkania. W związku z tym, niektóre z wydatków ponoszonych na zakup artykułów spożywczych, czy usług gastronomicznych nie powinny być rozpatrywane jako wydatki o charakterze reprezentacyjnym lecz jako «zwykłe» koszty związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. W konsekwencji wydatki te powinny być zaliczane do kosztów uzyskania przychodów. Spółka zaprosiła kontrahenta

do restauracji mając na celu przede wszystkim przeprowadzenie rozmów biznesowych, a nie okazywanie przepychu, wydatki poniesione w związku z takim spotkaniem powinny być uznane, w opinii Spółki za koszty uzyskania przychodów. Strona wskazuje, iż organizując spotkanie nie miała na celu okazywania «wystawności».

Rację trzeba przyznać Skarżącej, iż ponoszone przez nią wydatki nie wiążą się z okazałością, wytwornością, a zatem nie mają charakteru reprezentacyjnego. Zaproszenie kontrahenta na kawę, «zwykły» lunch, czy obiad do restauracji nie jest działaniem charakterze nadzwyczajnym. Jest to powszechnie spotykana praktyka. Posiłek spożywany w restauracji nie jest «okazały» ani «wykwintny», bo powodem organizacji spotkania w restauracji nie jest chęć zaimponowania kontrahentowi okazałością czy wystawnością.

Tym samym brak podstaw aby uznać, iż ponoszone przez Spółkę wydatki związane z organizacją spotkań z kontrahentami spełniały przesłanki wymienione w art. 16 ust. 1 pkt 28, wyłączające je z kosztów uzyskania przychodów (...)”.

Podobne stanowisko możemy odnaleźć w piśmie, nr ITPB3/423-521/09/PS, z dnia 19 listopada 2009 r., w którym możemy przeczytać:

„(...) Stosownie bowiem do treści art. 16 ust. 1 pkt 28 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, nie uważa się za koszty uzyskania przychodów, kosztów reprezentacji, w szczególności poniesionych na usługi gastronomiczne, zakup żywności oraz napojów, w tym alkoholowych.

Przenosząc definicję słownikową na grunt ustaw podatkowych, zgodnie z przyjętym od lat poglądem doktryny prawa podatkowego, za reprezentację uznaje się «występowanie w imieniu podatnika (firmy), wiążące się z okazałością i wytwornością, w celu wywołania jak najlepszego wrażenia przy reprezentowaniu firmy. Reprezentacja to przede wszystkim działania polegające na kontaktach oficjalnych i handlowych z innymi podmiotami gospodarczymi, związane w szczególności z utrzymywaniem delegacji lub kontrahentów, uczestnictwem w przyjęciach związanych z pobytem tych podmiotów (Brzeziński B., Kalinowski M., Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz, Warszawa 1997, str. 159)».

Odnosząc zatem powyższe do przedstawionych we wniosku okoliczności należy zauważyć, że podstawowym problemem w przedmiotowej sprawie jest rozstrzygnięcie czy ponoszone przez Spółkę wydatki na zakup obiadu, lunchu lub kolacji w restauracji oraz wydatki na zakup artykułów spożywczych do biura na spotkania biznesowe, ukierunkowane są na reprezentowanie firmy oraz budowanie jej prestiżu (reprezentacja), czy też mają na celu zachęcanie

potencjalnych klientów do nawiązania bądź utrzymania kontaktów oraz nabywania oferowanych usług.

W ocenie tut. organu w kwestii dotyczącej wydatków Spółki z tytułu zakupywanych w restauracji posiłków dla kontrahentów mamy do czynienia z pierwszym z tych wyznaczników, gdyż trudno wykazać inny niż reprezentacja cel poniesienia tych wydatków. Pomimo tego, że w czasie spotkań z kontrahentami omawiane są różnorakie warunki współpracy, wątpliwości budzi miejsce takiego spotkania, tj. lokal gastronomiczny. Spotkania biznesowe mogą być bowiem organizowane w każdym innym miejscu, zwłaszcza w siedzibach podmiotów gospodarczych. W kontekście zdefiniowanego wyżej pojęcia «reprezentacja» oraz z analizy przytoczonego art. 16 ust. 1 pkt 28 ustawy, jednoznacznie wynika, iż ponoszone przez Spółkę wydatki na usługi gastronomiczne w trakcie spotkań z kontrahentami w lokalach zewnętrznych, wiążą się z tworzeniem i utrwalaniem pozytywnego wizerunku firmy, a zatem nie mogą być uznane za koszt uzyskania przychodów. Ich charakter bezsprzecznie świadczy o kreowaniu pozytywnego wizerunku firmy, czyli kształtowaniu lepszego postrzegania Spółki na zewnątrz. Powoływanie się w tym kontekście przez Wnioskodawcę na okoliczność, że tego typu działania nie mają charakteru wytwornej i okazalej kolacji (obiadu lub lunchu), czy specjalnie zorganizowanej imprezy oraz iż celem, dla którego organizowane jest spotkanie, nie jest chęć okazania przepychu, nie odbiera wyżej wymienionym czynnościom cech reprezentacji.

Natomiast wydatki ponoszone przez Spółkę na nabycie produktów spożywczych (kawy, herbaty, cukru, drobnych słodyczy, śmietanki do kawy, kanapek itp.), pozostawionych do dyspozycji kontrahentów odwiedzających siedzibę Spółki, podawanych podczas spotkań handlowych, nie noszą znamion reprezentacji. Co prawda koszty te dotyczą oficjalnych kontaktów biznesowych utrzymywanych przez Wnioskodawcę, jednak z uwagi na zwyczajowy, nie związany z okazalnością charakter oferowanego poczęstunku, nie stanowią one kosztów reprezentacji w rozumieniu art. 16 ust. 1 pkt 28 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Spółka może zatem zaliczyć te wydatki – jako ogólne koszty funkcjonowania – do kosztów uzyskania przychodów, na podstawie art. 15 ust. 1 tej ustawy (...).”

Podstawa prawna:

- art. 15 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 ze zm.).
- art. 22 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.).

Czy wydatki poniesione na zakup wizytówek stanowią koszt uzyskania przychodu, czy należy je zakwalifikować jako wydatki na reprezentację?

Wydatki na zakup wizytówek stanowią koszt.

Zgodnie z definicją zawartą w Słowniku języka polskiego PWN „reprezentacja” oznacza okazałość, wytworność w czymś sposobie życia związaną ze stanowiskiem lub pozycją społeczną. Natomiast według definicji utrwalonej w orzecznictwie – reprezentacja to wszelkie działania polegające na stwarzaniu i utrwalaniu dobrego wizerunku firmy.

Wizytówki zawierają jedynie informacje dotyczące firmy (jej siedziby, osoby z tą firmą utożsamianej, numeru telefonu, pod którym można kontaktować się z firmą lub jej reprezentantem). Mają więc charakter informacyjny, a zatem zakup wizytówek nie jest związany z reprezentacją czy reklamą. Ponadto ich wręczenie nie jest związane z okazałością i wytwornością firmy mającą na celu wywołanie dobrego wrażenia na kontrahentach czy podniesienie prestiżu firmy.

Wydatek poniesiony na zakup wizytówek jest wydatkiem związanym z bieżącym funkcjonowaniem przedsiębiorstwa. A zatem powinien być zaliczony w ciężar kosztów uzyskania przychodów prowadzonej przez podatnika działalności gospodarczej w momencie poniesienia tego wydatku.

Również organy podatkowe potwierdzają, iż wydatki na zakup wizytówek nie są wydatkami na cele reprezentacji czy reklamy. Przykładowo Naczelnik Małopolskiego Urzędu Skarbowego w Krakowie w piśmie z dnia 21 lipca 2006 r., nr PO2/423-16/06/59385, stwierdził iż:

„(...) Wizytówki co do zasady mają charakter informacyjny i zawierają dane niezbędne do ewentualnego nawiązania kontaktu w celach handlowych. W opisanym przypadku zawierają logo firmy i informują o danych adresowych przedsiębiorstwa, danych personalnych pracownika, jego stanowisku oraz formach kontaktu w postaci numeru telefonu i poczty elektronicznej. Zatem sama wizytówka nie zawiera elementów zachęcających do kupna lub też wartościujących towary, nie stanowi również o okazałości czy wytworności w działalności Spółki. Samo umieszczenie na wizytówkach logo firmy zdaniem Naczelnika tut. Organu nie zmienia charakteru jaki spełnia wizytówka, tj. nośnika informacji ułatwiającego kontakt z przedstawicielami Spółki. Oznacza to, iż wydatki poniesione przez Spółkę na wykonanie przedmiotowych wizytówek są wydatkiem związanym z bieżącym funkcjonowaniem jednostki, który może być zaliczony do kosztów uzyskania przychodów w wysokości faktycznie poniesionej na podstawie w/w art. 15 ust. 1 w/w ustawy (...).”

Podstawa prawna:

- art. 15 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 ze zm.).
- art. 22 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.).

Postanowiliśmy zorganizować program lojalnościowy, gdzie będą oferowane nagrody do kupienia za symboliczną kwotę. (Wnioskodawca) ma prawo do ujęcia w kosztach uzyskania przychodów całego wydatku związanego z nabyciem nagrody (towaru lub usługi), ostatecznie sprzedanego w ramach Programu lojalnościowego za symboliczną złotówkę. Czy w takim przypadku poniesione wydatki stanowią koszt?

Wydatki związane z zakupem towarów i usług, które są sprzedawane zgodnie z regulaminem promocji za 1 zł w całości należy zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów.

Definicja kosztów uzyskania przychodów zawiera następujące kryteria, jakie musi spełnić dany wydatek, aby mógł być zaliczony do tej kategorii:

- a) wydatek poniesiony jest w celu uzyskania przychodów, lub
- b) wydatek poniesiony jest w celu zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, oraz
- c) poniesiony wydatek nie zalicza się do żadnego z wydatków określonych w zamkniętym katalogu wydatków niestanowiących kosztu zyskania przychodu określonym w art. 16 ust. 1 cytowanej ustawy.

Niewątpliwie w opisanej sytuacji zostały spełnione wskazane kryteria. Z przedstawionego stanu faktycznego wynika, iż są Państwo Organizatorem Programu lojalnościowego, bowiem program jest ściśle związany z generowaniem przychodu dla Państwa. Stanowisko takie potwierdził Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu, w piśmie nr ILPB3/423-305/11-2/KS, z dnia 6 października 2011 r., gdzie czytamy:

„(...) W przedmiocie sprawy, Wnioskodawca wskazał, że możliwość zakupu określonego towaru bądź usługi za 1 zł motywuje i zachęca kontrahentów do zwiększania zakupu towarów, tym samym w ostatecznym rozrachunku przyczynia się do zwiększenia obrotów Spółki.

Zatem, uznać należy, iż Program lojalnościowy ma związek z prowadzoną przez Spółkę działalnością gospodarczą i uzyskiwanymi przychodami.

Wobec powyższego, wydatki na zakup nagród (towaru lub usługi) ostatecznie sprzedanych w ramach Programu lojalnościowego za symboliczną złotówkę kontrahentom – Uczestnikom Programu – spełniają pozytywną

przesłankę celu zawartą w art. 15 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. W opinii Spółki, wprowadzony Program lojalnościowy ma na celu zwiększenie lub przynajmniej utrzymanie sprzedaży na dotychczasowym poziomie. Wydatki te nie mieszczą się również w negatywnym katalogu wydatków niestanowiących kosztów uzyskania przychodów (art. 16 ust. 1 tej ustawy).

Podsumowując, stanowisko Wnioskodawcy – w myśl którego wydatki związane z zakupem towarów i usług, które są sprzedawane zgodnie z regulaminem promocji za 1 zł w całości stanowią koszty uzyskania przychodów, o których mowa w art. 15 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych – jest prawidłowe (...)”.

Podstawa prawna:

- art. 15 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 ze zm.).
- art. 22 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.).

Czy u Uczestników (podmiotów prowadzących działalność gospodarczą) zakupujących towary lub usługi (w tym turystyczne) w cenie 1 zł netto w ramach programu lojalnościowego, powstanie jakiegokolwiek przychód podatkowy, w związku z którym na Organizatorze (Wnioskodawcy) będą spoczywać jakiegokolwiek obowiązki płatnika?

W opisanej sytuacji nie powstanie przychód.

Przychodem jest w szczególności wartość otrzymanych nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie rzeczy lub praw, a także wartość innych nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych świadczeń. Natomiast za przychody związane z działalnością gospodarczą i z działami specjalnymi produkcji rolnej, osiągnięte w roku podatkowym, uważa się także należne przychody, choćby nie zostały jeszcze faktycznie otrzymane, po wyłączeniu wartości zwróconych towarów, udzielonych bonifikat i skont.

Niewątpliwie upusty cenowe przyznawane w ramach prowadzonych akcji promocyjnych należy uznać za w pełni uzasadnione działanie podatnika, a nie za częściowo nieodpłatne świadczenie. W konsekwencji, prowadzona przez Spółkę sprzedaż określonych towarów lub usług za 1 zł kontrahentom, którzy osiągnęli określony poziom zakupów produktów Spółki (zgromadzili odpowiednią liczbę punktów za zakupy towarów) posiada uzasadnienie ekonomiczne, które świadczy o zachowaniu rynkowego charakteru warunków transakcji (w tym ceny).

Uwzględniając powyższe, Spółka stoi na stanowisku, iż w przypadku nabycia przez uczestników promocji towarów lub usług za symboliczną złotówkę, nie będą oni zobowiązani do rozpoznania przychodu z tyt. otrzymania częściowo nieodpłatnych świadczeń, w związku z czym po stronie Spółki nie powstaną jakiegokolwiek obowiązki płatnika związane z dokonaniem sprzedaży z dużym rabatem na rzecz uczestników promocji. Stanowisko takie potwierdził Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu, w piśmie nr ILPB3/423-305/11-2/KS, z dnia 6 października 2011 r., gdzie czytamy:

„(...) Z przedstawionego we wniosku stanu faktycznego wynika, iż Spółka wprowadziła Program lojalnościowy, który skierowany jest do firm i osób prowadzących działalność gospodarczą, będących klientami Spółki. Zgodnie z regulaminem Programu, za zakupy w określonym terminie określonych towarów z oferty Wnioskodawcy przyznawane są punkty. Po zgromadzeniu odpowiedniej ilości punktów Uczestnicy programu mogą zakupić określony towar, bądź usługę, z dużym rabatem, tj. za symboliczną złotówkę.

W związku z tym, że Uczestnikami Programu lojalnościowego są firmy i osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą, których ewentualny przychód byłby rozliczany w ramach działalności gospodarczej, stwierdzić należy, iż na Spółce, tj. Organizatorze Programu nie ciąży obowiązki określone w cytowanym wyżej art. 42a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. W przedstawionej bowiem we wniosku sytuacji Wnioskodawca nie pełni roli płatnika.

Reasumując, stwierdzić należy, iż po stronie Spółki nie powstaną jakiegokolwiek obowiązki płatnika związane z dokonaniem sprzedaży z dużym rabatem na rzecz Uczestników Programu lojalnościowego, tj. firm i osób fizycznych prowadzących pozarolniczą działalność gospodarczą (...)

Podstawa prawna:

- art. 15 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 ze zm.).
- art. 22 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.).

Czy opłaty za usługi marketingowe oraz za ekspozycję towarów naliczone Podatnikowi na podstawie zawartej umowy dostawy stanowią koszt uzyskania przychodów?

Wskazane w pytaniu wydatki stanowią koszt uzyskania przychodu.

Kosztami uzyskania przychodów są wydatki, które łącznie spełniają następujące warunki:

- pozostają w związku przyczynowo-skutkowym ze źródłem przychodów (zostały poniesione w celu osiągnięcia przychodów, zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów),
- nie zostały wyłączone innymi przepisami ustawy,
- zostały należycie udokumentowane.

Wydatki związane z usługami wskazanymi w pytaniu niewątpliwie stanowią instrument pozytywnie wpływający na intensyfikację sprzedaży towarów. Ponadto nie zostały one ujęte w katalogu kosztów niepodatkowych. Takie działania będą miały wpływ na powstanie przychodów Spółki, a zatem w przedstawionym stanie faktycznym zaistnieje związek przyczynowo-skutkowy. Dlatego nie ma przeszkód aby wskazane wydatki zaliczyć do kosztów.

Stanowisko takie potwierdził Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu, w piśmie nr ILPB3/423-268/11-3/KS, z dnia 14 września 2011 r., gdzie możemy przeczytać:

„(...) Z przedstawionego stanu faktycznego nie wynika również, że konieczność zapłaty przedmiotowych wydatków na rzecz odbiorcy towarów Spółki jest uwarunkowana przyjęciem Jej towarów przez danego odbiorcy do sprzedaży.

W tym stanie rzeczy, w świetle przedstawionego we wniosku stanu faktycznego, skoro w ocenie Wnioskodawcy, zapłata na rzecz odbiorcy towaru wynagrodzenia za realizację umowy łączącej strony nie będzie stanowiła wydatków wynikających z czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej «umowy», jak również, że ze stanu faktycznego nie wynika, żeby zapłata przedmiotowych kwot ograniczała dostęp do rynku towarów innych podmiotów, wydatki te mogą stanowić koszt uzyskania przychodów, w świetle art. 15 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, jako koszt (cyt. z uzasadnienia stanowiska Wnioskodawcy) «związany z prowadzoną działalnością gospodarczą, (...) poniesiony w celu osiągnięcia przychodu podatkowego lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów».

***Reasumując**, opłaty za usługi marketingowe oraz za ekspozycję towarów stanowią koszt uzyskania przychodów Wnioskodawcy, zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (...)*”.

Podstawa prawna:

- art. 15 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 ze zm.).
- art. 22 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.).

Czy Spółka prawidłowo postąpi zaliczając koszty uczestnictwa pracowników Spółki w branżowym turnieju piłki nożnej do kosztów reprezentacji?

Niestety wskazane w pytaniu wydatki nie mogą stanowić kosztu.

Zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 ze zm.), kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w katalogu wydatków nieuznawanych za koszty.

Stosownie do art. 16 ust. 1 pkt 28 ww. ustawy, nie uważa się za koszty uzyskania przychodów koszty reprezentacji, w szczególności poniesionych na usługi gastronomiczne, zakup żywności oraz napojów, w tym alkoholowych.

Powyższy przepis nie określa zamkniętego katalogu wydatków stanowiących koszty reprezentacji, a jedynie przykładowo wymienia, które z wydatków należy zaliczyć do tej kategorii.

Niestety organy podatkowe przyjmują, iż wskazane w pytaniu wydatki nie stanowią kosztu jako wydatki reprezentacyjne. Stanowisko takie potwierdził Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi, w piśmie nr IPTPB3/423-14/11-4/MF, z dnia 28 czerwca 2011 r., gdzie możemy przeczytać:

„(...) Ustawodawca nie zdefiniował w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych terminu reprezentacja, wobec czego, w celu określenia zakresu przedmiotowego wyłączenia z kosztów uzyskania przychodów, kosztów reprezentacji, o których mowa w art. 16 ust. 1 pkt 28 ww. ustawy, należy odwołać się do znaczenia pojęcia «reprezentacja», ustalonego w oparciu o wykładnię językową.

Według «Uniwersalnego Słownika Języka Polskiego» pod redakcją prof. Stanisława Dubisza (Wydawnictwo Naukowe PWN; Warszawa 2007), reprezentacja oznacza «okazałość, wystawność w czyimś sposobie życia, związaną ze stanowiskiem, pozycją społeczną». Reprezentacja to grupa osób, instytucja występująca w czyimś imieniu, reprezentująca czyjeś interesy, przedstawicielstwo, okazałość, wystawność w czyimś sposobie życia związana ze stanowiskiem, pozycją społeczną (Słownik Języka Polskiego PWN, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1996, redaktor naukowy prof. Mieczysław Szymczak).

W internetowym wydaniu «Słownika Języka Polskiego» (Wydawnictwo Naukowe PWN SA) pojęcie to zostało zdefiniowane także jako grupa zawodników reprezentująca w zawodach barwy swojego kraju, klubu lub miasta. Pomocnym dla ustalenia znaczenia tego pojęcia może być również

przywołanie etymologii tego słowa; reprezentacja pochodząc od «repraesentatio» (łac.) oznacza bowiem «wizerunek».

Przenosząc powyższe znaczenia pojęcia reprezentacja na grunt ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych przyjąć należy, iż reprezentacja to przede wszystkim działanie skierowane do istniejących lub potencjalnych kontrahentów podatnika lub osoby trzeciej w celu stworzenia oczekiwanego wizerunku podatnika, ułatwiającego zawarcie umowy lub stworzenie korzystnych warunków jej zawarcia, nawiązanie współpracy, utrzymywanie dobrych relacji. Wydatki na reprezentację to koszty, jakie ponosi podatnik w celu wykreowania swojego pozytywnego wizerunku, uwypuklenia swojej zasobności, profesjonalizmu, powodujące korzystne postrzeganie przedsiębiorcy przez osoby zewnętrzne.

Wydatki te jednocześnie w sposób pośredni promują firmę, nie będąc reklamą. Reprezentacja bowiem, podobnie jak reklama, ma za zadanie promocję danego podmiotu gospodarczego. Reklama jednakże to działanie podmiotu gospodarczego bezpośrednio kształtujące popyt na dane towary, usługi lub markę poprzez poszerzenie wiedzy o nich, prezentowanie cech jakościowych, użytkowych, zastosowanych rozwiązań, mające na celu zachęcenie jak największej liczby potencjalnych klientów do zakupu towarów lub usług tego podmiotu gospodarczego. Reklama może być realizowana za pomocą rozmaitych środków wyrazu oraz przy użyciu zróżnicowanych środków przekazu, w tym poprzez rozpowszechnianie logo firmy.

Z przedstawionego we wniosku opisu zdarzenia przyszłego wynika, iż Zarząd Spółki zamierza sfinalizować wydatki związane z uczestnictwem w branżowych rozgrywkach turniejowych piłki nożnej zespołu pracowników (zawodników), występujących podczas meczów w strojach z logo firmy. W koszty uczestnictwa wliczone jest zakwaterowanie i wyżywienia, wynajęcie obiektu, ubezpieczenie zawodników, obsługa medyczna, wynagrodzenie sędziów, obsługa zawodów oraz nagrody.

W świetle powyższego, należy stwierdzić, że wydatki związane z uczestnictwem zespołu pracowników reprezentujących Spółkę w branżowym turnieju piłki nożnej podlegają wyłączeniu z kosztów uzyskania przychodów na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 28 ww. ustawy. Charakter tych wydatków jest ściśle związany z kształtowaniem wizerunku Spółki wśród podmiotów prowadzących działalność gospodarczą w tym samym zakresie, dziedzinie, czy też segmencie rynku.

Jednocześnie należy zaznaczyć, że stosownie do treści art. 15 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, podstawowym kryterium pozwalającym zaliczyć określony wydatek do kosztów uzyskania przychodów jest poniesienie go w celu osiągnięcia przychodu bądź zachowania albo zabez-

pieczenia źródła przychodów. Zgodnie z przedstawioną regulacją prawną wydatki na reprezentację, jeżeli nawet wpływają na zwiększenie przychodu, wolą ustawodawcy, nie zostały uznane za koszty ich uzyskania (art. 16 ust. 1 pkt 28 ww. ustawy).

***Reasumując**, wydatki poniesione na sfinansowanie uczestnictwa zespołu pracowników reprezentujących Spółkę w branżowym turnieju piłki nożnej podlegają wyłączeniu z kosztów uzyskania przychodów na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 28 ww. ustawy (...)*”.

Podstawa prawna:

- art. 15 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 ze zm.).
- art. 22 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.).

Rozdział III

Skutki podatkowe dla otrzymującego świadczenia

1. Uwagi ogólne

Otrzymanie nagrody czy też świadczenia powoduje, iż mamy do czynienia z nieodpłatnymi świadczeniami. Dlatego też podatnicy otrzymujący świadczenia często muszą wygraną podzielić się z urzędem skarbowym. Zwolnione z podatku są tylko nieliczne wygrane i nagrody. Poniżej prezentujemy zasady rozliczania wygranych w konkursach oraz przypadki kiedy korzystają one ze zwolnień podatkowych.

2. Nieodpłatne świadczenia

Nieodpłatne świadczenia są kategorią przychodów ustalaną wyłącznie dla celów podatkowych.

Przez nieodpłatne świadczenie należy rozumieć te wszystkie zdarzenia prawne i gospodarcze w działalności osób prawnych, których skutkiem jest nieodpłatne, tj. niezwiązane z kosztami lub inną formą ekwiwalentu, przysporzenie majątku tych osób, mające konkretny wymiar finansowy.

Zgodnie z definicją słownikową za nieodpłatne świadczenia uznać należy wszelkie świadczenia niewymagające opłaty; takie, za które się nie płaci, bezpłatne (*Nowy Słownik Języka Polskiego*, PWN, Warszawa 2003). Wartość pieniężną innych nieodpłatnych świadczeń ustala się według zasad określonych w art. 11 ust. 2a ustawy o PIT.

Potoczne rozumienie nieodpłatności świadczenia nie nastęrcza większych problemów, to jednak podatkowym rozumieniem tego pojęcia niejednokrotnie zajmował się Naczelny Sąd Administracyjny. W orzecznictwie NSA jako nieodpłatne świadczenia określa się wszystkie zdarzenia prawne i gospodarcze w działalności osób prawnych, które skutkują niezwiązaniem z kosztami lub inną formą ekwiwalentu przysporzeniem w majątku osoby otrzymującej świadczenie, mającym konkretny wymiar finansowy (wyrok NSA z 29 października 1999 r., I SA/Gd 1290/98). Pojęcie nieodpłatnego świadczenia na gruncie przepisów podatkowych NSA nakazuje rozumieć w szerszym zakresie, niż to wynika z regulacji kodeksu cywilnego. W opinii sądu pojęcie to obejmuje nie tylko świadczenie w cywilistycznym znaczeniu (działanie lub zaniechanie), ale również wszystkie zjawiska gospodarcze i zdarzenia prawne,

których następstwem jest uzyskanie korzyści kosztem innego podmiotu (uchwała siedmiu sędziów NSA z dnia 18 listopada 2002 r., FPS 9/02). W uproszczeniu, nieodpłatne świadczenie polega na uzyskaniu przychodu bez ekwiwalentnego świadczenia wzajemnego. Należy pamiętać, że aby można było mówić o uzyskaniu nieodpłatnego świadczenia w świetle prawa podatkowego, musi dojść do faktycznego wykonania tego świadczenia przez drugą stronę. Nie jest wystarczające samo zawarcie umowy bez wypełnienia obowiązków z niej wynikających.

I tak 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. Wartość pieniężną innych nieodpłatnych świadczeń ustala się:

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

Jeżeli świadczenia są częściowo odpłatne, przychodem podatnika jest różnica pomiędzy wartością tych świadczeń, ustaloną według wspomnianych reguł, a odpłatnością ponoszoną przez podatnika.

Kwestie związane z rozliczaniem nieodpłatnie świadczeń przyznanych pracownikom z uwagi na brak jasnych przepisów budzą wątpliwości interpretacyjne. Poniżej przedstawiam kwestie związane z ich rozliczaniem.

3. Opodatkowanie nagród wygranych w konkursach

W myśl art. 30 ust. 1 pkt 2 ustawy o PIT wartość wygranych w konkursach podlega opodatkowaniu 10% zryczałtowanym podatkiem dochodowym. Podstawę wymiaru tego podatku stanowi wartość rynkowa otrzymanych świadczeń, obliczona 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.

Jeżeli jednak usługi będące nagrodami w konkursie wchodzą w zakres działalności gospodarczej organizatora konkursu, to wartość nagrody powinna zostać ustalona według cen stosowanych wobec innych odbiorców organizatora. W przypadku zaś gdy nagrodami są usługi nabyte przez organizatora, podstawę opodatkowania podatkiem dochodowym stanowić będzie cena zakupionej usługi obcej.

Podstawowym pytaniem przy rozliczaniu świadczeń pracowniczych jest ustalenie czy przy ich opodatkowaniu należy brać pod uwagę wartość brutto czy netto. Wartość pieniężną świadczeń w naturze przysługujących ustala się według cen zakup. Dlatego też do przychodu wygrywającego należy doliczyć kwotę w wysokości brutto, tzn. wraz z podatkiem VAT, bowiem pracownik gdyby dokonywał ich zakupu musiałby zapłacić kwotę brutto a nie netto.

Podobne stanowisko zaprezentował Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach, w piśmie z dnia 31 grudnia 2008 r., nr IBPB2/415-1671/08/BD, gdzie możemy przeczytać:

„(...) W sytuacji gdyby pracownik musiał zakupić sam określony posiłek zobowiązany byłby zapłacić cenę, za jaką usługa gastronomiczna jest zbywana, a więc cenę brutto.

Z powyższego wynika, iż Spółka do przychodu pracownika powinna zaliczyć wartość brutto dofinansowania do posiłku otrzymanego przez pracownika jako nieodpłatne świadczenie (...).”

Jak widać, zasadniczo wartość nagród podlega opodatkowaniu 10% zryczałtowanym podatkiem dochodowym. Taka jest zasada. Przewidziane w ustawie wyjątki pozwalają jednak niekiedy na niepłacenie podatku przez zwycięzców konkursu.

Co niezwykle istotne jeśli wygrana ma charakter pieniężny, płatnik dokonując jej wypłaty, pobiera podatek z kwoty wygranej. W przypadku, gdy nagroda ma postać niepieniężną (koszulka, aparat, zestaw kina domowego) przed jej wydaniem, należy zażądać od zwycięzcy wpłaty gotówki na poczet należnego podatku.

Przykład 1

Podatnik wygrał w konkursie skuter o wartości 10.000 zł. Aby go odebrać powinien wpłacić organizatorowi 1.000 zł (10.000 zł × 10%).

Płatnicy mogą oczywiście rozważyć możliwość zapłacenia tego podatku za nagrodzonego. Należy jednak pamiętać, że pokrycie podatku za zwycięzcę konkursu wiąże się z negatywnymi skutkami podatkowymi – zarówno dla nagrodzonego, jak i dla organizatora

konkursu. Dla zwycięzcy kwota pokrytego przez płatnika podatku stanowi bowiem, co do zasady, przychód podlegający opodatkowaniu.

Przykład 2

Przedmiotem wygranej jest samochód osobowy o wartości 50.000 zł oraz dodatkowo kwota 5.500 zł. Organizator potrąca 10% z kwoty 550 zł i wypłaca 5.050 zł zwycięzcy konkursu. Następnie osoba ta przekazuje organizatorowi zryczałtowany podatek za wygraną nagrodę rzeczową w wysokości 5.000 zł. Dopiero w tym momencie następuje wydanie rzeczowej nagrody w postaci samochodu osobowego.

Zwolnienie od podatku dotyczy m.in. nagród wygranych w konkursach, które łącznie spełniają następujące warunki:

- ich jednorazowa wartość nie przekracza 760 zł;
- zostały wygrane w konkursach organizowanych i emitowanych (ogłoszanych) przez środki masowego przekazu (prasa, radio i telewizja) oraz konkursach z dziedziny nauki, kultury, sztuki, dziennikarstwa i sportu, a także nagród związanych ze sprzedażą premii.

Zwolnienie ma zastosowanie w przypadku konkursów organizowanych i emitowanych przez środki masowego przekazu. Z gramatycznej wykładni przepisu wynika zatem, że dla zastosowania zwolnienia nie wystarczy jedynie, aby konkurs był emitowany przez środki masowego przekazu, ale musi być on również przez nie zorganizowany. Wprawdzie pojęcie środków masowego przekazu nie zostało do tej pory wystarczająco wyraźnie zdefiniowane, jednakże zgodnie z powszechnie przyjętym rozumieniem, przez środki masowego przekazu rozumie się prasę, radio lub telewizję o powszechnym, ogólnokrajowym bądź regionalnym zasięgu.

Na tle powyższego przepisu pojawia się ponadto wątpliwość, czy konkursy ogłaszane w Internecie mogą korzystać z omawianego zwolnienia. W interpretacjach jak i wyrokach sądu dochodzi do sprzecznych interpretacji czy konkursy organizowane z wykorzystaniem Internetu mogą skorzystać z przywołanego wyżej zwolnienia.

Korzystne dla podatników stanowisko zajął Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy nr ITPB2/415-76/08/BK, w piśmie z dnia 29 marca 2008 r., w którym możemy przeczytać:

„(...) Z treści złożonego wniosku wynika, że ma Pan zamiar utworzyć stronę internetową, na której będą ogłaszane turnieje. W ciągu miesiąca będzie organizowanych kilka turniejów, każdy z nich będzie składał się z dwóch faz

fazy eliminacyjnej i fazy finałowej. Zwycięzcy fazy finałowej otrzymają nagrody w zależności od zajętego miejsca; za zajęcie pierwszego miejsca nagroda wyniesie 500 zł za drugie miejsce 200 zł, a za trzecie 100 zł. Każdy z turniejów (konkursów) jest wydarzeniem indywidualnym i nie stanowi kontynuacji poprzedniego.

Biorąc pod uwagę powyższe, wartość wygranych, przyznanych w konkursie organizowanym i emitowanym na powszechnie dostępnej stronie internetowej, gdy jednorazowo nie przekracza kwoty 760 zł jest objęta zwolnieniem wynikającym z art. 21 ust. 1 pkt 68 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Natomiast w sytuacji, gdy wartość wygranych w konkursach i grach organizowanych przez środki masowego przekazu przekroczy kwotę 760 zł, uzyskany przychód podlegał będzie w całości opodatkowaniu 10% zryczałtowanym podatkiem dochodowym. Podmiotem obowiązany (płatnikiem), na mocy art. 41 ust. 4 i art. 42 ust. 1 ww. ustawy, do pobrania i odprowadzenia – na rachunek urzędu skarbowego, którym kieruje naczelnik urzędu skarbowego właściwy według miejsca zamieszkania płatnika – podatku dochodowego od całej wartości nagrody (wygranej) oraz złożenia formularza PIT-8AR, jest podmiot dokonujący wypłaty nagrody. Organizator konkursu nie musi składać miesięcznej deklaracji o wygranych. Deklarację roczną przekazuje się do urzędu skarbowego według miejsca zamieszkania płatnika (...).

Jednak zgoła odmienne stanowisko możemy odnaleźć w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, sygn. akt III SA/Wa 3528/06, gdzie uznano, że wygrana w konkursie internetowym powinna być opodatkowana zryczałtowanym podatkiem dochodowym 10%. Urząd skarbowy uznał wcześniej, że wygrane w konkursach internetowych nie podlegają zwolnieniu, ponieważ dotyczy ono wygranych w konkursach emitowanych przez środki masowego przekazu – prasa, radio i telewizja. Jego zdaniem bowiem Internet nie jest zaliczany do środków masowego przekazu. WSA uznał, że w przedmiotowej sprawie chodziło o „konkurs”, co kwestionowała izba skarbową, i podatek od takiej wygranej opodatkowany jest 10% podatkiem zryczałtowanym. WSA nie odniósł się jednak do kwestii zwolnienia z opodatkowania ze względu na brak stanowiska Dyrektora Izby Skarbowej.

4. Nagroda wygrana przez kilku uczestników

Zdarza się, iż niektóre konkursy organizowane są dla zespołów. Jeżeli zwycięzcą konkursu jest kilka osób (zespół), wartość nagrody należy podzielić na te osoby. Jeśli wartość nagrody przypadającej na jedną osobę nie prze-

kroczy 760 zł, to nagroda będzie zwolniona z podatku. W takiej sytuacji warto udokumentować skład zwycięskiego zespołu i uzyskać pokwitowanie odbioru nagrody przez każdego z uczestników poprzez złożenie podpisu. Takie stanowisko zaprezentował również Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji indywidualnej z dnia 7 grudnia 2007 r., nr IPPB1/415-216/07-3/JB:

„(...) W przedstawionym przez wnioskodawcę stanie faktycznym wynika, iż w zorganizowanym przez Spółkę konkursie (regatach żeglarskich) załoga składająca się z czterech żeglarzy otrzymała w formie nagrody bonu towarowy w wysokości przekraczającej 760 zł.

Bonu towarowy to dowód uprawniający do otrzymania w oznaczonym terminie pewnych towarów, sumy pieniędzy lub korzystania z usług. Bonu nie jest towarem, lecz jedynie dokumentem uprawniającym do zakupu towarów na określoną wartość. Zastępuje on środki pieniężne, za które zwyczajowo nabywa się towary. Kwota wskazana na bonie towarowym określa wartość, za jaką jego posiadacz może nabyć dowolny towar u emitenta bonu.

Biorąc pod uwagę powyższe przepisy i przedstawiony stan faktyczny, należy wskazać, iż nie bez znaczenia pozostaje fakt, że Spółka, wręczając jedną wspólną nagrodę w formie bonu towarowego dla czterech osób (zwycięzców zawodów regatowych), umieściła ich nazwiska na liście odbioru nagrody, a każdy z nich pokwitował jej odbiór, składając własnoręcznie swój podpis.

Ponadto z przedstawionego we wniosku stanu faktycznego nie wynika, aby między tymi osobami fizycznymi zawarta była jakakolwiek umowa cywilnoprawna, z której wynikałoby, iż osoby te dokonują ustalonego między sobą podziału tej nagrody.

A zatem należy stwierdzić, iż wartość otrzymanego przez cztery osoby bonu towarowego mieści się w ich udziale dokonany we wspólnym przedsięwzięciu i o ile kwota w wyniku podziału tej nagrody nie przekroczy 760 zł na osobę, będzie korzystała ze zwolnienia w podatku dochodowym od osób fizycznych w myśl art. 21 ust. 1 pkt 68, a tym samym na Spółce w związku z tym nie będą ciążyły obowiązki płatnika (...).”

5. Roczna deklaracja PIT-8AR

Płatnicy powinni pamiętać, aby w terminie do końca stycznia roku następującego po roku podatkowym przesłać do urzędu skarbowego właściwego dla płatnika roczne deklaracje PIT-8AR (art. 42 ust. 1a ustawy o PIT). Deklaracji tej nie należy przekazywać podatnikowi, ponieważ te nagrody

(wygrane) nie są już wykazywane przez podatnika w zeznaniu rocznym (podatek rozlicza tylko płatnik).

Deklarację PIT-8AR płatnik powinien złożyć do urzędu skarbowego właściwego według:

- miejsca zamieszkania – jeżeli jest osobą fizyczną,
- siedziby – jeżeli nie jest osobą fizyczną,
- miejsca prowadzenia działalności gospodarczej – jeżeli nie posiada siedziby (art. 42 ust. 1a ustawy o PIT).

6. Konkurs dla podmiotów prowadzących działalność gospodarczą

Przychód z tytułu otrzymanej nagrody w wysokości oszacowanej na podstawie cen rynkowych stosowanych w dacie otrzymania nagrody zaliczany będzie do przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej. W przypadku osób prowadzących działalność gospodarczą nagrody będą opodatkowane niezależnie od ich wysokości.

Zwolnienie od podatku nagród konkursowych nie dotyczy nagród otrzymanych przez podatnika w związku z prowadzoną przez niego pozarolniczą działalnością gospodarczą, stanowiących przychód z tej działalności. W piśmie Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 13 października 2009 r., nr IPPB1/415-524/09-4/EC, stwierdzono:

„(...) osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą wartość nagrody uzyskanej w ramach Loterii promocyjnej winna zaliczyć do źródła przychodu wymienionego w art. 10 ust. 1 pkt 3 ww. ustawy, tj. do pozarolniczej działalności gospodarczej.

W myśl art. 14 ust. 1 ww. ustawy za przychód z działalności, o której mowa w art. 10 ust. 1 pkt 3 (pozarolniczej działalności gospodarczej), uważa się kwoty należne, choćby nie zostały faktycznie otrzymane, po wyłączeniu wartości zwróconych towarów, udzielonych bonifikat i skont.

Z kolei art. 14 ust. 2 pkt 8 tej ustawy stanowi, iż , przychodem z działalności gospodarczej jest również wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń, obliczonych zgodnie z art. 11 ust. 2-2b, z zastrzeżeniem art. 21 ust. 1 pkt 125.

Oznacza to, że jeżeli nagroda lub wygrana została uzyskana przez przedsiębiorcę w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą wówczas nie będą miały zastosowania przepisy art. 30 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Podmiot prowadzący pozarolniczą działalność gospodarczą jest zobowiązany doliczyć wartość otrzymanej nagrody uzyskanej w ramach loterii promocyjnej do przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej i opodatkować uzyskany z tego tytułu przychód (dochód) wraz z innymi uzyskanymi z pozarolniczej działalności gospodarczej przychodami (dochodami) stosownie do wybranej formy opodatkowania.

Reasumując, mając na uwadze przedstawione zdarzenie przyszłe oraz powołane przepisy prawa podatkowego, stwierdzić należy, iż do opodatkowania nagrody uzyskanej przez osoby prowadzące działalność gospodarczą nie ma zastosowania przepis art. 30 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, a w konsekwencji, na Wnioskodawcy nie ciąży obowiązki płatnika, zgodnie z przepisem art. 41 ust. 4 w związku z ww. przepisem art. 30 ust. 1 pkt 2 ustawy podatkowej (...)”.

Podstawa prawna:

- art. 12 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.), zwana w skrócie ustawą o PIT.

Nasi pracownicy często zapraszają na obiady kontrahentów. Czy wydatki stanowią dla pracownika lub kontrahenta przychód z tytułu nieodpłatnego świadczenia podlegający opodatkowaniu?

W opisanej sytuacji nie powstaje dla pracowników ani kontrahentów przychód.

Pracownicy i kontrahenci nie biorą udziału w spotkaniu jako osoby prywatne ale jako reprezentanci odpowiednio Spółki i spółek kontrahentów. Spotkania te mają charakter służbowy i wchodzą w zakres ich obowiązków. Posiłki i napoje stanowiące poczęstunek w czasie spotkań z kontrahentami można zatem traktować po stronie pracowników Spółki jako narzędzie służące prawidłowemu wykonaniu przez nich obowiązków służbowych.

W konsekwencji wartość tych usług nie stanowi dla pracowników przychodu ze stosunku pracy z tytułu nieodpłatnego świadczenia podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

Stanowisko takie potwierdził Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w piśmie z dnia 9 marca 2010 r., IPPB1/415-935/09-7/KS, gdzie czytamy:

„(...) w świetle przedstawionego stanu faktycznego:

- wydatki związane z organizacją spotkań z kontrahentami należy zaklasyfikować jako wydatki poniesione w celu uzyskania przychodu. W przypadku gdyby Spółka nie ponosiła tych wydatków chęć odbycia spotkania ze strony

- kontrahentów mogłaby być znikoma. W konsekwencji Spółka nie odniosłaby korzyści płynących z osobistego kontaktu z klientami i dostawcami,*
- *ze względu na powyższe Spółka odnosi z tego tytułu korzyści, gdyż poprzez dotarcie do jak najszerszego kręgu potencjalnych klientów oraz wypracowanie jak najkorzystniejszych warunków dostaw Spółka uzyskuje możliwość zwiększenia sprzedaży a tym samym przychodów podatkowych,*
 - *można więc stwierdzić, iż ponoszone wydatki stanowią warunek sine qua non uzyskania większych obrotów, obniżenia kosztów dostaw oraz zwiększenia konkurencji Spółki na rynku, które są rezultatem osobistych kontaktów z kontrahentami,*
 - *wydatki związane z zaproszeniem kontrahentów na spotkania połączone z poczęstunkiem będąc kosztami mającymi wpływ na reklamę produktów Spółki i zwiększenie sprzedaży, nie mogą jednocześnie kwalifikować się do wydatków na zakup nieodpłatnych świadczeń na rzecz pracowników lub kontrahentów. Z tego powodu nie stanowią one przychodu dla pracowników i kontrahentów i wykluczone jest stosowanie do nich przepisów art. 12 ust. 1 i art. 20 ust. 1 ustawy o PIT w zakresie przychodów z tytułu otrzymanych nieodpłatnie świadczeń.*

Mając na uwadze powyższe, Spółka w przedmiotowej sprawie zajmuje stanowisko jak powyżej.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego uznaje się za prawidłowe (...)”.

Podstawa prawna:

- art. 12 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.).

Rozdział IV

Dostawa towarów a działania wspierające sprzedaż na gruncie podatku VAT

1. Zakres opodatkowania

Opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlega:

- odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju,
- eksport towarów,
- import towarów,
- wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju,
- wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów

Opodatkowaniu podlegają również towary w przypadku gdy towary własnej produkcji i towary, które po nabyciu nie były przedmiotem dostawy towarów, w przypadku:

- rozwiązania spółki cywilnej lub handlowej niemającej osobowości prawnej;
- zaprzestania przez podatnika, o którym mowa w art. 15, będącego osobą fizyczną wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu, obowiązującego, na podstawie art. 96 ust. 6, do zgłoszenia zaprzestania działalności naczelnikowi urzędu skarbowego.

Czynności te podlegają opodatkowaniu niezależnie od tego, czy zostały wykonane z zachowaniem warunków oraz form określonych przepisami prawa.

2. Odpłatna dostawa towarów

Przez dostawę towarów natomiast rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel. Zgodnie z ustawowymi przepisami, przez towary rozumie się przez to rzeczy ruchome, jak również wszelkie postacie energii, budynki i budowle lub ich części, będące przedmiotem czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, które są wymienione w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej, a także grunty.

W ramach przedstawionej powyżej czynności, mającej bardzo szerokie znaczenie przedmiotowe, ustawodawca wskazał pewne czynności szczególne, a mianowicie:

- 1) przeniesienie z nakazu organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w imieniu takiego organu lub przeniesienie z mocy prawa własności towarów w zamian za odszkodowanie;
- 2) 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;
- 3) wydanie towarów na podstawie umowy komisu: między komitentem a komisantem, jak również wydanie towarów przez komisanta osobie trzeciej;
- 4) wydanie towarów komitentowi przez komisanta na podstawie umowy komisu, jeżeli komisant zobowiązany był do nabycia rzeczy na rachunek komitenta;
- 5) ustanowienie spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego, ustanowienie spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu oraz przekształcenie spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego na spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu, a także ustanowienie na rzecz członka spółdzielni mieszkaniowej odrębnej własności lokalu mieszkalnego lub lokalu o innym przeznaczeniu oraz przeniesienie na rzecz członka spółdzielni własności lokalu lub własności domu jednorodzinnego;
- 6) oddanie gruntów w użytkowanie wieczyste;
- 7) zbycie praw, o których mowa w pkt 5 i 6.

3. Nieodpłatna dostawa

Przez odpłatną dostawę rozumie się również przekazanie nieodpłatnie przez podatnika towarów należących do jego przedsiębiorstwa, w szczególności:

- 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,
- wszelkie inne przekazania towarów bez wynagrodzenia, w szczególności darowizny, pod warunkiem jednak że podatnikowi przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego od tych czynności, w całości lub w części.

Celem tego przepisu jest opodatkowanie jako odpłatnej dostawy towaru – wszystkich czynności przekazania towarów przedsiębiorstwa w innym celu niż prowadzenie działalności przedsiębiorstwa, w stosunku do których służyło prawo do odliczenia podatku naliczonego.

Jeżeli zatem podatnik dokona ww. czynności, tzn. przekaze lub zużyje towary albo dokona nieodpłatnego przekazania towarów, np. w drodze darowizny, a przy nabyciu tych towarów nie przysługiwało mu prawo do odliczenia podatku naliczonego ani w całości, ani w części, to takie przekazanie (zużycie) nie podlega opodatkowaniu. Podatnik, który przekazuje towary, w takiej sytuacji występuje faktycznie jako ich odbiorca ostateczny, konsument. Ponieważ nie odliczył VAT, ponosi ciężar ekonomiczny podatku, a więc nie ma potrzeby naliczać go ponownie, gdyż prowadziłoby to do podwójnego opodatkowania jednej dostawy towaru.

Od tej reguły są wyjątki. Wyłączeniu z zakresu opodatkowania (art. 7 ust. 3 ustawy o VAT) podlegają trzy kategorie nieodpłatnych dostaw towarów wymienione enumeratywnie w ustawie:

- drukowane materiały reklamowe i informacyjne,
- prezenty o małej wartości i
- próbki.

Oba te pojęcia zostały przez ustawodawcę szczegółowo zdefiniowane. Stosownie do art. 7 ust. 4 ustawy o VAT, przez prezenty o małej wartości rozumie się przekazywane przez podatnika jednej osobie towary:

- o łącznej wartości nieprzekraczającej w roku podatkowym 100 zł, jeżeli podatnik prowadzi ewidencję pozwalającą na ustalenie tożsamości tych osób,
- których przekazania nie ujęto w ewidencji, o której mowa powyżej, jeżeli jednostkowa cena nabycia towaru (bez podatku), a gdy nie ma ceny nabycia, jednostkowy koszt wytworzenia, określone w momencie przekazywania towaru, nie przekraczają 10 zł.

W konsekwencji nieodpłatne przekazanie prezentu będzie podlegać opodatkowaniu VAT w przypadku:

- prezentów o wartości przekraczającej 100 zł,
- prezentów o wartości powyżej 10 zł, ale nieprzekraczającej 100 zł, gdy nie jest prowadzona ewidencja osób obdarowanych.

Takie też stanowisko możemy odnaleźć w piśmie Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie, nr IPPP3-443-62/08-4/JF, z dnia 22 grudnia 2008 r., gdzie możemy przeczytać:

„(...) Nie jest więc opodatkowane przekazanie klientom towarów, których wartość rynkowa nie przekracza 5 zł. Nie jest również opodatkowane przekazanie jednej osobie prezentów, których łączna wartość w roku podatkowym mieści się w przedziale 5,01 zł do 100 zł, jednak pod warunkiem prowadzenia dodatkowej ewidencji osób obdarowanych. Zatem brak opodatkowania prezentów o łącznej wartości w przedziale od 5,01 do 100 złotych jest skutkiem łącznego spełnienia dwóch warunków:

- *obdarowanym jest jedna osoba w roku podatkowym,*
- *prowadzona jest dodatkowa ewidencja osób obdarowanych.*

Natomiast, jeżeli wartość towarów przekazanych w roku podatkowym jednej osobie przekracza 100 zł, podatnik ma obowiązek opodatkować wartość nieodpłatnego świadczenia (...)”.

Definicję próbek określa art. 7 ust. 7 ustawy o VAT. W myśl tego przepisu, przez próbkę rozumie się niewielką ilość towaru reprezentującą określony rodzaj lub kategorię towarów, która zachowuje skład oraz wszystkie właściwości fizyczne, fizykochemiczne i chemiczne lub biologiczne towaru, przy czym ilość lub wartość przekazywanych (wręczanych) przez podatnika próbek nie wskazuje na działanie mające charakter handlowy.

Powyższa definicja jest nieprecyzyjna, ponieważ trudność dotyczyć może ustalenia, co jest niewielką ilością towaru.

W przypadku dostawy towarów, o której mowa w art. 7 ust. 2, podstawą opodatkowania jest cena nabycia towarów (bez podatku), a gdy nie ma ceny nabycia, koszt wytworzenia, określone w momencie dostawy tych towarów. Kwestię ustalenia podstawy opodatkowania poruszył Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie, w piśmie IPPP1-443-1625/08-3/RK, z dnia 22 października 2008 r., gdzie czytamy:

„(...) Z przedstawionego zdarzenia przyszłego wynika, iż Wnioskodawca kierując się przesłankami wynikającymi z art. 7 ust. 2 pkt 2 ustawy zamierza nieodpłatnie przekazać na rzecz innych podmiotów różnego rodzaju składniki majątku.

W związku z czym ustalał będzie podstawę opodatkowania stosownie do zapisu art. 29 ust. 10 ustawy. We własnym stanowisku w sprawie Wnioskodawca wskazuje, iż zapis art. 29 ust. 10 ustawy oznacza, że podstawą opodatkowania jest cena nabycia towaru, lecz skorygowana na dzień przekazania, czyli aktualna wartość rynkowa.

W pierwszej kolejności należy wskazać, iż zarówno ustawa jak i Dyrektywa 2006/112/WE Rady nie zawiera definicji ceny nabycia. W potocznym

rozumieniu cena nabycia to rzeczywista cena zakupu składnika majątku, obejmująca kwotę należną sprzedającemu.

Należy wskazać, iż ustawodawca w ust. 10 art. 29 ustawy nie posłużył się pojęciem wartości rynkowej, która została zdefiniowana w art. 2 pkt 27b ustawy. Pojęciem wartości rynkowej ustawodawca posłużył się w ust. 9 art. 29 ustawy, który stanowi iż w przypadku wykonywania czynności, o których mowa w art. 5, dla których nie została określona cena, podstawą opodatkowania jest wartość rynkowa towarów lub usług pomniejszona o kwotę podatku, z zastrzeżeniem ust. 10 i 12. Z brzmienia tego przepisu wynika, iż ustawodawca wyłączył to pojęcie z ust. 10 art. 29 ustawy, w którym posłużył się pojęciem ceny nabycia jednakże określonej w dniu dostawy (...)”.

Tak więc podstawę opodatkowania przy nieodpłatnym przekazaniu stanowi cena nabycia, z tym że jest to cena określona w dniu dostawy, czyli cena jaką zapłaciłby Wnioskodawca za dane dobro w dniu dostawy.

Koszt nabycia dla kontrahentów jest dla podatnika kosztem uzyskania przychodów na zasadach ogólnych. Kosztem podatkowym są bowiem wszelkie wydatki poniesione przez podatnika pozostające w związku z prowadzoną działalnością, w przypadku gdy ich poniesienie ma lub może mieć wpływ na wielkość osiągniętych przychodów.

4. Ewidencja osób obdarowanych

Ustawodawca nie precyzuje co powinno znaleźć się w takiej ewidencji, jaki powinien być jej kształt. To oznacza, że podatnicy, którzy zdecydują się na stosowanie takiego rozwiązania, dysponują tutaj niemal pełną dowolnością.

Jednak zakładając taką ewidencję, należy wziąć pod uwagę funkcje, jakie ma ona spełniać. I właśnie kierując się takim kryterium (kryterium funkcjonalności), należy stwierdzić, że w ewidencji zaprowadzonej na potrzeby wyznaczenia, które towary wydawane nieodpłatnie mogą być uznane za prezenty małej wartości i jako takie nie stanowią dostawy towarów (czyli nie są opodatkowane VAT), muszą znaleźć się oznaczenie osoby, której prezent został przekazany, informacje na temat tego, co zostało przekazane, oraz jednostkowa wartość prezentu.

Identyfikując obdarowanego, z całą pewnością należy wskazać imię i nazwisko takiej osoby oraz jej PESEL. Oczywiście mogą być tutaj zamieszczone inne informacje (jak np. adres zamieszkania), jednak wobec faktu, że

pełna identyfikacja podatkowa została dokonana już przez NIP, moim zdaniem dane takie winny być uznane za nadmiarowe.

O danych jakie powinny znaleźć się w ewidencji wypowiedział się Naczelnik Urzędu Skarbowego Łódź-Śródmieście, w piśmie z dnia 7 września 2005 r., nr III-2/443-147/05/JP, gdzie możemy przeczytać:

„(...) do ustalenia za pomocą ewidencji, o której mowa w art. 7 ust. 4 pkt 1 ustawy, tożsamości osób, którym wręczane są prezenty o małej wartości wystarczające jest umieszczenie w tej ewidencji danych wskazanych przez Wnioskodawcę, tj. imienia i nazwiska, adresu zamieszkania lub miejsca wykonywania działalności gospodarczej dla kontrahenta osoby fizycznej albo imienia nazwiska, a także nazwy i siedziby w przypadku kontrahenta osoby prawnej reprezentowanej przez osobę fizyczną (...).”

5. Świadczenie usług

Przez świadczenie usług rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów. Ustawa wymienia ponadto kilka przypadków, które zostały wprost uznane za świadczenie usług:

- przeniesienie praw do wartości niematerialnych i prawnych, bez względu na formę, w jakiej dokonano czynności prawnej;
- zobowiązanie do powstrzymania się od dokonania czynności lub do tolerowania czynności lub sytuacji;
- świadczenie usług zgodnie z nakazem organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w jego imieniu lub nakazem wynikającym z mocy prawa.

6. Nieodpłatne świadczenie usług

Warunkiem uznania usługi nieodpłatnej za opodatkowaną, zgodnie z art. 8 ust. 2 ustawy o VAT, jest łączne spełnienie dwóch przesłanek: usługa jest świadczona nieodpłatnie na cele inne niż związane z prowadzeniem przedsiębiorstwa, a podatnikowi przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego związanego z tymi usługami. Należy przy tym zaznaczyć, że ustawa odnosi się do stanu obiektywnego, tj. istnienia prawa do odliczenia podatku naliczonego, a nie tego, czy podatnik z tego prawa rzeczywiście skorzystał.

Co do zasady usługą jest każde odpłatne świadczenie, które nie jest dostawą towarów i które charakteryzuje się tym, że świadczeniobiorca (konsument) odnosi choćby nawet potencjalną korzyść. Istotą stosunku świadczenia jest

każde zachowanie się na rzecz innej osoby. Świadczenie jest dwustronnym stosunkiem prawnym i wymaga podmiotu pełniącego rolę odbiorcy (konsumenta świadczenia, nabywcy usługi) oraz podmiotu świadczącego (wykonującego czynności, świadczącego usługę). Świadczenie usług ma zatem bardzo szeroki zakres.

Za tego typu czynności uznawane są w szczególności:

- 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 przy nabyciu tych towarów;
- 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.

Pytania i odpowiedzi:

Nasza firma oferuje w ramach dobrej współpracy towary za symboliczną złotówkę wybranym klientom. Czy taki sposób postępowania jest prawidłowy?

Taki sposób postępowania jest prawidłowy.

Na gruncie VAT istnieją dwa rodzaje podlegających opodatkowaniu VAT dostaw towarów – dostawy odpłatne oraz dostawy nieodpłatne. Odpłatne dostawy towarów podlegają opodatkowaniu VAT zawsze (jedynie czasem są zwolnione z podatku), zaś nieodpłatne dostawy towarów tylko w przypadkach określonych w art. 7 ust. 2 ustawy o VAT.

Przepisy ustawy o VAT nie przewidują trzeciej kategorii dostaw towarów, tj. dostaw częściowo odpłatnych.

W konsekwencji dostawy towarów dokonywane za częściową odpłatnością (na przykład, tak jak w omawianej sytuacji, za symboliczną złotówkę) są odpłatnymi dostawami towarów (skoro nie są nieodpłatnymi dostawami towarów) opodatkowanymi na zasadach przewidzianych dla odpłatnych dostaw towarów.

Jedynie gdy między podmiotami (kontrahentami) istnieją powiązania rodzinne, kapitałowe lub wynikające ze stosunku pracy, organ podatkowy może określić wysokość obrotu na podstawie przeciętnych cen stosowanych w danej miejscowości lub na danym rynku. Ale tylko w sytuacji, gdy powiązania te miały wpływ na obniżenie ceny.

Takie stanowisko potwierdził Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy, w piśmie nr ITPP1/443-709/09/KM, z dnia 16 października 2010 r., w którym możemy przeczytać:

„(...) Z przedstawionego zdarzenia przyszłego wynika, iż Wnioskodawca planuje wprowadzić sprzedaż promocyjną, polegającą na tym, że klient osiągając w określonym czasie wyznaczony obrót lub kupując wymienione w regulaminie produkty, będzie miał możliwość nabycia określonej rzeczy lub usługi (np. wycieczka) za 1 zł, a ponadto 10 klientów, którzy dokonają największych zakupów będzie miało możliwość zakupu za 1 zł biletów na wyjazd np. do Niemiec. W związku z powyższą sprzedażą Wnioskodawca wystawi fakturę na kwotę 1 zł plus podatek VAT z informacją o rodzaju promocji.

Odnosząc zatem przedstawiony stan prawny do przedstawionego zdarzenia przyszłego należy stwierdzić, iż jeśli Wnioskodawca dokona sprzedaży określonego towaru lub usługi po cenie ustalonej w warunkach promocji, powyższa sprzedaż nastąpi po cenie uwzględniającej określony rabat na dany towar lub usługę (promocja przysługuje kontrahentowi po spełnieniu określonych warunków promocji), pod warunkiem niezastnienia przesłanek określonych w art. 32 ww. ustawy. Zatem określając podstawę opodatkowania, Wnioskodawca powinien uwzględnić przyznane przez niego rabaty i jako obrót przyjąć rzeczywistą kwotę należną z tytułu sprzedaży przedmiotowych towarów i usług, tj. kwotę 1 zł i udokumentować powyższą sprzedaż fakturą VAT na podstawie art. 106 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług (...).”

W jaki sposób określić podstawę opodatkowania przy nieodpłatnym przekazaniu?

Za podstawę opodatkowania nieodpłatnego przekazania towarów należy uznać cenę nabycia towarów.

Nieodpłatne przekazanie wymaga wystawienia faktury wewnętrznej, która stanowi podstawę do podatkowego rozliczenia tej czynności. W fakturze wewnętrznej za podstawę opodatkowania nieodpłatnego przekazania towarów

należy uznać cenę nabycia towarów (bez VAT), a gdy nie ma ceny nabycia – koszt wytworzenia, określone w momencie przekazania tych towarów, co wynika z art. 29 ust. 10 ustawy o VAT. Chodzi tu o cenę nabycia (lub koszt wytworzenia) towarów, skorygowaną na dzień, w którym dochodzi do nieodpłatnego przekazania towarów.

Stanowisko takie potwierdził Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy, w piśmie nr ITPP2/443-781/09/KT, z dnia 12 września 2009 r., gdzie czytamy:

„(...) Zgodnie z art. 29 ust. 1 ww. ustawy, podstawą opodatkowania jest obrót, z zastrzeżeniem ust. 2-22, art. 30-32, art. 119 oraz art. 120 ust. 4 i 5. Obrotem jest kwota należna z tytułu sprzedaży, pomniejszona o kwotę należnego podatku. Kwota należna obejmuje całość świadczenia należnego od nabywcy. Obrót zwiększa się o otrzymane dotacje, subwencje i inne dopłaty o podobnym charakterze mające bezpośredni wpływ na cenę (kwotę należną) towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika, pomniejszone o kwotę należnego podatku.

Z kolei z brzmienia art. 29 ust. 10 ustawy wynika, iż w przypadku dostawy towarów, o której mowa w art. 7 ust. 2, podstawą opodatkowania jest cena nabycia towarów (bez podatku), a gdy nie ma ceny nabycia, koszt wytworzenia, określone w momencie dostawy tych towarów.

Z powyższych przepisów wynika zatem, iż w przypadku towarów przekazywanych w drodze darowizny, podstawą opodatkowania jest cena nabycia tych towarów, bądź koszt wytworzenia, określone w momencie ich dostawy, tj. w momencie przekazania na cele niezwiązane z prowadzoną działalnością. Oznacza to, że podstawą opodatkowania jest cena nabycia towaru (koszt wytworzenia), skorygowana na dzień, w którym dochodzi do jego przekazania.

Reasumując, w świetle przedstawionego opisu zdarzenia przyszłego i dokonanej analizy przepisów prawa podatkowego, stwierdzić należy, że w chwili zaistnienia zdarzenia, tj. w dniu dokonania przez Pana zamierzonej darowizny samochodu, podstawę opodatkowania stanowić będzie cena jego nabycia, skorygowana na dzień przekazania, bowiem w myśl dyspozycji art. 29 ust. 10 ustawy o podatku od towarów i usług, jest to cena nabycia określona w dniu dostawy (...).”

Podstawa prawna:

- art. 7, art. 106 ust. 7 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm.).

Czy przekazanie kalendarzy firmowych podlega opodatkowaniu podatkiem VAT?

Przekazywane kalendarze możemy zaliczyć do drukowanych materiałów reklamowych i informacyjnych. W konsekwencji ich przekazanie nie podlega opodatkowaniu podatkiem VAT.

Takie stanowisko potwierdzają organy podatkowe, pismo z dnia 3 stycznia 2008 r. nr IP-PP1-443-407/07-2/AK, Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie, gdzie możemy przeczytać:

„(...) Zarówno ustawa o podatku od towarów i usług jak i przepisy wykonawcze do niej nie zawierają definicji drukowanych materiałów reklamowych i informacyjnych. Stąd też zasadnym w takiej sytuacji będzie posłużenie się definicjami słownikowymi i potocznym rozumieniem pojęć. Według Uniwersalnego Słownika Języka Polskiego (Wydawnictwo Naukowe PWN) to: 1. działanie mające na celu zachęcenie potencjalnych klientów do zakupu konkretnych towarów lub do skorzystania z określonych usług, 2. plakat, napis, ogłoszenie, krótki film itp. służące temu celowi; to m.in. wiadomość o czymś lub zakomunikowanie czegoś; natomiast oznacza: 1. odbijać litery, tekst, rysunki na papierze za pomocą różnych technik i maszyn drukarskich, 2. oddawać do druku, publikować, 3. wytlaczać deseń na tkaninie. Ponadto wg definicji pochodzącej z leksykonu PWN przez rozumie się wszelkiego rodzaju cenniki, foldery, broszury, prospekty, itp. przygotowane w drodze procesu technologicznego polegającego na nadrukowaniu informacji na nośniku. Powyższa definicja pozostaje w zgodzie z wyżej zdefiniowanymi pojęciami: reklama, informacja, drukować. Celem ww. materiałów jest informacja o sprzedawanym asortymencie, co w efekcie ma prowadzić do zwiększenia obrotów.

Zatem w świetle powyższych definicji przekazywane przez Wnioskodawcę kalendarze firmowe należy również uznać za drukowane materiały, których celem jest reklamowanie produktów i usług świadczonych przez Spółkę oraz informacja o nich. Przedmiotowe kalendarze firmowe mają bowiem na celu rozpowszechnianie marki oraz reklamowanie usług świadczonych przez Spółkę, a niejako przy okazji mogą służyć kontrahentom, klientom i innym ich użytkownikom do celów zgodnych z ich głównym przeznaczeniem, tj. do: sporządzania notatek przy odpowiednim dniu, tygodniu czy miesiącu; zapisywania ważnych informacji; itp.

Reasumując, kalendarze firmowe, zarówno w postaci kalendarzy książkowych, jak również w formie kalendarzy ściennych z nadrukowanym na nich logo marki ..., pod jaką Spółka świadczy usługi, przekazywane w celach promowania marki mają charakter reklamowo-informacyjny i spełniają kryteria

drukowanych materiałów reklamowych i informacyjnych, o których mowa w art. 7 ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług z dnia 11 marca 2004 r. (Dz.U. Nr 54, poz. 535 ze zmianami) (...)”.

Podstawa prawna:

- art. 7 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm.).

Nasza firma dokonuje zakupu usług gastronomicznych w związku z pobytem pracowników na spotkaniach z kontrahentami w restauracjach. W trakcie tych spotkań w restauracjach spożywane są artykuły spożywcze, które zostają wyszczególnione na fakturze zakupu jako towar, niezależnie od usługi gastronomicznej. Czy istnieje obowiązek opodatkowania podatkiem należnym nabytych usług?

W przedstawionej sytuacji nie ma obowiązku opodatkowania usług.

W myśl art. 7 ust. 2 ustawy, 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 przy nabyciu tych towarów.

Stosownie do art. 7 ust. 3 ustawy, przepisu ust. 2 nie stosuje się do przekazywanych drukowanych materiałów reklamowych i informacyjnych, prezentów o małej wartości i próbek.

Na mocy art. 7 ust. 4 ustawy, przez prezenty o małej wartości, o których mowa w ust. 3, rozumie się przekazywane przez podatnika jednej osobie towary:

- 1) o łącznej wartości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 100 zł, jeżeli podatnik prowadzi ewidencję pozwalającą na ustalenie tożsamości tych osób;
- 2) których przekazania nie ujęto w ewidencji, o której mowa w pkt 1, jeżeli jednostkowa cena nabycia towaru (bez podatku), a gdy nie ma ceny nabycia, jednostkowy koszt wytworzenia, określone w momencie przekazywania towaru, nie przekraczają 10 zł.

Stanowisko takie potwierdził Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu, w piśmie nr ILPP2/443-1154/11-5/MN, z dnia 14 listopada 2011 r., w którym czytamy:

„(...) *Dokonując analizy powołanych powyżej przepisów prawa podatkowego w kontekście przedstawionego opisu stanu faktycznego należy uznać, iż opodatkowaniu nie podlega zużycie towarów przez pracowników w trakcie pobytu w restauracji na potrzeby spotkania z kontrahentem, bowiem w tym przypadku nie ma miejsca zużycie towarów na cele osobiste pracowników. Ponadto z cytowanego wyżej przepisu art. 7 ust. 2 pkt 1 ustawy wynika, że podlega opodatkowaniu tylko zużycie towarów na rzecz podmiotów wymienionych w tym przepisie. Natomiast nieodpłatne przekazanie towarów w ramach prowadzonej działalności w celu zużycia ich przez kontrahentów w trakcie pobytu w restauracji nie podlega opodatkowaniu, gdyż bezpośredni beneficjent, którym jest kontrahent Wnioskodawcy jako osoba trzecia nie jest pracownikiem, udziałowcem lub inną osobą wymienioną w art. 7 ust. 2 pkt 1 ustawy.*

Mając zatem na uwadze powyższe stwierdzić należy, iż nieodpłatne zużycie towarów w trakcie pobytu w restauracji na potrzeby spotkania z kontrahentem – nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług na podstawie art. 7 ust. 2 ustawy, bowiem nie służy ono zaspokojeniu celów osobistych pracowników i związane jest wyłącznie z prowadzoną działalnością gospodarczą oraz w stosunku do kontrahentów nie dochodzi do zużycia przez krąg podmiotów wymienionych w tym przepisie (...)”.

Podstawa prawna:

– art. 7 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm.).

Czy w sytuacji, wydania m.in.: wyrobów, towarów, ekspozytorów, przy których nabyciu przysługiwało Spółce prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczonych do kontrahenta na terytorium Unii Europejskiej lub do kontrahenta poza Unią Europejską, podlega opodatkowaniu podatkiem należnym?

Kwestia opodatkowania będzie zależna od wartości przekazywanych towarów.

W myśl art. 7 ust. 2 ustawy, 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 przy nabyciu tych towarów.

Stosownie do art. 7 ust. 3 ustawy, przepisu ust. 2 nie stosuje się do przekazywanych drukowanych materiałów reklamowych i informacyjnych, prezentów o małej wartości i próbek.

Na mocy art. 7 ust. 4 ustawy, przez prezenty o małej wartości, o których mowa w ust. 3, rozumie się przekazywane przez podatnika jednej osobie towary:

- 1) łącznej wartości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 100 zł, jeżeli podatnik prowadzi ewidencję pozwalającą na ustalenie tożsamości tych osób;
- 2) których przekazania nie ujęto w ewidencji, o której mowa w pkt 1, jeżeli jednostkowa cena nabycia towaru (bez podatku), a gdy nie ma ceny nabycia, jednostkowy koszt wytworzenia, określone w momencie przekazywania towaru, nie przekraczają 10 zł.

Przez próbkę, rozumie się niewielką ilość towaru reprezentującą określony rodzaj lub kategorię towarów, która zachowuje skład oraz wszystkie właściwości fizyczne, fizykochemiczne i chemiczne lub biologiczne towaru, przy czym ilość lub wartość przekazywanych (wręczanych) przez podatnika próbek nie wskazuje na działanie mające charakter handlowy.

Jak wynika z treści pytania firma w ramach akcji reklamowo-marketingowych wysyła do swoich klientów poza granicami Polski (na terytorium Unii Europejskiej oraz na terytoria poza Unią Europejską) m.in. wyroby, towary, eksponaty.

W konsekwencji, w sytuacji gdy wyroby wysyłane w ramach akcji reklamowo-marketingowych poza granice Polski (na terytorium Unii Europejskiej oraz na terytoria poza Unią Europejską) spełniają definicję próbki nieodpłatne ich przekazanie nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

Nie podlega również opodatkowaniu nieodpłatne przekazanie prezentów o małej wartości, przez które rozumie się przekazywane przez podatnika jednej osobie towary o łącznej wartości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 100 zł, jeżeli podatnik prowadzi ewidencję pozwalającą na ustalenie tożsamości tych osób lub których przekazania nie ujęto w ww. ewidencji, jeżeli

jednostkowa cena nabycia towaru (bez podatku), a gdy nie ma ceny nabycia, jednostkowy koszt wytworzenia, określone w momencie przekazywania towaru, nie przekraczają 10 zł.

Wobec powyższego, w przedmiotowej sprawie w przypadku nieodpłatnego przekazywania wyrobów, towarów oraz tak zwanych ekspozytorów, przeznaczonych na ekspozycję i reklamę, niespełniających definicji próbki określonej w art. 7 ust. 7 ustawy, Zainteresowany nie może skorzystać z wyłączenia z opodatkowania na podstawie art. 7 ust. 3 w związku z art. 7 ust. 4 pkt 1 ustawy, gdyż – jak wynika z opisu sprawy – nie prowadzi ewidencji osób obdarowanych.

Zatem, Wnioskodawca może skorzystać z wyłączenia z opodatkowania tylko w przypadkach określonych w art. 7 ust. 3 w związku z art. 7 ust. 4 pkt 2 ustawy, czyli w sytuacji nieodpłatnego przekazania wyrobów, towarów oraz tak zwanych ekspozytorów, przeznaczonych na ekspozycję i reklamę, niespełniających definicji próbki określonej w art. 7 ust. 7 ustawy, jeżeli jednostkowa cena nabycia towaru (bez podatku), a gdy nie ma ceny nabycia, jednostkowy koszt wytworzenia, określone w momencie przekazywania towaru, nie przekraczają 10 zł.

Natomiast nieodpłatne wydanie wyrobów, towarów oraz tak zwanych ekspozytorów, przeznaczonych na ekspozycję i reklamę, niespełniających definicji próbki określonej w art. 7 ust. 7 ustawy, jeżeli jednostkowa cena nabycia towaru (bez podatku), a gdy nie ma ceny nabycia, jednostkowy koszt wytworzenia, określone w momencie przekazywania towaru, przekraczają 10 zł – podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług na podstawie art. 7 ust. 2 ustawy.

Stanowisko takie potwierdził Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu, w piśmie nr ILPP2/443-1154/11-12/MN, z dnia 14 listopada 2011 r., gdzie możemy przeczytać:

„(...) w przedstawionym stanie faktycznym nieodpłatne wydanie wyrobów wysyłanych w ramach akcji reklamowo-marketingowych poza granice polski (na terytorium Unii Europejskiej oraz na terytoria poza Unią Europejską), spełniających definicję próbki określoną w art. 7 ust. 7 ustawy oraz wyrobów, towarów oraz tak zwanych ekspozytorów, przeznaczonych na ekspozycję i reklamę, niespełniających definicji próbki, jeżeli jednostkowa cena nabycia towaru (bez podatku), a gdy nie ma ceny nabycia, jednostkowy koszt wytworzenia, określone w momencie przekazywania towaru, nie przekraczają 10 zł – nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług na podstawie art. 7 ust. 2 ustawy.

Z kolei, nieodpłatne wydanie wyrobów, towarów oraz tak zwanych ekspozytorów, przeznaczonych na ekspozycję i reklamę, niespełniających definicji próbki określonej w art. 7 ust. 7 ustawy, jeżeli jednostkowa cena nabycia towaru (bez podatku), a gdy nie ma ceny nabycia, jednostkowy koszt wytworzenia, określone w momencie przekazywania towaru, przekracza 10 zł – podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług na podstawie art. 7 ust. 2 ustawy. W konsekwencji, w momencie spełnienia warunków dla zastosowania preferencyjnej stawki podatku w przypadku wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów oraz eksportu towarów, Wnioskodawca ma prawo do skorzystania w przedmiotowych transakcjach z obniżonej do wysokości 0% stawki podatku (...)”.

Podstawa prawna:

- art. 7 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm.).

Czy przekazanie bonów podlega VAT?

Przekazanie bonów nie podlega opodatkowaniu podatkiem VAT.

Przepisy ustawy o VAT stanowią, że czynności przekazania towarów na potrzeby reprezentacji i reklamy powinny zostać udokumentowane fakturami wewnętrznymi. Faktury te można wystawić w jednym egzemplarzu i należy przechowywać wraz z całą dokumentacją dotyczącą podatku VAT.

Natomiast przekazanie bonów nie podlega opodatkowaniu VAT. Przekazanie bonów nie podlega VAT, ponieważ bony nie są towarem ani usługą, mimo że zwykle podlegają wymianie na towary lub usługi.

Zgodnie z definicją towaru zawartą w art. 2 pkt 6 u.p.t.u. towarem są tylko: rzeczy oraz ich części, a także wszelkie postacie energii. Bony nie zaliczają się do żadnej z wymienionych kategorii.

W konsekwencji nieodpłatne przekazywanie bonów nie podlega VAT. Stanowisko takie potwierdził Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie, w piśmie nr IPPP3-443-1210/10-2/JF, z dnia 3 stycznia 2011 r., gdzie czytamy:

„(...) Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535 ze zm.) zwanej dalej ustawą, opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlega odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

W myśl art. 7 ust. 1 ustawy – przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel (...).

Na podstawie art. 2 pkt 6 ustawy, przez towary rozumie się rzeczy ruchome, jak również wszelkie postacie energii, budynki i budowle lub ich części będące przedmiotem czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, które są wymienione w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej, a także grunty.

Natomiast przez świadczenie usług, zgodnie z art. 8 ust. 1 ustawy, rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7 ustawy, w tym również:

- 1) przeniesienie praw do wartości niematerialnych i prawnych, bez względu na formę, w jakiej dokonano czynności prawnej;*
- 2) zobowiązanie do powstrzymania się od dokonania czynności lub do tolerowania czynności lub sytuacji;*
- 3) świadczenie usług zgodnie z nakazem organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w jego imieniu lub nakazem wynikającym z mocy prawa.*

Bon towarowy czy podarunkowy nie jest towarem w rozumieniu powyższych przepisów. Zastępuje on jednakże środki pieniężne, za które zwyczajowo nabywa się towary. Przekazania bonów, ze względu na ich specyfikę, nie można też uznać za świadczenie usługi. Bony towarowe same w sobie nie zaspokajają żadnych potrzeb nie stanowią więc autonomicznego świadczenia, a świadczenie jest elementem konstytutywnym usługi. Wobec tego przekazanie bonów wartościowych nie wiąże się z czynnościami opodatkowanymi, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy.

Z opisu przedstawionego we wniosku wynika, iż Wnioskodawca – w związku z obsługą programu marketingowego zlecniodawcy (Koncernu) stacjom paliw w ramach programu lojalnościowego prowadzonego przez Koncern przekazuje nagrody w postaci bonów, kart podarunkowych i kuponów największych sieci sprzedaży (sprzęt AGD-RTV, multimedia, artykuły dla dzieci, markowa odzież i obuwie) uprawniających do dokonania zakupu towarów lub usług z oferty handlowej danej sieci sprzedaży. W momencie przekazania bonów, kart lub kuponów nie jest możliwe określenie, na jaki towar lub usługę osoba obdarowana wymieni dany bon, kupon lub kartę podarunkową. Przekazywane przez Wnioskodawcę nagrody (bony, karty, kupony) stanowią własność Koncernu.

Z powyższego wynika, że Wnioskodawca uczestniczy na zlecenie Koncernu w przekazywaniu nagród w postaci bonów, kuponów lub kart podarunkowych,

które obdarowany ma prawo wymienić na wybrany przez siebie towar lub usługę. Przy czym wybór skonkretyzuje się dopiero w momencie realizacji kuponu, bonu czy karty podarunkowej.

Mając na uwadze dokonaną analizę prawną w odniesieniu do przedstawionego zdarzenia przyszłego należy uznać, że przekazanie przez Wnioskodawcę bonów towarowych, kart podarunkowych lub kuponów nie stanowi ani dostawy towarów o której mowa w art. 7 ust. 1 ustawy, ani świadczenia usług w myśl art. 8 ust. 1 ustawy i tym samym nie mieści się w katalogu czynności opodatkowanych podatkiem od towarów i usług określonym w przepisie art. 5 ust. 1 ustawy. Bon towarowy bowiem stanowi rodzaj znaku legitymacyjnego upoważniającego do odbioru (otrzymania) w oznaczonym terminie określonych towarów i dlatego nie jest towarem wymienionym w art. 2 pkt 6 ustawy o podatku od towarów i usług. Tym samym fakt przekazania bonu nie powoduje powstania u Wnioskodawcy obowiązku podatkowego. (...)

Podstawa prawna:

- art. 7, art. 8 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm.).

Rozdział V

Odliczenia podatku VAT

1. Uwagi ogólne

Zgodnie z zasadą neutralności podatkowej w VAT, podatnik nie może faktycznie ponosić ciężaru tego podatku. Oznacza to, iż podatek ten nie powinien obciążać podatników – nabywców tych towarów i usług, którzy nie są ich ostatecznymi odbiorcami.

Z art. 86 ust. 1 ustawy o VAT wynika, że podatnikowi przysługuje prawo o obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w zakresie, w jakim towary lub usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych. Gdy kwota VAT naliczonego jest w okresie rozliczeniowym wyższa od kwoty VAT należnego, powstała nadwyżka obniża podatek należny za następne okresy rozliczeniowe lub podlega zwrotowi na rachunek bankowy.

Konsekwencją tego jest to, że prawo do odliczenia VAT naliczonego:

- przysługuje w całości – jeśli zakup związany jest z wykonywanymi przez stowarzyszenie czynnościami opodatkowanymi,
- nie przysługuje w ogóle – jeśli zakup związany jest z wykonywanymi przez stowarzyszenie czynnościami innymi niż opodatkowane (głównie zwolnionymi od podatku); w takim wypadku podatek naliczony stanowi koszt uzyskania przychodu na gruncie podatku dochodowego,
- przysługuje częściowo – jeśli zakup związany jest zarówno z czynnościami opodatkowanymi, jak i pozostałymi; w takim przypadku część podatku naliczonego niepodlegającego odliczeniu stanowi koszt uzyskania przychodu na gruncie podatku dochodowego.

Przepisy ustawy o VAT dopuszczają możliwość odliczenia podatku w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych. Zatem należy być podatnikiem VAT i prowadzić działalność opodatkowaną. Kwotę podatku naliczonego stanowi suma kwot podatku określonych w fakturach otrzymanych przez podatnika:

- z tytułu nabycia towarów i usług,
- potwierdzających dokonanie przedpłaty (zaliczki, zadatku, raty), jeżeli wiązała się ona z powstaniem obowiązku podatkowego.

Prawo do odliczenia przysługuje również wtedy, gdy związek jest pośredni. Stanowisko takie potwierdził Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w piśmie z dnia 4 lutego 2009 r., nr IPPP3/443-169/08-2/KT, gdzie czytamy:

„(...) Zatem z przepisów ustawy o podatku od towarów i usług wynika, iż dla realizacji prawa do odliczenia podatku naliczonego niezbędne jest istnienie związku między dokonywanymi zakupami towarów i usług, a prowadzoną działalnością. Przy czym związek dokonywanych zakupów z działalnością Podatnika może mieć charakter bezpośredni lub pośredni.

O związku bezpośrednim dokonywanych zakupów z działalnością gospodarczą można mówić wówczas, gdy nabywane towary służą np. dalszej odsprzedaży – towary handlowe lub też nabywane towary i usługi są niezbędne do wytworzenia towarów lub usług będących przedmiotem dostawy; bezpośrednio więc wiążą się z czynnościami opodatkowanymi wykonywanymi przez Podatnika. Natomiast o związku pośrednim można mówić wówczas, gdy ponoszone wydatki wiążą się z całokształtem funkcjonowania Przedsiębiorstwa; mają pośredni związek z działalnością gospodarczą, a tym samym z osiąganymi przez Podatnika przychodami. Aby jednak można było wskazać, iż określone zakupy mają chociażby pośredni związek z działalnością, istnieć musi związek przyczynowo-skutkowy pomiędzy dokonаныmi zakupami towarów i usług a powstaniem obrotu. O pośrednim związku dokonanych zakupów z działalnością Podatnika można mówić wówczas, gdy zakup towarów i usług nie przyczynia się bezpośrednio do uzyskania przychodu przez Podatnika, np. poprzez ich odsprzedaż, lecz poprzez wpływ na ogólne funkcjonowanie Przedsiębiorstwa jako całości, przyczynia się do generowania przez dany podmiot obrotów (...).”

2. Termin odliczenia VAT

W przypadku miesięcznego rozliczania VAT z prawa do odliczenia podatku naliczonego skorzystać można, co do zasady, w deklaracji za miesiąc otrzymania faktury lub w deklaracji za jeden z dwóch kolejnych miesięcy. Pamiętać jednak należy, że od tej zasady jest kilka wyjątków, m.in. w przypadku faktur dokumentujących nabycie mediów. Oczywiście, jeśli podatnik nie dokona odliczenia podatku naliczonego w ustawowych terminach, to może dokonać korekty odpowiedniej deklaracji VAT w ciągu pięciu lat, licząc od początku roku, w którym wystąpiło prawo do odliczenia. W przypadku gdy kwota podatku naliczonego jest w okresie rozliczeniowym wyższa od kwoty podatku należnego, podatnik ma prawo do odliczenia podatku naliczonego za następne okresy lub do zwrotu różnicy na rachunek bankowy.

Także w przypadku braku czynności opodatkowanych w danym miesiącu podatek naliczony należy ująć w deklaracji VAT za miesiąc otrzymania faktury bądź za jeden z dwóch kolejnych miesięcy.

Obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego nie stosuje się do nabywanych przez podatnika:

- 1) (uchylony);
- 2) usług noclegowych i gastronomicznych, z wyjątkiem nabycia gotowych posiłków przeznaczonych dla pasażerów przez podatników świadczących usługi przewozu osób;
- 3) towarów i usług, których nabycie:
 - a) zostało udokumentowane fakturami otrzymanymi przed dniem utraty zwolnienia określonego w art. 113 ust. 1 lub 9 albo przed dniem rezygnacji z tego zwolnienia, z wyjątkiem przypadków określonych w art. 113 ust. 5 i 7,
 - b) nastąpiło w wyniku darowizny lub nieodpłatnego świadczenia usługi;
- 4) nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego faktury i dokumenty celne w przypadku gdy:
 - sprzedaż została udokumentowana fakturami lub fakturami korygującymi:
 - a) wystawionymi przez podmiot nieistniejący lub nieuprawniony do wystawiania faktur lub faktur korygujących,
 - b) w których kwota podatku wykazana na oryginale faktury lub faktury korygującej jest różna od kwoty wykazanej na kopii;
 - transakcja udokumentowana fakturą nie podlega opodatkowaniu albo jest zwolniona od podatku;
 - wystawiono więcej niż jedną fakturę dokumentującą tę samą sprzedaż;
 - wystawione faktury, faktury korygujące lub dokumenty celne:
 - a) stwierdzają czynności, które nie zostały dokonane – w części dotyczącej tych czynności,
 - b) podają kwoty niezgodne z rzeczywistością – w części dotyczącej tych pozycji, dla których podane zostały kwoty niezgodne z rzeczywistością,
 - c) potwierdzają czynności, do których mają zastosowanie przepisy art. 58 i 83 Kodeksu cywilnego – w części dotyczącej tych czynności;
- 5) faktury, faktury korygujące wystawione przez nabywcę zgodnie z odrębnymi przepisami nie zostały zaakceptowane przez sprzedającego;

- 6) zaświadczenie, o którym mowa w art. 86 ust. 5, zawiera informacje niezgodne ze stanem faktycznym.

3. Dokumenty uprawniające do odliczenia

Faktura jest podstawowym dokumentem uprawniającym podatnika do odliczenia podatku VAT w niej zawartego, jednak dzięki ustawowemu upoważnieniu zawartemu w art. 106 ust. 8 ustawy, Minister Finansów w § 17 rozporządzenia w sprawie faktur – zamieścił katalog dokumentów, które mimo niespełnienia wszystkich wymogów zawartych w art. 106 ustawy o podatku od towarów i usług mogą być uznane za faktury.

Katalog ten zawiera następujące grupy dokumentów:

- 1) bilety jednorazowe uprawniające do przejazdu na odległość nie mniejszą niż 50 km, wydawane przez podatników uprawnionych do świadczenia usług polegających na przewozie osób: kolejami normalnotorowymi, taborem samochodowym, statkami pełnomorskimi, środkami transportu żeglugi śródlądowej i przybrzeżnej, promami, samolotami i śmigłowcami, jeżeli zawierają następujące dane:
 - a) nazwę sprzedawcy i numer, za pomocą którego jest on zidentyfikowany dla podatku,
 - b) numer i datę wystawienia biletu,
 - c) informacje pozwalające na identyfikację rodzaju usługi,
 - d) kwotę należności wraz z podatkiem,
 - e) kwotę podatku;
- 2) dokumenty dotyczące usług pośrednictwa finansowego zwolnionych od podatku, jeżeli zawierają co najmniej następujące dane:
 - a) określenie usługodawcy i usługobiorcy,
 - b) numer kolejny i datę ich wystawienia,
 - c) nazwę usługi,
 - d) kwotę, której dotyczy dokument;
- 3) dowody zapłaty za przejazdy autostradami płatnymi, jeżeli zawierają następujące dane:
 - a) nazwę sprzedawcy i numer, za pomocą którego jest on zidentyfikowany dla podatku,
 - b) numer kolejny i datę wystawienia,
 - c) informacje pozwalające na identyfikację rodzaju usługi, w szczególności nazwę autostrady, za przejazd którą pobierana jest opłata,
 - d) kwotę należności wraz z podatkiem,
 - e) kwotę podatku;

- 4) rachunki, o których mowa w art. 87 i 88 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2012 r. poz. 749, 1101 i 1342), wystawiane przez podatników niezarejestrowanych jako podatnicy VAT czynni, z wyjątkiem gdy do wystawienia faktury obowiązani są podatnicy, o których mowa w art. 16 ustawy.

W przypadku każdej z wyżej wymienionych kategorii przepisy wskazują elementy, jakie dany dokument powinien zawierać. Powyższe dokumenty można traktować na równi z fakturami tylko wtedy, gdy zawierają wszystkie wymagane elementy.

Dokumenty wymienione powyżej w punktach 1 i 3 dają prawo do odliczenia wykazanego w nich podatku VAT, pod warunkiem że sporządzone są przez podatników mających prawo do wystawiania faktur oraz zawierają wszystkie wymagane przez prawodawcę dane. W myśl § 4 ust. 1 rozporządzenia w sprawie faktur, do wystawiania faktur uprawnione są podmioty zarejestrowane jako podatnicy VAT czynni, posiadający numer identyfikacji podatkowej. Rejestracja polega na złożeniu zgłoszenia rejestracyjnego VAT-R przed dniem wykonania pierwszej czynności podlegającej działaniu ustawy.

4. Odliczenie proporcjonalne

Podatnik musi zawsze sprawdzić, czy dokonanych zakupów nie może przypisać tylko czynnościom, które dają prawo do odliczenia lub które tego prawa nie dają. Dopiero gdy podatku naliczonego nie można wyodrębnić – wskazując, w jakim zakresie związany jest ze sprzedażą opodatkowaną – można pomniejszyć kwotę podatku należnego o taką część kwoty podatku naliczonego, którą można proporcjonalnie przypisać czynnościom, w stosunku do których podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego.

Proporcję tę ustala się jako udział rocznego obrotu z tytułu czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, w całkowitym obrocie uzyskanym z tytułu czynności, w związku z którymi podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, oraz czynności, w związku z którymi podatnikowi nie przysługuje takie prawo. Proporcję określa się procentowo w stosunku rocznym na podstawie obrotu osiągniętego w roku poprzedzającym rok podatkowy, w odniesieniu do którego jest ustalana proporcja.

Obowiązek dokonania korekty podatku odliczonego będzie jednak istniał wówczas, gdy różnica między proporcją wstępną a proporcją ostateczną wyniesie co najmniej 3 punkty procentowe. Zgodnie bowiem z art. 91 ust. 1

ustawy o VAT korekty podatku odliczonego nie dokonuje się, jeśli różnica między proporcją wstępną a proporcją ostateczną nie przekracza 2 punktów procentowych.

Do takiej proporcji wliczamy obrót, wynika to z art. 90 ust. 3 ustawy o VAT. Dlatego należy odnieść się do definicji obrotu określonej w art. 29 ust. 1 ustawy. Obrotem według tej definicji jest kwota należna z tytułu sprzedaży, pomniejszona o kwotę należnego podatku. Kwota należna obejmuje całość świadczenia należnego od nabywcy. Obrotem jest także otrzymana dotacja, subwencja i inna dopłata o podobnym charakterze związana z dostawą lub świadczeniem usług.

Oznacza to, że do podstawy opodatkowania wliczamy tylko odpłatne świadczenie usług i odpłatną dostawę oraz czynności nieodpłatne, jeśli na podstawie ustaw zaliczane są do odpłatnych, zarówno opodatkowanych, jak i zwolnionych.

Korekty dokonuje się w deklaracji podatkowej składanej za pierwszy okres rozliczeniowy roku następującego po roku podatkowym, za który dokonuje się korekty, czyli w deklaracji za styczeń.

Pytania i odpowiedzi:

Dokonałmy zakupu reklamy w portalu internetowym na okres roku. Kiedy w takim przypadku mamy prawo do odliczenia podatku VAT?

W takim przypadku usługę reklamy można uznać za wykonaną dopiero w ostatnim dniu wskazanego rocznego okresu, w konsekwencji w tym dniu przysługuje prawo do odliczenia podatku VAT.

Aby podatnik miał prawo do odliczania podatku naliczonego wynikającego z faktury zakupu, musi zasadniczo zaistnieć związek dokonanych zakupów z wykonywaniem przez podatnika czynności opodatkowanych podatkiem VAT.

Takie stanowisko potwierdził Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie, w piśmie z dnia 30 marca 2009 r., nr IPPP1/443-91/09-3/AW, gdzie czytamy:

„(...) Stosownie do art. 86 ust. 1 ustawy, w zakresie w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi, o którym mowa w art. 15, przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, z zastrzeżeniem art. 114, art. 119 ust. 4, art. 120 ust. 17 i 19 oraz art. 124.

Jak wynika z powyższego przepisu prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przysługuje wyłącznie podatnikom podatku od towarów i usług, w sytuacji gdy towary i usługi, z nabyciem których podatek został naliczony, są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych (...).”

Prawo do odliczenia podatku naliczonego powstaje, co do zasady, w rozliczeniu za okres, w którym podatnik otrzymał fakturę (art. 86 ust. 10 pkt 1 ustawy o VAT). Warunkiem odliczenia VAT w przypadku usług jest oprócz otrzymania faktury także ich wykonanie. Prawo do odliczenia przysługuje dopiero z chwilą wykonania usługi (art. 86 ust. 12 ustawy o VAT). Jednocześnie ustawodawca określił kategorie usług, w przypadku nabycia których nie ma znaczenia, czy zostały już wykonane. Wyjątek ten nie ma jednak zastosowania do usług reklamowych, gdyż są to tylko usługi wymienione w art. 19 ust. 13 pkt 1, 2, 4, 7 i 9-11, czyli usługi, dla których obowiązek podatkowy powstaje na szczególnych zasadach.

W omawianej sytuacji została zawarta umowa o reklamę w portalu internetowym na okres jednego roku. W tej sytuacji nabytą usługę reklamy można uznać za wykonaną dopiero w ostatnim dniu tego rocznego okresu. Tym samym – zakładając, że roczny okres upłynie w 2012 r. – odliczenie podatku naliczonego z przedmiotowej faktury będzie możliwe dopiero w deklaracji VAT-7 w 2012 r.

Takie stanowisko prezentują również sądy administracyjne. W wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z dnia 4 lutego 2008 r., sygn. akt I SA/Rz 825/07, możemy przeczytać:

„Reasumując powyższe i mając na względzie przytoczony wyrok ETS w sprawie C-152/00 niezasadny jest zarzut skargi, że odmówienie prawa do odliczenia w rozliczeniu za miesiąc (lub za miesiąc następny), w którym Spółka otrzymała fakturę wystawioną «z góry» przez serwisanta, narusza zasadę neutralności. Zasada ta nie zostaje naruszona, gdy nie powstaje obowiązek podatkowy. Treść art. 86 ust. 12 ustawy o VAT nie wyklucza prawa do obniżenia kwoty podatku zawartego w fakturach, jedynie warunkuje to prawo koniecznością faktycznego wykonania usługi”.

Podstawa prawna:

– art. 86 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm.).

Czy możemy odliczyć VAT z faktury zaliczkowej otrzymanej z tytułu zapłaty za gadżety reklamowe?

Z otrzymanej faktury zaliczkowej mogą Państwo odliczyć podatek VAT.

Jeżeli chodzi o prawo do odliczenia z faktury zaliczkowej, to należy się odwołać do art. 86 ustawy o VAT. Prawo do obniżenia podatku należnego

powstaje w rozliczeniu za okres, w którym podatnik otrzymał fakturę. Jeżeli podatnik nie dokona obniżenia kwoty podatku należnego w tym terminie, może obniżyć kwotę podatku należnego w deklaracji podatkowej za jeden z dwóch następujących okresów rozliczeniowych.

W przepisie tym przewidziano również szczególne zasady obniżania podatku należnego. Znalazły się wśród nich m.in. odliczanie VAT z faktur za energię elektryczną dopiero w deklaracji za okres, w którym przypada termin płatności, jeżeli z faktury wynika jakiego dotyczy okresu. Nie ma wśród tych wyjątków szczególnych zasad odliczania z faktur dokumentujących zapłacone zaliczki.

Potwierdzają to również organy podatkowe, tytułem przykładu można wskazać pismo z dnia 29 marca 2006 r. nr PP/443/IN/1/BT/2006, Naczelnika Urzędu Skarbowego w Brzegu, gdzie czytamy:

„(...) na poczet realizacji przedmiotu umowy wpłaciła w dniu 30.12.2005 r. zaliczkę w wysokości 5% kwoty kontraktowej. Z przedstawionego stanu faktycznego wynika, że firma wystawiła fakturę zaliczkową w dniu 29.12.2005 r. Zgodnie z art. 19 ust. 11 ustawy o podatku od towarów i usług, jeżeli przed wydaniem towaru lub wykonaniem usługi otrzymano część należności, w szczególności: przedpłatę, zaliczkę, zadatek, ratę, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą jej otrzymania w tej części. Art. 19 ust. 3 pkt 2 lit. d ustawy o podatku od towarów i usług, stanowi, że obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania całości lub części zwrotu, nie później jednak niż 30 dnia, licząc od dnia wykonania usług budowlanych lub budowlano – montażowych. Powyższe oznacza, że u wykonawcy zgodnie z brzmieniem cytowanego wyżej art. 19 ustawy przed wydaniem towaru lub wykonaniem usługi, powstał obowiązek podatkowy z momentem otrzymania zaliczki.

W przypadku gdy realizowana inwestycja służy czynnościom opodatkowanym podatkiem od towarów i usług, w myśl cytowanego wyżej art. 86 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług podatnikowi przysługuje prawo do odliczenia podatku wykazanego w fakturze.

Zgodnie z art. 86 ust. 10 pkt 1 ustawy, prawo do obniżenia kwoty podatku należnego powstaje w rozliczeniu za okres, w którym podatnik otrzymał fakturę albo dokument celny z zastrzeżeniem pkt 2-4 oraz ust. 11,12,16 i 18 (...).”

Podstawa prawna:

- art. 86 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.).

Prowadzimy wyłącznie sprzedaż opodatkowaną. Przekazaliśmy kontrahentom materiały reklamowe, które ze względu na wartość nie były opodatkowane. Czy przysługuje nam prawo do odliczenia podatku VAT?

W opisanej sytuacji nie ma przeszkód do dokonania odliczenia.

Przekazywanie drukowanych materiałów reklamowych, próbek i prezentów małej wartości jest wyłączone z opodatkowania VAT. Nie oznacza to jednak, że podatnik nie ma prawa do odliczenia VAT naliczonego od ich zakupu i wytworzenia. Ustawodawca wyraźnie dopuścił możliwość odliczenia VAT naliczonego od zakupu i wytworzenia drukowanych materiałów reklamowych i informacyjnych, próbek i prezentów małej wartości, mimo że ich przekazanie jest wyłączone z VAT.

Stanowisko takie potwierdził Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie, w piśmie nr IPPP1/443-1058/10-2/ISz, z dnia 13 stycznia 2011 r., gdzie czytamy:

„(...) uprawnienie do odliczenia podatku naliczonego od podatku należnego związanego z dokonywanymi zakupami, uzależnione jest od powiązania tych zakupów z działalnością opodatkowaną podatkiem VAT.

Podatnik ma również prawo – zgodnie z art. 86 ust. 8 pkt 2 ustawy do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, o której mowa w ust. 2, jeżeli importowane lub nabyte towary i usługi dotyczą czynności, o których mowa w art. 7 ust. 3-7.

Z powołanych wyżej przepisów wynika, iż w przypadku, gdy zakupione towary (przeznaczone na akcje promocyjne i reklamowe) służą sprzedaży opodatkowanej (istnieje związek ze sprzedażą opodatkowaną), to podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o podatek naliczony przy ich nabyciu.

Z treści wniosku wynika, iż Wnioskodawca jest jednym z czołowych na rynku polskim producentów żywności przetworzonej, w szczególności żywności na rynku konserw warzywnych oraz na rynku warzyw przetworzonych dla szeroko rozumianego rynku gastronomicznego (w tym hoteli, restauracji). W ofercie Spółki znajdują się m.in. następujące produkty: mrożonki, dania gotowe, mieszanki. W ramach prowadzonej działalności gospodarczej Spółka podejmuje różnego rodzaju działania mające na celu wsparcie sprzedaży swoich produktów, pozyskanie nowych, jak również utrzymanie obecnych klientów Spółki. W szczególności, Spółka dokonuje nieodpłatnych przekazania towarów, zarówno własnej produkcji (m.in. puszek groszku/kukurydzy – dalej jako: Towary) jak i towarów specjalnie w tym celu zakupionych (m.in. obrandowanych – zawierających logo Spółki oraz nieobrandowanych koszulek,

toreb, kosmetyczek, etc. – dalej jako: Materiały reklamowe) na rzecz różnych podmiotów.

Na podstawie art. 86 ust. 1 ustawy prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego od zakupu ww. towarów przekazywanych nieodpłatnie w ramach akcji promocyjnych i reklamowych oraz programów promocyjnych przysługuje wówczas, gdy ich zakup związany jest ze sprzedażą opodatkowaną. Zatem, zgodnie z art. 86 ust. 1 ustawy Wnioskodawca ma prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony przy nabyciu towarów należących do przedsiębiorstwa Spółki a następnie nieodpłatnie przekazanych swoim klientom.

Zatem, stanowisko Spółki w zakresie prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego od nabycia wymienionych we wniosku Towarów/Materiałów reklamowych należących do przedsiębiorstwa podlegających nieodpłatnemu przekazaniu uznaje się za prawidłowe (...)”.

Podstawa prawna:

- art. 86 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.).

Rozdział VI

Sprzedaż premiowa

1. Uwagi ogólne

Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych, jakkolwiek posługuje się pojęciem sprzedaży premiowej, niestety nie zawiera jej definicji. Sprzedaż premiowa, generalnie, polega na uatrakcyjnieniu zakupu danych towarów.

Zgodnie natomiast z internetowym „Słownikiem języka polskiego PWN”, premia to nagroda za coś, często mająca zachęcić do czegoś osobę nagradzaną.

Podobnie termin ten został zdefiniowany w wyroku NSA z 17 października 2007 r. o sygn. akt I SA/Łd 859/07: termin „premia” oznacza natomiast nagrodę za coś, dodatkowe wynagrodzenie za wykonanie czegoś, często mające zachęcić do czegoś osobę nagrodzoną.

Próbie zdefiniowania sprzedaży premiowej podjął Naczelnik Drugiego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie w postanowieniu z dnia 22 maja 2006 r. Nr 1472/DPC/415-22/06/MS, gdzie możemy przeczytać:

„(...) Pojęcie sprzedaży premiowej nie zostało zdefiniowane ww. ustawie, ani w innych przepisach prawa. W praktyce pod pojęciem sprzedaży premiowej należy rozumieć czynności mające na celu zachęcanie nabywców do dokonywania zakupów o określonej wartości, bądź systematycznego dokonywania zakupów. Sprzedaż premiową należy utożsamiać z transakcją w ramach której obok sprzedaży towaru lub usługi dochodzi do wydania nabywcy premii (nagrody). W przedstawionym stanie faktycznym przez Spółkę akcje promocyjne dotyczące zakupu produktu firmowego i przesłaniem odpowiedniej ilości wieczek i związane z tym otrzymanie nagrody spełniają kryterium sprzedaży premiowej. Naczelnik tut. Urzędu potwierdza, iż udział konsumentów w każdej z prezentowanych akcji promocyjnych jest bowiem nieodłącznie związany z zakupem towaru. Aby wziąć udział w akcji promocyjnej i mieć szansę na otrzymanie nagrody, konsument musi przede wszystkim dokonać zakupu premiiowanego towaru. Otrzymanie nagrody jest więc bezpośrednio związane z zakupem towaru (...).”

Warto również zwrócić uwagę na stanowisko Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie, wyrażone w piśmie z dnia 19 lipca 2004 r. Nr FB/005A-613/ZL/04, w którym wskazał on, iż:

„(...) Umowa sprzedaży jest uregulowana w przepisach art. 535 i następnych ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz.U. Nr 16, poz. 93 ze zm.). Zgodnie z tymi przepisami przez umowę sprzedaży sprzedawca zobowiązuje się przenieść na kupującego własność rzeczy i wydać mu rzecz, a kupujący zobowiązuje się rzecz odebrać i zapłacić. Zatem przy sprzedaży premiowej musi wystąpić instytucja umowy sprzedaży rzeczy oraz premia, instrumenty te muszą być połączone cywilnoprawną instytucją przyrzeczenia publicznego (...).”

2. Forma nagrody

Przyjmuje się, iż ze sprzedażą premiową mamy do czynienia zarówno w sytuacji, w której nagrody mają charakter rzeczowy, jak i pieniężny. Stanowisko takie zostało wyrażone m.in. w interpretacji dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 14 lipca 2010 r., nr IPPB2/415-292/10-4/MR, gdzie czytamy:

„(...) Stosując wykładnię językową wyrażenia «sprzedaż premiowa» zauważyć należy, iż składa się ono z dwóch elementów, wymagających zdefiniowania, mianowicie terminu «sprzedaż» oraz «premiowa».

Pojęcie umowy sprzedaży zostało zdefiniowane i uregulowane w ustawie z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz.U. z 1964 r. Nr 16, poz. 93 ze zm.) i tak treść art. 535 i następnych stanowi, że przez umowę sprzedaży sprzedawca zobowiązuje się przenieść na kupującego własność rzeczy i wydać mu rzecz, a kupujący zobowiązuje się zapłacić sprzedawcy cenę. Sprzedaż jest zatem umową dwustronnie zobowiązującą, a skutkiem jej zawarcia jest zobowiązanie się sprzedawcy do przeniesienia własności rzeczy lub prawa na kupującego oraz zobowiązanie się kupującego do zapłacenia sprzedawcy umówionej ceny. Świadczenie jednej strony jest więc odpowiednikiem świadczenie drugiej strony. W takim ujęciu umowa sprzedaży ma charakter umowy wzajemnej. Świadczenia stron mają charakter ekwiwalentny, jednakże w znaczeniu subiektywnym. Z istoty swej umowa ma charakter odpłatny. Odpowiednikiem świadczenia sprzedawcy jest umówiona cena, a więc ustalona przez strony i wyrażona w pieniądzu wartość rzeczy lub prawa.

Termin «premia», «premiowa» nie został zdefiniowany w przepisach podatkowych, ani też cywilnoprawnych. Z uwagi na powyższe koniecznym jest dokonanie wykładni językowej przedmiotowego pojęcia. Za premię uznać należy nagrodę za coś, dodatkowe wynagrodzenie za wykonanie czegoś (Nowy Słownik Języka Polskiego, PWN, Warszawa, 2003). Innymi słowy poję-

cie to służy dla określenia świadczenia, które otrzymuje ktoś, kto zachował się w sposób określony przez przyznającego premię. Przymiotnik «premiowy» należy zatem rozumieć jako odnoszący się do powyżej zdefiniowanej premii.

Należy także zwrócić uwagę na przepis art. 353 § 1 ustawy Kodeks cywilny, który stanowi, że zobowiązanie polega na tym, że wierzyciel może żądać od dłużnika świadczenia, a dłużnik powinien świadczenie spełnić. Natomiast zgodnie z § 2 art. 353 Kodeksu cywilnego, świadczenie może polegać na działaniu albo na zaniechaniu. Zatem strony umowy sprzedaży mogą wzbogacić treść łączącego je stosunku w granicach swobody kontraktowania, tzn. mogą wprowadzić do niego określone postanowienia, których treść lub cel nie sprzeciwiają się właściwości (naturze) sprzedaży, ustawie lub zasadom współżycia społecznego. Do tego rodzaju postanowień należy zobowiązanie sprzedawcy do spełnienia dodatkowego świadczenia (nagrody) w przypadku zakupu przez kupującego określonego towaru. Postanowienia takie stanowią elementy dodatkowe, zastrzeżone w treści umowy przez strony.

W związku z powyższym, mając na uwadze powyższe ustalenia i powołane przepisy prawa, zdaniem tutejszego organu podatkowego «sprzedaż premiowa» jest umową sprzedaży, zawartą między sprzedawcą a kupującym, połączoną jednak z przyznaniem przez sprzedającego premii kupującemu. Na skutek zawarcia tej umowy po stronie sprzedawcy powstaje obowiązek przeniesienia na kupującego własności rzeczy i wydania mu rzeczy, jak również wydania (przekazania) kupującemu premii, w związku z dokonaniem przez niego zakupem, której wartość nie jest objęta ceną kupowanego towaru. Otrzymanie premii jest gwarantowane, albowiem przyznawane jest przez sprzedawcę kupującemu w zamian za to, że ten dokonał zakupu określonego towaru, na warunkach wskazanych przez sprzedającego (np. w określonej ilości, o określonej wartości, czy też określonego rodzaju towarów). Po stronie kupującego powstaje obowiązek zapłaty ceny sprzedaży oraz uprawnienie do otrzymania premii.

Z przedstawionego we wniosku zdarzenia przyszłego wynika, iż Spółka zamierza organizować akcje promocyjne i lojalnościowe dla klientów («Program») o charakterze sprzedaży premiowej polegającej na przyznaniu każdemu klientowi spełniającemu określone warunki nagrody rzeczowej lub pieniężnej. Nagrody nie będą związane z elementem rywalizacji pomiędzy uczestnikami Programu. Nagrody będą przyznawane w miesięcznych lub kwartalnych okresach rozliczeniowych. Wartość nagrody otrzymanej przez

klienta w miesięcznym lub kwartalnym okresie rozliczeniowym nie przekroczy 760 PLN. Nagrody otrzymane przez uczestnika nie pozostają w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą.

Reasumując, należy stwierdzić, iż nagrody o jednorazowej wartości nie przekraczającej 760 zł, przyznane przez Wnioskodawcę w ramach programu lojalnościowego o charakterze sprzedaży premiowej, skierowane do osób nie będących przedsiębiorcami, dokonujących zakupów we własnym imieniu, będą objęte zwolnieniem z podatku na mocy art. 21 ust. 1 pkt 68 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Bez znaczenia dla możliwości skorzystania z powyższego zwolnienia pozostaje ilość otrzymanych w ciągu roku nagród oraz łączna ich wartość (...)”.

3. Wydatki poniesione na zakup nagród

Zgodnie z ogólną regułą kosztami podatkowymi mogą być tylko takie wydatki, które wpływają na osiągnięcie przychodu lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów. Ponadto wydatek nie może znajdować się w katalogu wydatków, które nie mogą być zaliczone do kosztów uzyskania przychodu. Należy zatem przyjąć, iż kosztami uzyskania przychodów są wszelkie racjonalnie uzasadnione wydatki związane z prowadzoną działalnością, których celem jest osiągnięcie, zabezpieczenie i zachowanie źródła przychodów; przy czym przy ustalaniu kosztów uzyskania przychodu, każdy przypadek poza wyraźnie wskazanymi w ustawie wymaga indywidualnej oceny pod kątem bezpośredniego związku z przychodami i racjonalnością działania dla ociążenia przychodu.

Niewątpliwie wskazane w pytaniu wydatki spełniają wskazane warunki dlatego też nie ma przeszkód aby zaliczyć je do kosztów. Jednak należy pamiętać, iż podstawowym zadaniem podmiotu organizującego sprzedaż premiową jest udowodnienie, że wydatki z nią związane są poniesione w celu uzyskania przychodu. Podatnicy nie powinni mieć z tym problemu. Nie ulega bowiem wątpliwości, że wszelkie działania mające na celu uatrakcyjnienie sprzedaży mają (lub przynajmniej mogą mieć) wpływ na wysokość uzyskiwanych przychodów.

Stanowisko takie potwierdził Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w piśmie z dnia 23 listopada 2009 r., nr IBP-BI/1/415-720/09/AB:

„(...) Stosownie do art. 22 ust. 4 ww. ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, koszty uzyskania przychodów, z zastrzeżeniem ust. 5 i 6, są potrącane tylko w roku podatkowym, w którym zostały poniesione. Z wniosku wynika, iż wnioskodawczyni zalicza wydatki do kosztów uzyskania przychodów

w sposób wskazany przepisem art. 22 ust. 4 w związku z art. 22 ust. 6b ww. ustawy, tj. w dacie ich poniesienia, bez względu na datę uzyskania przychodu. Wnioskodawczyni nie stosuje zatem zasad określonych w art. 22 ust. 5–5c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, przewidzianych dla podatników prowadzących księgi rachunkowe oraz podatkową księgę przychodów i rozchodów w sposób umożliwiający wyodrębnienie kosztów uzyskania przychodów odnoszących się tylko do danego roku podatkowego.

Zatem wydatki związane z zakupem nagród, wynikające z wystawionych faktur, powinny być zaewidencjonowane w kosztach uzyskania przychodów w dacie ich poniesienia. Podkreślenia przy tym wymaga, iż zgodnie z art. 22 ust. 6b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, za dzień poniesienia kosztu uzyskania przychodów, w przypadku podatników, o których mowa w art. 22 ust. 6 ww. ustawy (tj. prowadzących podatkowe księgi przychodów i rozchodów), uważa się dzień wystawienia faktury (rachunku) lub innego dowodu stanowiącego podstawę do zaksięgowania (ujęcia) kosztu (...)

Jednocześnie należy podkreślić, iż w przypadku organizacji sprzedaży premiowej nie mamy do czynienia z działalnością reklamową. Nie ma ona bowiem na celu informowania o zaletach produktu. Oznacza to, że możliwość zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wydatków na zakup nagród należy oceniać pod kątem ogólnych zasad zaliczania wydatków do kosztów, tzn. zgodnie z art. 22 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i art. 15 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Taką interpretację potwierdza w szczególności pismo Ministerstwa Finansów z dnia 6 grudnia 1995 r. (PO 4/AK-722-1110/95):

„(...) Jak wynika z pisma, spółka prowadzi sprzedaż premiową niektórych produkowanych przez siebie wyrobów. Sprzedaż ta polega na tym, że do każdego sprzedanego w danym okresie wyrobu dołączona jest nagroda. Wątpliwości spółki dotyczą kwestii zaliczania do kosztów uzyskania przychodów wydatków związanych z tymi nagrodami.

Sprzedaż premiowa polega na uatrakcyjnieniu zakupu danych towarów. Wydatki związane z takim uatrakcyjnieniem sprzedawanych towarów (atrakcyjne opakowanie, koszty związane z dostawą zakupionego towaru do domu odbiorcy itp.) pozostają w bezpośrednim związku z przychodami ze sprzedaży, stanowią więc w całości, stosownie do art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, koszty uzyskania przychodów, o ile nie zachodzą przesłanki określone w art. 11 wspomnianej ustawy.

Jednocześnie Ministerstwo Finansów pragnie wyjaśnić, iż nie będą w tym przypadku miały zastosowania postanowienia art. 16 ust. 1 pkt 28 tej ustawy. Pojęcie bowiem «reklamy», o której mowa w tym przepisie, w związku

z brakiem definicji tego słowa w ustawie, należy pojmować zgodnie z jego znaczeniem w języku polskim. Słownik języka polskiego definiuje zaś pojęcie reklamy jako «rozpowszechnianie informacji o towarach, ich zaletach, wartości, miejscach i możliwościach, nabycia, chwalenie kogoś, zalecanie czegoś» (Słownik języka polskiego, PWN, Warszawa 1981, s. 78).

Rozszerzanie znaczenia słowa „reklama” na wszelkie działania podatnika zmierzające do zwiększenia przychodów poprzez uatrakcyjnienie towarów produkowanych czy sprzedawanych przez niego, w świetle przedstawionej wykładni językowej, jak również w świetle wykładni celowościowej, nie znajduje uzasadnienia (...)”.

4. Sprzedaż premiowa a zwolnienie podatkowe

Zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 68 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (j.t. Dz.U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.) wolna od podatku dochodowego jest wartość wygranych w konkursach i grach organizowanych i emitowanych (ogłaszanych) przez środki masowego przekazu (prasa, radio i telewizja) oraz konkursach z dziedziny nauki, kultury, sztuki, dziennikarstwa i sportu, a także nagród związanych ze sprzedażą premiową – jeżeli jednorazowa wartość tych wygranych lub nagród nie przekracza kwoty 760 zł; zwolnienie od podatku nagród związanych ze sprzedażą premiową nie dotyczy nagród otrzymanych przez podatnika w związku z prowadzoną przez niego pozarolniczą działalnością gospodarczą, stanowiących przychód z tej działalności.

Aby wartość nagród związanych ze sprzedażą premiową zwolniona była z podatku dochodowego, spełnione muszą być warunki:

- nagroda związana być musi ze sprzedażą premiową,
- jednorazowa wartość nagrody nie może przekroczyć kwoty 760 zł,
- sprzedaż premiowa nie dotyczy nagród otrzymanych przez osoby w związku z prowadzoną przez nie pozarolniczą działalnością gospodarczą.

Sprzedaż premiowa jest umową sprzedaży zawartą pomiędzy sprzedawcą a kupującym, połączoną z przyznaniem przez sprzedającego premii kupującemu. W związku z powyższym należy stwierdzić iż, zwolnienie określone w art. 21 ust. 1 pkt 68 ustawy o PIT, dotyczy wyłącznie osób fizycznych otrzymujących nagrody w związku z zawarciem umowy sprzedaży w swoim imieniu i na swoją rzecz, pod warunkiem, że sprzedaż premiowa nie dotyczy nagród otrzymanych przez te osoby w związku z prowadzoną przez nie pozarolniczą działalnością gospodarczą.

Sytuacja zmienia się diametralnie, jeżeli powyższy limit zostanie przekroczony. W myśl art. 30 ust. 1 pkt 2 ustawy o PIT od przychodów z tytułu

nagród związanych ze sprzedażą premią pobiera się zryczałtowany podatek dochodowy w wysokości 10 proc. nagrody. Warto podkreślić, że w razie przekroczenia powyższego limitu opodatkowaniu podlega cała wartość uzyskanej premii, a nie tylko nadwyżka ponad kwotę 760 zł. Okoliczność tę powinni brać pod uwagę organizatorzy akcji, ponieważ w tym wypadku mniejsza wartość premii, może realnie oznaczać większą korzyść dla beneficjenta.

Dlatego w takich sytuacjach warto zastanowić się, czy nie dokonać sprzedaży nagrody za symboliczną kwotę. Organy podatkowe aprobują taki sposób działania, czego przykładem może być pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 8 kwietnia 2009 r., nr ILPB3/423-81/09-4/MC, gdzie możemy przeczytać, iż stanowisko wyrażone poniżej jest prawidłowe:

„(...) W ocenie Spółki, nie można mówić w tej sytuacji o częściowo nieodpłatnym świadczeniu po stronie nabywcy, którym jest Wnioskodawca zakupionego na warunkach promocyjnych towaru.

Za zasadne wydaje się powołanie na wstępie niniejszego uzasadnienia treść art. 353 ust. 1 Kodeksu cywilnego, w którym czytamy: «strony zawierające umowę mogą ułożyć stosunek prawny według własnego uznania, byleby treść lub cel nie sprzeciwiały się właściwości (naturze) stosunku, ustawie ani zasadom współżycia społecznego». Przepis ten wyraża fundamentalną zasadę swobody zawierania umów, zgodnie z którą strony (tu podatnicy) mają swobodę w kształtowaniu treści swoich stosunków gospodarczych, w tym stosowania akcji promocyjnych, upustów czy bonifikat. Niemniej jednak, należy zawsze brać pod uwagę podatkowe konsekwencje takich postanowień.

Zgodnie z art. 14 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych «wartość rynkową (...) rzeczy lub praw majątkowych określa się na podstawie cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca odpłatnego zbycia».

Analogicznie należy tu wskazać argumentację przedstawioną w punkcie poprzednim (ad. 1.1), gdzie mowa o tym, iż sprzedawanie towaru za 1 zł, przy jednoczesnym zwiększeniu obrotów, należy uznać za zachowanie ekwiwalentności w tak dokonywanej transakcji.

Niewątpliwie, stosowanie upustów cenowych, szczególnie w ramach prowadzonych promocji należy uznać za w pełni uzasadnione.

Należy wskazać, iż «pojęcie wartości rynkowej» nie jest pojęciem ustalonym. Identyczny produkt, prawo, czy też świadczenie mogą mieć różną wartość rynkową, która uzależniona będzie od szeregu czynników, takich jak: czas, miejsce czy skala transakcji. W rzeczywistości gospodarczej możliwe są

sytuacje, w których ustalona odpłatność nie będzie odzwierciedlała wartości rynkowej rzeczy, prawa lub świadczenia, będzie jednakże wynikiem okoliczności uzasadniających wskazanie innej wartości niż wartość rynkowa.

Obiektywnie rozumiana wartość rynkowa nie oznacza wartości jednolicie ustandaryzowanej. Nie może być mowy o oficjalnym «taryfikatorze» rzeczy, praw lub świadczenia, rozumianym jako stały wyznacznik ich wartości (R. Krasnodębski, Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, do art. 14 ust. 1, LexPolonica).

Podkreślenia wymaga także przepis art. 12 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, zgodnie z którym: «za przychody związane z działalnością gospodarczą i z działami specjalnymi produkcji rolnej, osiągnięte w roku podatkowym, uważa się także należne przychody, choćby nie zostały jeszcze faktycznie otrzymane, po wyłączeniu wartości zwróconych towarów, udzielonych bonifikat i skont».

Przez «bonifikatę» (rabat) należy rozumieć pomniejszenie ustalonej uprzednio ceny towaru lub usługi. Bonifikata (rabat) jest udzielona wówczas, gdy wystąpią okoliczności uzasadniające obniżenie ustalonej wcześniej ceny (...). Jeżeli z istoty świadczenia wynikać będzie, iż faktycznie stanowi ono obniżenie ceny sprzedaży, to będzie miało miejsce udzielenie rabatu. Wartość rabatu pomniejsza przychód podatnika (Informacja Urzędu Skarbowego w Olsztynie z dnia 30 grudnia 2003 r., US I/423-37/03).

Z powyższego wynika, iż udzielenie przez Sprzedawcę bonifikaty (rabatu) w postaci sprzedaży towaru za 1 zł stanowi podstawę do pomniejszenia przychodu z tego tytułu.

Analogicznie kosztem uzyskania przychodu po stronie Nabywcy będzie odpowiednio wartość rzeczy pomniejszona o udzieloną bonifikatę, a zatem jest to cena wyrażona w umowie. Nie można zatem mówić w tym przypadku o nieodpłatnym świadczeniu, gdyż w rzeczywistości nie miało ono miejsca.

Niezmiernie istotnym jest w omawianej sytuacji również fakt, iż Sprzedawca tak ustaloną promocję stosuje odpowiednio dla wszystkich swoich klientów, którzy przekroczyli określony poziom zakupów, co również potwierdza regulamin promocji. Należy zatem podkreślić, iż jest to ekonomicznie uzasadniona strategia firmy, a nie częściowo nieodpłatne świadczenie stosowane w stosunkach z danym podmiotem. O czym szerzej w poprzednim punkcie (ad. 1.1).

Z powyższego wynika, iż cena danego produktu jest wypadkową wielu czynników, często może ona odbiegać od jej wartości rynkowej, jeżeli istnieją uzasadnione przyczyny. Fakt, iż Sprzedawca, przy osiągnięciu przez Klientów odpowiednio wysokiego pułapu obrotu, sprzedaje inny towar za 1 zł, nie oznacza, że towar ten jest wydawany bez odpłatności. Cena za pozostałe towary może

bowiem zawierać cenę towaru sprzedanego za 1 zł. «Cena rynkowa musi uwzględniać wiele czynników, a w szczególności fakt, że rynek wymusza stosowanie rabatów oraz niekiedy nieoczekiwanych i znacznych upustów» (G. Dźwigała, Z. Huszcz, P. Karwat, R. Krasnodębski, M. Ślifirczyk, F. Świtła, Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, wyd. LexisNexis, Warszawa 2007 r.)...”.

5. Obowiązki organizatora sprzedaży premiowej

Artykuł 41 ust. 4 ustawy o PIT do poboru zryczałtowanego podatku obliguje sprzedawcę. Warunkiem odbioru nagrody powinno być wpłacenie przez klienta odpowiedniej kwoty tytułem należnej daniny. Jeśli beneficjent uchyla się od zapłaty, premia nie może zostać mu udostępniona.

Sprzedawca ma obowiązek przekazać kwotę zryczałtowanego podatku, w terminie do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym pobrano podatek – na rachunek urzędu skarbowego właściwego według miejsca zamieszkania płatnika, a jeżeli płatnik nie jest osobą fizyczną, według siedziby bądź miejsca prowadzenia działalności.

W terminie do końca stycznia roku następującego po roku podatkowym płatnik jest obowiązany sporządzić i przesłać urzędowi skarbowemu roczną deklarację na formularzu PIT-8AR.

Jeżeli premiowany zakup był realizowany w ramach działalności gospodarczej, otrzymana nagroda – bez względu na jej wartość – zaliczana jest do przychodów z tej działalności i opodatkowywana przez beneficjenta. W tym przypadku organizator akcji promocyjnej nie pobiera podatku ani nie sporządza deklaracji (informacji). Podobne stanowisko zajął NSA w wyroku z dnia 11 sierpnia 2005 r., sygn. II FSK 103/05, w którym uznał, iż:

„(...) do przychodów osoby fizycznej uzyskiwanych w ramach prowadzenia działalności gospodarczej nie można stosować 10% zryczałtowanego podatku dochodowego dotyczącego nagród związanych ze sprzedażą premiową (...)”.

6. Sprzedaż premiowa a VAT

Na równi z odpłatną dostawą towarów podlegającą opodatkowaniu VAT uznaje się również przekazanie nieodpłatnie przez podatnika towarów należących do jego przedsiębiorstwa, w szczególności:

- 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,
- wszelkie inne darowizny

– jeżeli podatnikowi przysługiwało, w całości lub w części, prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu tych towarów.

Co do zasady przekazanie prezentów ma służyć prowadzonej działalności, jednak czynność ta podlega obecnie opodatkowaniu VAT, jeżeli:

- 1) podatnikowi przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego od nabytej odzieży,
- 2) towary te nie stanowią prezentów o małej wartości, o których mowa w art. 7 ust. 3 i 4 ustawy o VAT.

Bez znaczenia pozostaje fakt, że nieodpłatne przekazanie nastąpiło na cele związane z przedsiębiorstwem prowadzonym przez podatnika.

Wyłączeniu z zakresu opodatkowania (art. 7 ust. 3 ustawy o VAT) podlegają trzy kategorie nieodpłatnych dostaw towarów wymienione enumeratywnie w ustawie:

- drukowane materiały reklamowe i informacyjne,
- prezenty o małej wartości i
- próbki.

Oba te pojęcia zostały przez ustawodawcę szczegółowo zdefiniowane. Stosownie do art. 7 ust. 4 ustawy o VAT, przez prezenty o małej wartości rozumie się przekazywane przez podatnika jednej osobie towary:

- o łącznej wartości nieprzekraczającej w roku podatkowym 100 zł, jeżeli podatnik prowadzi ewidencję pozwalającą na ustalenie tożsamości tych osób,
- których przekazania nie ujęto w ewidencji, o której mowa powyżej, jeżeli jednostkowa cena nabycia towaru (bez podatku), a gdy nie ma ceny nabycia, jednostkowy koszt wytworzenia, określone w momencie przekazywania towaru, nie przekraczają 10 zł.

W konsekwencji nieodpłatne przekazanie prezentu będzie podlegać opodatkowaniu VAT w przypadku:

- prezentów o wartości przekraczającej 100 zł,
- prezentów o wartości powyżej 10 zł, ale nieprzekraczającej 100 zł, gdy nie jest prowadzona ewidencja osób obdarowanych.

Definicję próbek określa art. 7 ust. 7 ustawy o VAT. W myśl tego przepisu, przez próbkę rozumie się niewielką ilość towaru reprezentującą określony rodzaj lub kategorię towarów, która zachowuje skład oraz wszystkie właściwości fizyczne, fizykochemiczne i chemiczne lub biologiczne towaru, przy czym ilość lub wartość przekazywanych (wręczanych) przez podatnika próbek nie wskazuje na działanie mające charakter handlowy.

7. Odliczenie VAT

Z art. 86 ust. 1 ustawy o VAT wynika, że podatnikowi przysługuje prawo o obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w zakresie, w jakim towary lub usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych. Gdy kwota VAT naliczonego jest w okresie rozliczeniowym wyższa od kwoty VAT należnego, powstała nadwyżka obniża podatek należny za następne okresy rozliczeniowe lub podlega zwrotowi na rachunek bankowy.

Istotne dla zaistnienia prawa podatnika do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony jest określenie związku ponoszonych wydatków z wykonywaniem czynności opodatkowanych. Przy czym związek może być pośredni.

Stanowisko takie potwierdza również Europejski Trybunał Sprawiedliwości. W orzeczeniu w sprawie **C-16/00** *Cibo Participations SA vs Directeur régional des impôts du Nord-Pas-de-Calais* czytamy, że nawet jeśli nie występuje bezpośredni związek pomiędzy różnymi usługami zakupionymi w związku z nabyciem spółek a jakąkolwiek transakcją opodatkowaną, w stosunku do której VAT jest odliczany, to i tak przysługuje prawo do odliczenia VAT. ETS stwierdził jednak, iż koszt tych usług jest częścią kosztów ogólnych, składnikiem kosztowym wytworów podatnika. Usługi takie pozostają zatem w bezpośrednim związku z działalnością podatnika jako całością.

8. Regulamin

Niezależnie od tego, w jaki sposób przedsiębiorca postanawia uatrakcyjnić sprzedaż swoich towarów, w celu realizacji sprzedaży promocyjnej powinien opracować regulamin premiowania klientów dokonujących zakupu jego towarów. Nie ma co prawda żadnych formalnych wymogów co do tego, jak powinien wyglądać, ale praktyka wskazuje, iż w regulaminie powinny znaleźć się co najmniej następujące informacje:

- określenie organizatora sprzedaży premiowej,
- określenie adresata promocji,
- czas i miejsce trwania promocji,
- określenie premiowanego towaru lub usługi,
- określenie nagrody,
- sformułowanie warunku, którego spełnienie upoważni do otrzymania premii,
- wskazanie sposobu wydania nagrody.

W razie ewentualnej kontroli podatkowej taki dokument pozwoli na uzasadnienie decyzji podjętej odnośnie do kwalifikacji podatkowej kosztów poniesionych przez firmę na zorganizowanie promocji.

Pytania i odpowiedzi:

Bank zamierza wprowadzić do oferty swoich produktów pożyczkę gotówkową w sprzedaży premiowej. Sprzedaż premiowa tego produktu polegałaby na tym, że aktualny klient Banku (pożyczkobiorca) zarekomenduje Bankowi nowego klienta, który będzie chciał skorzystać z oferty pożyczkowej tego Banku. W przypadku akceptacji przez Bank rekomendowanego klienta, oraz zawarcia umowy pożyczki z klientem rekomendowanym, klient rekomendujący otrzyma premię w formie bonifikaty odsetek od rat swojej pożyczki w kwocie nie większej niż 760 zł.

W opisaney sytuacji nie jest możliwe skorzystania ze wskazanego w pytaniu zwolnienia.

Na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 68 wyżej powołanej ustawy, wolna od podatku dochodowego jest wartość wygranych w konkursach i grach organizowanych i emitowanych (ogłaszanych) przez środki masowego przekazu (prasa, radio i telewizja) oraz konkursach z dziedziny nauki, kultury, sztuki, dziennikarstwa i sportu, a także nagród związanych ze sprzedażą premiową – jeżeli jednorazowa wartość tych wygranych lub nagród nie przekracza kwoty 760 zł.

Z przepisu tego jednoznacznie wynika, że zwolnienie z opodatkowania dotyczy wyłącznie nagród związanych ze sprzedażą premiową.

Przez umowę sprzedaży sprzedawca zobowiązuje się przenieść na kupującego własność rzeczy i wydać mu rzecz, a kupujący zobowiązuje się rzecz odebrać i zapłacić. Zatem przy sprzedaży premiowej musi wystąpić instytucja umowy sprzedaży rzeczy oraz premia, instrumenty te muszą być połączone cywilnoprawną instytucją przyrzeczenia publicznego.

W świetle powyższego premia w formie bonifikaty odsetek od rat pożyczki otrzymanej przez pożyczkobiorcę rekomendującego Bankowi nowego klienta, nie może być uznana za nagrodę związaną ze sprzedażą premiową zwolnioną na mocy wyżej cytowanego przepisu art. 21 ust. 1 pkt 68.

Stanowisko takie potwierdził Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie, w piśmie z dnia 19 lipca 2004 r. Nr FB/005A-613/ZL/04, gdzie możemy przeczytać:

„(...) Kwota bonifikaty odsetek od pożyczki udzielona pożyczkobiorcy rekomendującemu Bankowi nowego klienta stanowi przychód z innych źródeł, o którym mowa w art. 20 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, podlegający opodatkowaniu według skali podatkowej. Podatnik otrzymujący tę premię jest obowiązany wykazać jej kwotę w zeznaniu podatkowym w celu

skumulowania z pozostałymi dochodami. Bank zaś obowiązany jest do sporządzenia informacji (PIT-8C) o wysokości udzielonej bonifikaty i przesłać ją w terminie do końca lutego następnego roku podatkowego podatnikowi i urzędowi skarbowemu, właściwemu według miejsca zamieszkania podatnika, a w przypadku podatnika niemającego miejsca zamieszkania na terytorium RP – do urzędu skarbowego właściwego w sprawach opodatkowania osób zagranicznych (art. 42a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych) (...)”.

Podstawa prawna:

- art. 21 ust. 1 pkt 68 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.).

Czy podlegają zwolnieniu z podatku dochodowego od osób fizycznych nagrody rzeczowe (w wysokości od 100 do 300 zł) przekazane w ramach konkursu sprzedaży premiowej dla pracowników firm (odbiorców hurtowych), które dokonają w spółce zakupów w określonej kwocie?

W opisaney sytuacji nie mamy do czynienia ze sprzedażą premiową w konsekwencji pracownicy kontrahenta powinni potraktować otrzymane nagrody jako przychód z innych źródeł.

W takiej sytuacji nie mamy jednak do czynienia z przypadkiem sprzedaży premiowej, a raczej ze zwykłą sprzedażą, z którą łączy się wydanie nagrody. Nabywca może bowiem nawet nie wiedzieć, że w związku z nabyciem przez niego określonego towaru lub usługi ktoś inny otrzymuje jakąś nagrodę.

Skoro nie jest to sprzedaż premiowa, to dla takich przychodów nie może zostać zastosowane zwolnienie z podatku do kwoty 760 zł, a w razie jego braku, tj. gdy wartość nagrody przekracza 760 zł – opodatkowanie według preferencyjnej 10% stawki podatkowej. Ze sprzedażą premiową mielibyśmy do czynienia, gdyby nagrodę otrzymywał kontrahent dokonujący zakupów, a nie jego pracownik.

Stanowisko takie możemy odnaleźć w piśmie Naczelnika Drugiego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie, postanowienie z dnia 14 lipca 2006 r., 1472/DPC/415-52/06/PK, gdzie czytamy:

„(...) żeby uznać, iż dany przychód jest przychodem ze sprzedaży premiowej musi istnieć tożsamość nabywcy i otrzymującego nagrodę. W takiej sytuacji na Spółce ciąży obowiązek płatnika z tytułu przekazywania nagród. Wynikają one z art. 30 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, który stanowi, iż od uzyskanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej dochodów

(przychodów) z tytułu wygranych w konkursach, grach i zakładach wzajemnych lub nagród związanych ze sprzedażą premiową, z zastrzeżeniem art. 21 ust. 1 pkt 6, 6a i 68 pobiera się zryczałtowany podatek dochodowy w wysokości 10% wygranej lub nagrody. W tym zakresie zastosowanie będzie miało zwolnienie zawarte w art. 21 ust. 1 pkt 68 ww. ustawy, zgodnie z którym wolna od podatku jest wartość m.in. nagród związanych ze sprzedażą premiową – jeżeli jednorazowa wartość tych wygranych lub nagród nie przekracza kwoty 760 zł; zwolnienie od podatku nagród związanych ze sprzedażą premiową nie dotyczy nagród otrzymanych przez podatnika w związku z prowadzoną przez niego pozarolniczą działalnością gospodarczą, stanowiących przychód z tej działalności. Należy przy tym wskazać, iż w przypadku gdy jednorazowa wartość takiej nagrody przekroczy 760,00 zł to opodatkowaniu będzie podlegała cała kwota nagrody. W przypadku gdy powstanie zobowiązanie podatkowe z tego tytułu, zastosowanie będzie miał przepis art. 42 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, zgodnie z którym płatnicy przekazują kwoty zryczałtowanego podatku, w terminie do dnia 20 miesiąca następującego po miesiącu, w którym pobrano podatek – na rachunek urzędu skarbowego, którym kieruje naczelnik urzędu skarbowego właściwy według siedziby płatnika, przesyłając równocześnie deklaracje według ustalonego wzoru (obecnie: PIT-8A).

W przypadku osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą, nagrody te będą stanowiły przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej i w tym zakresie ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie nakłada na podmioty wypłacające takie przychody żadnych obowiązków (ani obowiązków płatnika ani obowiązków informacyjnych).

Reasumując, z tytułu przekazywania przedmiotowych świadczeń nabywcom – osobom fizycznym nieprowadzącym działalności gospodarczej na Spółce ciąży obowiązek naliczenia, pobrania i wpłacenia podatku, a także złożenia deklaracji PIT-8A do naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla siedziby Spółki. W przypadku zaś gdy osoby otrzymujące te świadczenia nie są jednocześnie nabywcami (czyli w sytuacji gdy nabywcami były osoby prawne), na Spółce ciąży jedynie obowiązek przekazania tym osobom i naczelnikowi urzędu skarbowego właściwemu dla tych osób, informacji PIT-8C. W trzeciej wymienionej we wniosku sytuacji – przekazywania świadczeń osobom fizycznym prowadzącym działalność gospodarczą na Spółce nie ciąży żadne obowiązki wynikające z ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (...)

Podobne stanowisko zaprezentował Naczelnik Podkarpackiego Urzędu Skarbowego, w piśmie z dnia 28 grudnia 2005 r., PUS.I/415/28/05, gdzie czytamy:

„(...) Przepisy ustawy o podatku dochodowym nie zawierają zatem definicji sprzedaży premiowej. Zgodnie ze stanowiskiem Ministerstwa Finansów, sprzedaż premiowa polega na uatrakcyjnieniu zakupu danych towarów przede wszystkim przez użycie atrakcyjnego opakowania, pokryciu kosztów związanych z dostawą zakupionego towaru do domu odbiorcy itp. (pismo Ministerstwa Finansów z 6.12.1995 r., znak: PO 4/AK-722-1110/95). Ponadto możemy mieć do czynienia z nagrodą przyznaną w określonej wysokości każdemu nabywcy towaru, który spełni pewne warunki. Uzyskanie takiej nagrody nie będzie więc wynikiem przypadku odgadywania lub prawdopodobieństwa zaistnienia określonych zdarzeń losowych (pismo Ministerstwa Finansów z 29.04.1998 r., znak: P02/...6065/97/0912). Sprzedaż premiowa jest zatem sposobem oddziaływania na przyszłego nabywcę, zmierzającym do zachęcenia go do zakupu określonego dobra. Zgodnie z literalnym brzmieniem wyżej cytowanego przepisu nagroda związana jest ze sprzedażą premiową, wobec czego dotyczyć może jedynie stron zawieranej umowy sprzedaży, a nie osób je reprezentujących. Niewątpliwie stroną umowy sprzedaży będzie pracodawca a nie pracownik, który jedynie w ramach upoważnienia do reprezentowania pracodawcy działa w jego imieniu i na jego rzecz, wszelkie skutki zawartej umowy sprzedaży dotyczą wyłącznie kupującego (pracodawcy) i sprzedawcy.

W związku z powyższym wyżej wymieniony przepis dotyczy wyłącznie osób fizycznych otrzymujących nagrody w związku z zawarciem umów sprzedaży w swoim imieniu i na swoją rzecz, pod warunkiem, że sprzedaż premiowa nie dotyczy nagród otrzymanych przez te osoby w związku z prowadzoną przez nie pozarolniczą działalnością gospodarczą. Opisana w zapytaniu akcja promocyjna stanowi co prawda sprzedaż premiową, jednak w tym przypadku nie znajdzie zastosowania zwolnienie określone w art. 21 ust. 1 pkt 68 wyżej cytowanej ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Nabywcą bowiem nagród rzeczowych jest bowiem odbiorca hurtowy, a nie zatrudnieni w hurtowni pracownicy.

Podsumowując powyższe należy uznać, że stanowisko spółki nie jest prawidłowe. (...) nagrody rzeczowe w wysokości od 101,00 do 300,00 zł wręczone pracownikom odbiorców hurtowych spółki R. stanowią świadczenie, którego wartość jest przychodem z innych źródeł określonych w art. 20 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (...).”

Podstawa prawna:

- art. 21 ust. 1 pkt 68, art. 20 ust. 1 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.).

Czy u Uczestników (podmiotów prowadzących działalność gospodarczą) zakupujących towary lub usługi (w tym turystyczne) w cenie 1 zł netto w ramach programu lojalnościowego, powstanie jakiegokolwiek przychód podatkowy, w związku z którym na Organizatorze będą spoczywać jakiegokolwiek obowiązki płatnika?

W opisaney sytuacji na organizatorze nie będą spoczywać obowiązki płatnika.

Przychodem jest w szczególności wartość otrzymanych nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie rzeczy lub praw, a także wartość innych nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych świadczeń. Natomiast za przychody związane z działalnością gospodarczą i z działami specjalnymi produkcji rolnej, osiągnięte w roku podatkowym, uważa się także należne przychody, choćby nie zostały jeszcze faktycznie otrzymane, po wyłączeniu wartości zwróconych towarów, udzielonych bonifikat i skont.

Niewątpliwe upusty cenowe przyznawane w ramach prowadzonych akcji promocyjnych należy uznać za w pełni uzasadnione działanie podatnika, a nie za częściowo nieodpłatne świadczenie. W konsekwencji, prowadzona przez Spółkę sprzedaż określonych towarów lub usług za 1 zł kontrahentom, którzy osiągnęli określony poziom zakupów produktów Spółki (zgromadzili odpowiednią liczbę punktów za zakupy towarów) posiada uzasadnienie ekonomiczne, które świadczy o zachowaniu rynkowego charakteru warunków transakcji (w tym ceny).

Uwzględniając powyższe, Spółka stoi na stanowisku, iż w przypadku nabycia przez uczestników promocji towarów lub usług za symboliczną złotówkę, nie będą oni zobowiązani do rozpoznania przychodu z tyt. otrzymania częściowo nieodpłatnych świadczeń, w związku z czym po stronie Spółki nie powstaną jakiegokolwiek obowiązki płatnika związane z dokonaniem sprzedaży z dużym rabatem na rzecz uczestników promocji. Stanowisko takie potwierdził Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu, w piśmie nr ILPB3/423-305/11-2/KS, z dnia 6 października 2011 r., gdzie czytamy:

„(...) Z przedstawionego we wniosku stanu faktycznego wynika, iż Spółka wprowadziła Program lojalnościowy, który skierowany jest do firm i osób prowadzących działalność gospodarczą, będących klientami Spółki. Zgodnie z regulaminem Programu, za zakupy w określonym terminie określonych

towarów z oferty Wnioskodawcy przyznawane są punkty. Po zgromadzeniu odpowiedniej ilości punktów Uczestnicy programu mogą zakupić określony towar, bądź usługę, z dużym rabatem, tj. za symboliczną złotówkę.

W związku z tym, że Uczestnikami Programu lojalnościowego są firmy i osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą, których ewentualny przychód byłby rozliczany w ramach działalności gospodarczej, stwierdzić należy, iż na Spółce, tj. Organizatorze Programu nie ciąży obowiązek określony w cytowanym wyżej art. 42a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. W przedstawionej bowiem we wniosku sytuacji Wnioskodawca nie pełni roli płatnika.

***Reasumując,** stwierdzić należy, iż po stronie Spółki nie powstaną jakiegokolwiek obowiązki płatnika związane z dokonaniem sprzedaży z dużym rabatem na rzecz Uczestników Programu lojalnościowego, tj. firm i osób fizycznych prowadzących pozarolniczą działalność gospodarczą (...)*

Podstawa prawna:

- art. 12 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.).

Rozdział VII

Sponsoring

1. Uwagi ogólne

Umowy sponsorskie są w coraz częściej spotykane w praktyce życia gospodarczego. Przynoszą one wymierne korzyści zarówno sponsorowanemu jak i sponsorowi. Zarówno w literaturze, jak i w praktyce sponsoring określany jest jako świadczenie wykonywane przez sponsora, najczęściej będącego podmiotem gospodarczym, na rzecz innego podmiotu – sponsorowanego. W zamian sponsorowany jest zobowiązany do reklamowania, promowania sponsora lub jego produktów (odpowiednio towarów lub usług), informowania o samym sponsoringu i sponsorze. W praktyce często sponsorzy mają problem by tak skonstruować umowy aby jej postanowienia nie wywoływały negatywnych konsekwencji podatkowych.

Poniższy rozdział prezentuje skutki podatkowe podpisywania umów sponsoringu.

2. Definicja

Ze względu na brak przepisów prawnych normujących zasady funkcjonowania sponsoringu, pewne reguły jego funkcjonowania zostały wypracowane przez praktykę gospodarczą. Zgodnie z definicją zawartą w „Słowniku języka polskiego” (PWN W-wa 2000 r.) sponsoring jest to „finansowanie przez jakąś instytucję, organizację lub osobę działalności innej instytucji, organizacji lub osoby”. Sponsorem jest „instytucja, organizacja lub osoba wspierająca finansowo jakieś przedsięwzięcie, często w zamian za reklamę”. Sponsorowanie – „jeśli jakaś instytucja, organizacja sponsoruje coś, np. czyjąś działalność lub jakieś przedsięwzięcie w całości albo w części, często w zamian za reklamowanie własnej działalności”.

Akcje sponsoringowe mają na celu kształtowanie pozytywnego wizerunku firmy wśród potencjalnych klientów. Promowanie nazwy podmiotu sponsorującego wpływa na rozpoznawanie marki produktu, co za tym idzie – na zwiększenie popularności. W konsekwencji może realnie przyczynić się do zwiększania obrotów firmy. Umowa sponsoringu z założenia jest umową dwustronnie zobowiązującą. Istota wzajemności zobowiązań umawiających się stron oznacza zobowiązanie sponsora do finansowego lub rzeczowego wsparcia

sponsorowanego. Sponsorowany z kolei zobowiązany jest do promowania nazwy sponsora i prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Umowa taka dodatkowo powinna określać rodzaj i wartość wzajemnych świadczeń.

Taki charakter umowy sponsoringu potwierdził w wyroku z 19 kwietnia 2004 r., sygn. akt 709/03 Sąd Apelacyjny w Warszawie, w wyroku tym możemy przeczytać:

„(...) Umowa sponsoringu jako umowa nienazwana przewiduje m.in. zobowiązanie się sponsora do finansowania lub współfinansowania działalności zamierzonej lub realizowanej już przez sponsorowanego, natomiast sponsorowany zobowiązuje się do poinformowania opinii publicznej o finansowaniu lub współfinansowaniu wyżej wymienionej działalności przez sponsora poprzez popularyzowanie oznaczenia indywidualizującego sponsora w obrocie w trakcie tego przedsięwzięcia (...).”

Kwestię sponsoringu próbował wyjaśnić Naczelnik Drugiego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie, w piśmie nr 1472/ROP1/423-116/07/KM, z dnia 31 maja 2007 r., gdzie możemy przeczytać:

„(...) Z uwagi na brak szczegółowych regulacji prawnych dotyczących sponsoringu, zasady funkcjonowania sponsoringu wypracowane zostały przez praktykę gospodarczą. Sponsoring określany jest jako odpłatne świadczenie wykonywane przez sponsora najczęściej, będącego podmiotem gospodarczym, na rzecz innego podmiotu (sponsorowanego), w zamian za co sponsorowany zobowiązany jest do reklamowania, promowania sponsora lub jego produktów (odpowiednio towarów lub usług), informowania o samym sponsoringu i sponsorze.

W praktyce obowiązek sponsorowanego sprowadza się najczęściej do:

- *zamieszczania nazwy sponsora na ulotkach, plakatach;*
- *zamieszczania tablic reklamowych w widocznym miejscu (np. w czasie koncertu na scenie, konferencji na sali konferencyjnej itp.);*
- *publikacji podziękowań;*
- *rozpowszechniania informacji o towarach sprzedawanych lub usługach świadczonych przez sponsora.*

Oczywiście katalog czynności wykonywanych przez sponsorowanego zaprezentowany powyżej ma jedynie przykładowy charakter obowiązków nakładanych przez umowę sponsoringu na jej strony (...).”

W praktyce możemy wyróżnić dwie zasadnicze formy sponsoringu. Pierwszą z nich określa się niekiedy jako sponsoring właściwy, który polega m.in. na wzajemnym świadczeniu w relacji sponsor – sponsorowany.

Druga forma, zwana sponsoringiem niewłaściwym, sprowadza się w gruncie rzeczy do darowizny. Nie ma w tym przypadku wyraźnie określonej wzajemności świadczeń.

Podział sponsoringu na właściwy i niewłaściwy uznają również organy podatkowe, tytułem przykładu można wskazać stanowisko Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie, w piśmie nr IPPB5/423-713/11-5/JC, z dnia 21 października 2011 r., w którym czytamy:

„(...) Z uwagi na brak ustawowej definicji «sponsoringu» należy odwołać się do wykładni językowej, zgodnie z którą sponsoring to: «finansowanie czegoś, często w zamian za reklamowanie własnej działalności» (Słownik wyrazów obcych PWN).

Umowa sponsoringu może przybrać formę tzw. sponsoringu właściwego (wzajemność świadczeń) lub sponsoringu niewłaściwego (który swoim charakterem zbliżony jest do darowizny, gdyż zawiera się w jednostronnym zobowiązaniu się sponsora do finansowania sponsorowanego) (...).”

Reasumując, sponsoring jest zatem umową wzajemną, w ramach której:

- 1) świadczenie sponsora polega na finansowaniu lub współfinansowaniu określonej działalności lub przedsięwzięcia,
- 2) świadczenie sponsorowanego polega na informowaniu opinii publicznej (najczęściej następuje to za pośrednictwem mediów lub wśród uczestników przedsięwzięcia) o osobie sponsora oraz ewentualnym umieszczeniu oznaczenia indywidualizującego sponsora (np. jego logo) na materiałach dotyczących danego przedsięwzięcia i w jego trakcie.

Potwierdza to w swoim wyroku z dnia 19 kwietnia 2004 r. Sąd Apelacyjny w Warszawie (sygn. akt 709/03, Wokanda 2005/10/40):

„(...) Umowa sponsoringu jako umowa nienazwana przewiduje m.in. zobowiązanie się sponsora do finansowania lub współfinansowania działalności zamierzonej lub realizowanej już przez sponsorowanego, natomiast sponsorowany zobowiązuje się do poinformowania opinii publicznej o finansowaniu lub współfinansowaniu wyżej wymienionej działalności przez sponsora poprzez popularyzowanie oznaczenia indywidualizującego sponsora w obrocie w trakcie tego przedsięwzięcia (...).”

Umowa sponsoringu może występować w obrocie gospodarczym dzięki obowiązywaniu w polskim prawie cywilnym zasady swobody zawierania i kształtowania umów. Zgodnie z tą zasadą, strony mogą swobodnie kształtować treść stosunku prawnego, byle nie naruszał on przepisów ustawy i zasad współżycia społecznego.

Umowa sponsoringu powinna zawierać charakterystyczne dla sponsoringu postanowienia. Będzie to zatem zobowiązanie się sponsora do finansowego wsparcia sponsorowanego, który z kolei zobowiązany jest do promowania nazwy sponsora i prowadzonej przez niego działalności.

Umowa nakłada więc na sponsora obowiązek poniesienia określonych nakładów (pieniężnych lub rzeczowych) na rzecz sponsorowanego.

Z kolei sponsorowany w zamian zobowiązuje się do reklamowania firmy sponsora lub przedmiotu wykonywanej przez niego działalności gospodarczej.

Należy podkreślić, że właśnie z uwagi na odpłatny (wzajemny) charakter sponsoringu musi on być odróżniony od darowizny. Niestety, podatnicy bardzo często utożsamiają sponsoring z darowizną. Jest to jednak niedopuszczalne ze względu na to, że sponsoring nie jest umową jednostronną. Tym, co w sposób jednoznaczny odróżnia sponsoring od darowizny, jest właśnie ów dwustronny charakter świadczeń.

Zawierając umowę darowizny, darczyńca zobowiązuje się do bezpłatnego świadczenia na rzecz obdarowanego kosztem swego majątku (art. 888 § 1 Kodeksu cywilnego). Istotą umowy darowizny jest więc jej jednostronny charakter (umowa jednostronnie zobowiązująca). Darczyńca nie ma prawa żądać, ani nawet oczekiwać, że obdarowany zachowa się w konkretny sposób – a tym bardziej, że wykona na jego rzecz jakiegokolwiek świadczenie.

Jest to całkowicie inna sytuacja niż przy sponsoringu. W przypadku sponsoringu obie strony są zobowiązane do wykonania świadczenia.

Umowa zostaje zawarta z chwilą złożenia zgodnych oświadczeń woli (ma więc charakter konsensualny i wywiera skutek zobowiązująco-rozporządzający; jest to umowa kausalna, czyli przyczynowa).

Zazwyczaj w umowie sponsoringu sponsor zobowiązuje się do przekazania na rzecz sponsorowanego:

- określonej kwoty pieniędzy na organizację imprezy lub realizowanie celów statutowych przez sponsorowanego,
- towarów na nagrody w konkursie,
- określonego sprzętu mającego służyć realizacji zadań przez sponsorowanego (np. sprzęt medyczny dla szpitala, sprzęt sportowy dla klubu sportowego),
- usług mających służyć organizacji imprezy lub realizacji celów statutowych, jak również codziennemu funkcjonowaniu sponsorowanego.

W zamian za świadczenia wykonywane przez sponsora sponsorowany najczęściej:

- zamieszcza nazwę sponsora na rozpowszechnianej liście sponsorów, ulotkach, plakatach,
- zamieszcza tablice reklamowe w widocznym miejscu (np. w czasie koncertu na scenie),

- publikuje podziękowania,
- informuje o towarach sprzedawanych lub usługach świadczonych przez sponsora,
- używa sprzętu, ubrań etc. z logo sponsora (np. koszulki sportowców z logo sponsora) itp.

3. Sponsoring jako koszt

Jak wskazałem firmy mogą traktować jako koszt podatkowy tylko te wydatki, które wiążą się z osiągnięciem przychodu lub ochroną źródeł przychodu.

Dlatego też aby zaliczyć określony wydatek do kosztów firma musi być w stanie potwierdzić, iż zakup tych usług był związany z prowadzoną przez taką spółkę działalnością gospodarczą, np. spółka uzyskała nowych kontrahentów.

Świadczenia wykonywane przez sponsorowanego na rzecz sponsora mają charakter reklamowy. W praktyce przyjęło się, że na potrzeby sponsoringu pojęcie reklamy powinno być szeroko interpretowane. Takie stanowisko wyrażone jest w wyroku NSA z dnia 20 lutego 2002 r., sygn. akt I SA/Ka 1713/00, gdzie czytamy:

„(...) Skład orzekający w niniejszej sprawie w pełni aprobuje poglądy wyrażone w wyrokach Naczelnego Sądu Administracyjnego z 4 października 2001 r., sygn. akt I SA/Ka 1531/00, I SA/Ka 1532/00, I SA/Ka 1533/00, wydanych na tle analogicznych stanów faktycznych, a dotyczących sprzedaży prawa do umieszczania reklam na bandach stadionu, że czynności takie stanowią usługę sponsoringu. W wyrokach tych stwierdzono między innymi, że sponsoring stał się popularną formą reklamowania przez podmioty gospodarcze. Występuje on często w telewizji lub radiu (por. M. Mucha, S. Moczko-Wdowczyk, «Reprezentacja i reklama – zagadnienia podatkowe», Warszawa 2001, s. 15). L. Stecki jako sponsoring określa odpłatne przysporzenie majątkowe wyrażające się w pieniądzu, rzeczach lub usługach dokonywane przez określony podmiot gospodarczy (sponsora), na rzecz wybranej osoby fizycznej, organizacji, instytucji lub innej struktury prawnej (sponsorowanego) w celu wykonania przez niego czynności wskazanych w umowie sponsoringu, a zmierzające do utrwalenia bądź spotęgowania renomy tego podmiotu, do podwyższenia stopnia jego popularności w środowisku społecznym oraz do zwiększenia jego zysków (L. Stecki, „Sponsoring”, Toruń 1995). Sponsoring można podzielić na aktywny i pasywny. Do tego ostatniego należy oznaczenie

sponsora na tle transmitowanego wydarzenia, np. reklamy na bandach, na koszulkach zawodników czy też ustawienie logo Firmy za bramką boiska, stadionu sportowego (...)”.

Z wyroku tego wynika, że reklamą jest już samo oznaczenie (logo) sponsora zmierzające do rozpowszechnienia wiedzy o firmie. Nie musi to być reklama konkretnych produktów lub usług oferowanych przez sponsora.

Umowa sponsoringu to zatem nic innego, jak kontrakt na świadczenie przez sponsorowanego, na rzecz sponsora, usługi reklamowej.

Organy podatkowe w przeważającej mierze dostrzegają w umowach sponsoringu prymat funkcji reklamowej nad reprezentacyjną. W piśmie z dnia 5 lipca 2005 r. nr DM-415/4/05 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Łęcznej czytamy, że:

„(...) Informacje o sponsorze docierają do szerokiego grona odbiorców w postaci umieszczonego na stadionie baneru reklamowego w czasie rozgrywanych zawodów sportowych. Poniesione na ten cel wydatki traktuje się jako dotyczące zakupu usług reklamowych prowadzonych w sposób publiczny, który można zaliczyć w całości w ciężar kosztów uzyskania przychodów. Ponadto należy dodać, że charakter reklamy powinien mieć na tyle związek z prowadzoną działalnością (baner reklamowy oprócz nazwy zawierać powinien adres oraz zakres prowadzonej działalności), by możliwa była ocena oparta na zasadzie logiki i doświadczenia życiowego, że poniesione wydatki mogą mieć wpływ na uzyskanie przychodu (...)”.

Stanowisko takie potwierdza także Ministerstwo Finansów w piśmie z dnia 23 kwietnia 1994 r., nr PO 3-722-170/WK/3, gdzie czytamy:

„(...) W związku z występującymi coraz częściej przypadkami sponsorowania przez podmioty gospodarcze różnych konkursów w środkach masowego przekazu lub organizowanych publicznie w inny sposób, poprzez fundowanie uczestnikom tych konkursów nagród rzeczowych w zamian za umieszczenie w programach tych imprez znaków firmowych sponsorów, krótkich filmów reklamowych, wzmianek o działalności firm, zaletach produkowanych przez nie towarów – do kosztów reklamy (...) ponoszonych przez sponsorów może być zaliczona tylko ta wartość nagród rzeczowych, która stanowi równowartość ceny za tę reklamę (...)”.

Mając powyższe na uwadze stwierdzić należy, iż nie ma przeszkód aby wydatki na sponsoring stanowiły koszt uzyskania przychodu, bowiem są to

wydatki na reklamę. Jednak należy pamiętać, iż aby możliwe było zaliczenie do kosztów podatkowych wydatków na nabyte usługi spółka musi być w stanie udokumentować, że dana usług faktycznie została wykonana.

Podstawową dokumentację wykonania usług stanowią umowy, faktury i specyfikacje do faktur. Na podstawie swoich doświadczeń zalecam, aby w przypadku usług niematerialnych w szczególności zwrócić uwagę na przygotowanie dodatkowej dokumentacji potwierdzającej faktyczne wykonanie usług, np. raporty, memoranda, korespondencja (faksowa, mailowa), notatki i podsumowania ze spotkań i inne dokumenty mogące wskazywać rezultat wykonanych usług.

4. Sponsoring a darowizna

Jak wspomniałem szczególnie ważne jest określenie wartości świadczeń obu stron (nie tylko sponsora) – zawsze należy pamiętać o tym, że umowa sponsoringu jest kontraktem dwustronnie zobowiązującym: świadczeniu sponsora powinno odpowiadać ekwiwalentne (przynajmniej umownie) świadczenie sponsorowanego.

A to z uwagi na fakt, iż piśmiennictwo niejednokrotnie utożsamia umowy sponsoringu z darowizną. Nierzadko mamy tu bowiem do czynienia z nieodpłatnym przysporzeniem majątkowym, co jest jedną z przesłanek umowy darowizny, a może to rodzić powstanie przychodu z tytułu nieodpłatnych świadczeń.

Na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych przychodem jest m.in. wartość otrzymanych nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie rzeczy lub praw, a także wartość innych nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych świadczeń – z wyjątkiem świadczeń związanych z używaniem środków trwałych otrzymanych przez zakłady budżetowe, gospodarstwa pomocnicze jednostek budżetowych, spółki użyteczności publicznej z wyłącznym udziałem jednostek samorządu terytorialnego lub ich związków od Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego lub ich związków w nieodpłatny zarząd lub używanie.

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 – według równowartości czynszu, jaki przysługiwałby w razie zawarcia umowy najmu tego lokalu,
- w pozostałych przypadkach – na podstawie cen rynkowych stosowanych przy świadczeniu usług lub udostępnianiu rzeczy lub praw tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca udostępnienia.

5. Sponsoring a VAT

Ustawa o VAT nie reguluje odrębnie sponsoringu. Mają do niego zastosowanie ogólne zasady opodatkowania tym podatkiem. W przypadku umowy sponsoringu, gdy sponsor przekazuje towary lub świadczy usługi, obie te czynności należy również zakwalifikować jako podlegające działaniu ustawy o VAT, a mianowicie:

- odpłatną dostawę towarów lub świadczenie usług dokonaną przez sponsora oraz
- odpłatne świadczenie usługi reklamowej przez sponsorowanego.

Zatem, sponsor powinien wystawić fakturę firmie sponsorowanej na wartość przekazanych towarów i zastosować do jej opodatkowania stawkę VAT właściwą dla sprzedaży tych towarów w kraju.

Natomiast firma sponsorowana wystawia fakturę za usługę reklamową na sponsora jako nabywcę usługi, wykazując w niej podstawę opodatkowania zgodnie z umową oraz należny VAT.

Usługa reklamowa świadczona przez sponsorowanego podlega, co do zasady, opodatkowaniu stawką podstawową 23%. Stanowisko to potwierdzają również organy podatkowe, w piśmie Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Przemysłu, nr US.IX/443-73/HM/04, możemy przeczytać:

„(...) Reklamowanie sponsora w zamian za otrzymane środki na działalność statutową klubu jest usługą w rozumieniu ustawy o podatku VAT podlegającą opodatkowaniu podatkiem VAT (...).”

Dotyczy to również sytuacji, gdy „normalne” czynności wykonywane przez sponsorowanego są opodatkowane stawką obniżoną lub są zwolnione od podatku. Tytułem przykładu przytoczyć można fragment postanowienia Naczelnika III Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście z dnia 27 marca 2006 r., nr 1449/2BV/443/2006/ 135/KA, w którym czytamy, że:

„(...) Opisana usługa nie stanowi bowiem usługi związanej z kulturą (sklasyfikowanej w grupowaniu PKWiU 92), lecz usługę polegającą na reklamowaniu sponsora i jego produktu. Należy wyjaśnić, iż Teatr świadczy usługi w zakresie kultury na rzecz widzów, ewentualnie w przypadku ryczałtowej sprzedaży spektaklu na rzecz innego podmiotu, który na własny rachunek udostępnia bilety wstępu. Umieszczenia nazwy firmy na plakatach i ogłoszeniach oraz umożliwienia przeprowadzenia promocji wydanej płyty CD nie można jednak zaliczyć do tego rodzaju usług.

Reasumując, przedmiotowe usługi opodatkowane są podatkiem od towarów i usług według stawki 22% (...)” [obecnie 23% – przyp. aut.].

Usługa reklamowa świadczona przez sponsorowanego nie jest opodatkowana stawką podstawową 23% tylko w jednym przypadku. Dzieje się tak wtedy, gdy sponsorowany podatnik korzysta ze zwolnienia podmiotowego (zwolnienia obejmującego podatników, u których wartość sprzedaży opodatkowanej nie przekroczyła łącznie w poprzednim roku podatkowym kwoty wyrażonej w złotych odpowiadającej równowartości 150 000 zł). Należy jednak zauważyć, że na skutek zawarcia umowy sponsoringu stosunkowo łatwo można utracić prawo do tego zwolnienia, gdyż umowy sponsorskie opiewają często na znaczne kwoty. Nierzadko ich wartość przekracza 150 000 zł.

Podstawą opodatkowania VAT w przypadku usług reklamowych świadczonych przez sponsorowanego jest kwota otrzymana od sponsora, pomniejszona o kwotę należnego VAT. Oznacza to, że kwoty otrzymywane od sponsorów są kwotami brutto. W celu ustalenia podstawy opodatkowania oraz kwoty podatku należy zastosować metodę „w stu”, tj. przemnożyć otrzymaną od sponsora kwotę przez 100, a następnie podzielić przez 123.

Otrzymana kwota będzie podstawą opodatkowania (kwotą netto).

Często się zdarza, że sponsorzy fundują nagrody dla zwycięzców różnego rodzaju konkursów.

Nagrody takie mogą stanowić formę świadczenia rzeczowego przekazywanego w ramach usługi reklamowej świadczonej przez podmiot sponsorowany. W takich przypadkach nie dochodzi do czynności podlegającej opodatkowaniu VAT. Nie dochodzi do niej również u sponsora, gdyż jest to przekazanie towarów w ramach szeroko pojętej promocji sponsora, a więc na cele związane z prowadzeniem przez niego przedsiębiorstwa (art. 7 ust. 2 ustawy o VAT). Organy podatkowe uważają jednak, że przekazanie nagród nie podlega opodatkowaniu VAT jedynie wówczas, gdy są to prezenty o małej wartości. Takie stanowisko zaprezentował Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście w piśmie z dnia 3 października 2005 r., nr 1435/PP1/443-156/05/AW, gdzie czytamy:

„(...) Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. (Dz.U. Nr 54, poz. 535 z późn. zm.) o podatku od towarów i usług opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają m. in. odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju. Zapis art. 7 ust. 2 pkt 2 ww. ustawy mówi, iż przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się również przekazanie przez podatnika towarów należących do jego przedsiębiorstwa na cele inne niż związane z prowadzonym przez niego przedsiębiorstwem, m. in. wszelkie inne przekazanie towarów bez wynagrodzenia, w szczególności darowizny – jeżeli podatnikowi przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego od tych czynności, w całości lub w części.

wniosku należy uznać, że w konsekw Przepisów wyżej cytowanego art. 7 ust. 2 nie stosuje się do przekazywanych drukowanych materiałów reklamowych i informacyjnych, prezentów o małej wartości i próbek (art. 7 ust. 3) Należy zatem stwierdzić, że co do zasady podatek z tytułu przekazania towarów na cele reprezentacji i reklamy powinien być naliczany zawsze, gdy podatnikowi przysługiwało prawo do obniżenia podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług związanych z tymi czynnościami, a przekazywane w tej formie towary nie mają statusu prezentów o małej wartości lub próbek. Zgodnie z zapisami ustawy o podatku od towarów i usług (art. 7 ust. 4) przez prezenty o małej wartości rozumie się przekazywane przez podatnika jednej osobie towary: o łącznej wartości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty, o której mowa w art. 21 ust. 1 pkt 68a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, jeżeli podatnik prowadzi ewidencję pozwalającą na ustalenie tożsamości tych osób; których przekazania nie ujęto w ewidencji, o której mowa w pkt 1, jeżeli jednostkowa cena nabycia lub jednostkowy koszt wytworzenia przekazanego towaru nie przekracza 5 zł.

Natomiast przez próbkę rozumie się niewielką ilość towaru reprezentującą określony rodzaj lub kategorię towarów, która zachowuje skład oraz wszystkie właściwości fizyczne, fizykochemiczne i chemiczne lub biologiczne towaru, przy czym ilość lub wartość przekazywanych (wręczanych) przez podatnika próbek nie wskazuje na działanie mające charakter handlowy 9 art. 7 ust. 7 ww. ustawy). W przedmiotowej sprawie Strona dokonuje przekazania prezentów Związkowi Kynologicznemu, który to dalej rozdysponowuje je do wielu osób biorących udział w danej imprezie. Tożsamość ww. osób nie jest jednak określona. Ponieważ Strona nie przekazuje bezpośrednio prezentów osobom biorącym udział w danej wystawie, tylko przekazuje je na rzecz organizatora tej wystawy (który w zamian oferuje zamieszczenie informacji o firmie i jej produktach w folderach reklamowych) należy stwierdzić, że podmiotem odbie-

rającym prezenty jest Związek Kynologiczny, a dopiero w następstwie tego odbioru, prezenty przekazywane są nieokreślonym uczestnikom wystawy.

*Biorąc pod uwagę stan faktyczny zaprezentowany przez Stronę w przedmiotowym encji łączna wartość przekazanych przez Stronę prezentów Związkowi Kynologicznemu przekracza kwotę 100 zł, zatem nie można zakwalifikować tych prezentów do kategorii prezentów o małej wartości w rozumieniu art. 7 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług. W przedmiotowej sprawie ponadto należy zaznaczyć, że umowa zawarta między Stroną a Związkiem Kynologicznym opiera się na ekwiwalentności świadczeń – Strona ponosi pewne koszty (wynikające z przekazania pewnych przedmiotów na cel związany z organizacją imprezy) w zamian za korzyści jakie płyną z zamieszczenia jej logo w folderach wystawowych oraz na zakupionych przez nią nagrodach, jest to więc pewna forma sponsoringu, który podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług w wysokości 22% [**obecnie 23%** – przyp. aut.]. Biorąc powyższe pod uwagę oraz fakt, że wydatki na reklamę zostały przez Stronę zakwalifikowane do kosztów uzyskania przychodów Strona będzie miała prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego. Jednakże towary przekazane przez Stronę jako sponsora wystawy nie mogą być wyłączone z opodatkowania podatkiem od towarów i usług (...)*”.

Ponadto nagrody mogą być uznane za świadczenia rzeczowe przekazywane niezależnie od usługi reklamowej świadczonej przez podmiot sponsorowany. W mojej opinii również w takich przypadkach u sponsora nie dochodzi do czynności podlegającej opodatkowaniu. Przyjęcie stanowiska reprezentowanego przez organy podatkowe powoduje jednak, że w większości przypadków przekazanie nagród przez sponsorów podlega opodatkowaniu jako nieodpłatne dostawy towarów.

Jednak niezależnie od tego, który z powyższych scenariuszy ma miejsce, przekazanie nagród przez sponsorowanego nie stanowi dla niego czynności podlegającej opodatkowaniu VAT. Potwierdzają to organy podatkowe w udzielanych przez siebie interpretacjach, tytułem przykładu można przytoczyć pismo Naczelnika II Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie z dnia 15 grudnia 2006 r., nr 1472/RPP1/443-682/06/SAPI, gdzie czytamy:

„(...) W/w przepisy art. 7 ust. 1 i 2 oraz art. 8 ust. 1 jednakże nie wymieniają czynności, o których mowa we wniosku i z tego powodu nie będą miały one zastosowania w przedmiotowej sprawie. Zgodnie ze stanem faktycznym podanym we wniosku Spółka nie nabywa prawa własności nagrody, powierzonej jej przez Sponsora. Spółka nie nabywa również prawa do

dysponowania nagrodą jak właściciel, gdyż jest zobowiązana do wydania tej nagrody osobie, która spełni wymagania ustalone przez Spółkę lub Sponsora podczas organizowania konkursu oraz podpisywania umowy sponsoringu. Tym samym Spółka przy przekazywaniu nagrody nie dokonuje czynności wymienionej w art. 5 ust. 1 pkt 1 w/w ustawy (...)”.

W myśl ogólnej zasady, w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych VAT, podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego (m.in. art. 86 ust. 1 ustawy o VAT).

Jednak prawo odliczenia podatku naliczonego nie przysługuje w stosunku do nabywanych przez podatnika towarów i usług, jeżeli wydatki na ich nabycie nie mogłyby być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów.

W związku z tym, że wydatki poniesione w ramach realizowania umowy sponsorskiej stanowią koszty uzyskania przychodów, sponsorowi przysługuje prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony zawarty w fakturze wystawionej przez sponsorowaną organizację za usługi reklamowe oraz w fakturach dokumentujących zakup materiałów reklamowych związanych z wykonywaniem czynności opodatkowanych VAT.

Takie prawo potwierdzają również organy podatkowe, tytułem przykładu wskazać można na postanowienie Naczelnika Podkarpackiego Urzędu Skarbowego w Rzeszowie z 31 października 2006 r. nr PUS.II/443/113/2006/MM, w którym czytamy, że podatnikowi będącemu sponsorem:

„(...) przysługuje prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony zawarty w fakturze wystawionej przez stowarzyszenie za usługi reklamowe (...)”.

Wzór umowy sponsoringu

Umowa sponsoringu

zawarta w dniu W

1. pomiędzy:

z siedzibą

wpisanym do rejestru handlowego prowadzonego przez Sąd Rejonowy

dla

zwanym w treści umowy sponsorem,

a

2.
z siedzibą
wpisanym do rejestru handlowego prowadzonego przez Sąd Rejonowy
dla
zwanym w treści umowy sponsorowanym.

§ 1

Poprzez postanowienia umowy strony umowy określają warunki sponsoringu świadczonego przez sponsora na rzecz sponsorowanego.

§ 2

Sponsor zobowiązuje się do przekazania na rzecz sponsorowanego kwoty zł (słownie); kwota taka zostanie wpłacona na rachunek sponsorowanego o nr

W terminie do dnia..... roku.

§ 3

Sponsorowany zapewnia i gwarantuje Sponsorowi, że będzie uprawniony do:

- a) umieszczenia reklamy, której treść oraz forma zostaną ustalone ze sponsorem,
- b) posługiwania się nazwą „oficjalny sponsor” w środkach masowego przekazu oraz materiałach promocyjnych, marketingowych i reklamowych.

§ 4

Sponsorowanemu nie będą przysługiwały żadne prawa w odniesieniu do znaku firmowego Sponsora, niezależnie od sposobu i formy jego użycia.

§ 5

Sponsor oświadcza, że nie istnieją po jego stronie żadne ustawowe lub umowne ograniczenia dotyczące zamieszczenia przez niego reklam oraz wręczania materiałów reklamowych, promocyjnych oraz marke-

tingowych, jak również zamieszczania informacji, że jest on oficjalnym sponsorem.

§ 6

1. Każda ze stron wyznaczy osobę odpowiedzialną za realizację umowy i przekaze dane przedstawiciela drugiej stronie w formie pisemnej. Wskazanie przedstawiciela nastąpi nie później niż do dnia

2. Do dnia sponsor przekaze sponsorowanemu dane niezbędne do wykonania usługi reklamowej świadczonej przez sponsorowanego.

§ 7

Wszelkie zmiany i uzupełnienia niniejszej Umowy winny być dokonywane z zachowaniem formy pisemnej pod rygorem nieważności.

§ 8

Strony zobowiązują się do dochowania tajemnicy co do treści niniejszej umowy. Zarówno w trakcie obowiązywania umowy, jak i po jej zakończeniu strony nie będą przekazywały podmiotom trzecim zawartych w nich postanowień oraz informacji (innych niż powszechnie znane) uzyskanych w ramach realizacji umowy.

§ 9

Umowę podpisano w dwóch jednobrzmiących egzemplarzach, po jednej dla każdej ze stron.

.....
Sponsor

.....
Sponsorowany

Pytania i odpowiedzi:

Nasza firma zawarła umowę sponsoringu z Fundacją. Na mocy tej umowy Spółka jako sponsor zobowiązała się do wsparcia finansowego i materialnego Fundacji w zamian za usługi mieszczące w ramach usług promocyjno-reklamowych, tj.:

- 1) zamieszczenie logo firmowego na stronie internetowej w głównym menu,
- 2) zamieszczenie przez Fundację w widocznym miejscu, na określonym terenie, że do budowy wyspecyfikowanego budynku użyto m. in. wysokiej jakości wyrobów stalowych dostarczonych przez sponsora, tj. przez Spółkę,
- 3) zamieszczenie pełnej nazwy sponsora (tj. Spółki) na rozpowszechnionych przez Fundację oficjalnej liście sponsorów lub ulotkach informacyjnych,
- 4) ujawnianie przez Fundację przedmiotu działalności sponsora (tj. Spółki) we wszystkich nowych przedsięwzięciach oraz w toku wykonywanych czynności prowadzących do wypełnienia zobowiązań objętych zawartą umową,
- 5) reklamowania przedmiotu działalności sponsora (tj. Spółki) podczas innych przedsięwzięć fundacji mogących podnieść renomę sponsora (tj. Spółki).

Spółka w zamian za wymienione w umowie usługi zobowiązała się do nieodpłatnego przekazania towarów, które Spółka posiada w swojej ofercie handlowej.

Czy wydatki na usługi reklamowe poniesione zgodnie z umową sponsoringu stanowią koszt uzyskania przychodu?

Wydatki wskazane w pytaniu stanowią koszt.

Wydatki wymienione w umowie sponsoringu mają charakter usług reklamowych, które w pośredni sposób wpływają na osiągnięcie przychodów. Sponsoring to działalność marketingowa polegająca na wydatkowaniu pieniędzy lub środków rzeczowych na wspieranie społecznie użytecznej działalności (m.in. kulturalnej, oświatowej) w celu, wywołania pozytywnego wizerunku danej firmy, promocji marki bądź produktu.

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 16 stycznia 2003 r. (III SA 1602/01) potwierdził za urzędem statystycznym, że:

„(...) usługa polegająca na podawaniu nazwy, logo oraz innych danych sponsora (...) w zamian za przekazanie przez niego pewnej kwoty pieniężnej lub przedmiotów rzeczowych na rzecz świadczącego tego typu usługę, mieści się w grupowaniu usługi reklamowe pozostałe (...)”.

Stanowisko takie potwierdził również Naczelnik Drugiego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie w piśmie z dnia 23 maja 2007 r., 1472/ROP1/423-122/07/KUKM, gdzie możemy przeczytać:

„(...) W analizowanej sytuacji, jak wynika ze stanu faktycznego przedstawionego we wniosku, w zamian za modernizację placów zabaw dla dzieci, sponsorowani zobowiązali się do ustawienia na tych placach zabaw tablic reklamowo-informacyjnych Spółki zawierających informacje, że place zabaw zostały odnowione przez Podatnika, jego logo oraz zastrzeżone znaki towarowe produktów Spółki przeznaczonych dla dzieci.

Zdaniem tutejszego organu podatkowego, organizacja przez Wnioskodawcę Programu «Mocne kości – moc radości», a w konsekwencji akcja sponsoringowa modernizacji zaniedbanych placów zabaw dla dzieci ma na celu kształtowanie pozytywnego wizerunku firmy wśród potencjalnych klientów (dzieci i ich rodziców). Promowanie nazwy podmiotu sponsorującego, jego logo i zastrzeżonych znaków towarowych Podatnika wpływa na reklamę produktów Spółki (rozpoznanie marki i produktu Podatnika), na zwiększenie popularności Spółki i jej produktów i w konsekwencji może realnie przyczynić się do zwiększenia obrotów Spółki.

W związku z powyższym środki przekazane w postaci poniesionych bezpośrednio kosztów (nakładów rzeczowych) przez Podatnika na modernizację placów zabaw stanowią dla Podatnika koszt uzyskania przychodu na podstawie art. 15 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Należy podkreślić, że to zapisy konkretnej umowy sponsoringu dotyczące wartości świadczeń sponsora i sponsorowanego wyznaczają tak kwoty przychodu osiąganego przez każdą ze stron, jak i wartość kosztów podatkowych (...).”

Podstawa prawna:

- art. 15 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 ze zm.).
- art. 22 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.).

Rozdział VIII

Reklama transgraniczna

1. Uwagi ogólne

Niejednokrotnie zdarza się, iż podatnicy nabywają usługi reklamowe od podmiotów zagranicznych powstaje wówczas problem jak je rozliczyć. W takiej sytuacji niezwykle istotnym dla prawidłowego rozliczenia podatku od towarów i usług jest określenie miejsca świadczenia danej usługi. Ustalenie miejsca świadczenia czynności do celów VAT wpływa na miejsce i sposób opodatkowania tym podatkiem. Poprawne ustalenie miejsca świadczenia decyduje o tym, czy dana czynność jest opodatkowana VAT w Polsce, czy nie. Dlatego, też zagadnienie to jest niezwykle istotne na gruncie podatku VAT.

Z art. 97 ust. 3 pkt 1 ustawy o VAT wynika, że podatnicy nabywający usługi, do których stosuje się art. 28b ustawy, jeżeli usługi te stanowiłyby u nich import usług, są zobowiązani przed dniem dokonania tych czynności zawiadomić naczelnika urzędu skarbowego w zgłoszeniu rejestracyjnym o zamiarze rozpoczęcia ich wykonywania. Oznacza to, że przed zakupem (importem) usługi reklamowej polski podatnik był zobowiązany do złożenia zgłoszenia rejestracyjnego VAT-R, tj. zarejestrowania się jako podatnik VAT UE.

Stanowisko takie potwierdził Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie, w piśmie nr IPPP3/443-103/11-2/KB, z dnia 20 kwietnia 2011 r., gdzie możemy przeczytać:

„(...) Zgodnie z art. 97 ust. 1 ustawy, podatnicy, o których mowa w art. 15, podlegający obowiązkowi zarejestrowania jako podatnicy VAT czynni, są obowiązani przed dniem dokonania pierwszej wewnątrzwspólnotowej dostawy lub pierwszego wewnątrzwspólnotowego nabycia zawiadomić naczelnika urzędu skarbowego w zgłoszeniu rejestracyjnym, o którym mowa w art. 96, o zamiarze rozpoczęcia wykonywania tych czynności.

Na mocy art. 97 ust. 3 pkt 1 ustawy, przepis ust. 1 stosuje się odpowiednio również do podatników, o których mowa w art. 15, innych niż wymienieni w ust. 1 i 2, którzy nabywają usługi, do których stosuje się art. 28b, jeżeli usługi te stanowiłyby u nich import usług.

Wobec powyższego, Wnioskodawca z tytułu nabycia usług, do których stosuje się art. 28b ustawy, stanowiących dla niego import usług, ma obowiązek zarejestrowania się jako podatnik VAT UE, zgodnie z art. 97 ust. 3 pkt 1 w związku z art. 97 ust. 1 ustawy.

(...) Wnioskodawca zobowiązany jest do składania deklaracji podatkowej VAT-9M w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy z tytułu nabycia danej usługi, w której wykazuje import tych usług. (...)”.

2. Faktura wewnętrzna

Podatnika zobowiązanego do rozliczenia podatku z tytułu importu usług obciąża obowiązek udokumentowania tej czynności. Z art. 106 ust. 7 ustawy o VAT wynika, że podatnik może udokumentować import usług, wystawiając tzw. fakturę wewnętrzną. Faktura wewnętrzna to szczególny rodzaj faktury. Dokumentuje ona bowiem transakcje, w których występuje tylko jedna strona czynności opodatkowanej.

Dane, jakie powinny znajdować się na fakturze wewnętrznej, zostały określone m.in. w rozporządzeniu Ministra Finansów z 28 marca 2011 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 68, poz. 360 ze zm.). Zgodnie z § 24 ust. 1 tego rozporządzenia przepisy § 5, 9–14, 16, 17 i 21 (dotyczące standardowych faktur) należy stosować odpowiednio do faktur wewnętrznych, o których mowa w art. 106 ust. 7 ustawy.

Z przepisów wynika, że faktura wewnętrzna dokumentująca import usług powinna wyglądać tak samo jak „zwykła” faktura i zawierać wszystkie obowiązkowe elementy faktury, z jednym wyjątkiem. Mianowicie faktura wewnętrzna dokumentująca import usług nie musi zawierać numeru identyfikacji podatkowej kontrahenta.

W przypadku faktur wewnętrznych ustawodawca dopuścił również inne odstępstwa od zasad obowiązujących przy wystawianiu zwykłych faktur, a mianowicie:

- możliwość wystawiania tylko jednej faktury wewnętrznej za dany okres rozliczeniowy. Taka faktura obejmuje wówczas wszystkie dokonane w tym okresie czynności wymienione w art. 106 ust. 7 ustawy (w tym m.in. import usług) – należy ją wystawić ostatniego dnia okresu rozliczeniowego;
- możliwość wystawiania faktur wewnętrznych w jednym egzemplarzu.

Faktury wewnętrzne należy przechowywać wraz z całą dokumentacją dotyczącą podatku.

3. Termin wystawienia faktury

Podatnik, który ustala miejsce świadczenia usług na podstawie art. 28b ustawy, może wystawić fakturę wewnętrzną:

- **nie później niż z chwilą wykonania usług – w sytuacji gdy zgodnie z art. 28b ustawy o VAT miejscem świadczenia importowanej usługi jest Polska (§ 11 ust. 1 rozporządzenia w zw. z art. 19 ust. 19a ustawy o VAT);**
- **z upływem każdego okresu, do którego odnoszą się rozliczenia lub płatności** – w sytuacji gdy łącznie spełnione są dwa warunki:
 - zgodnie z art. 28b ustawy o VAT miejscem świadczenia importowanej usługi jest Polska,
 - w związku ze świadczeniem tych usług ustalane są następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń.

Taki sposób wystawiania faktur obowiązuje do momentu zakończenia świadczenia tych usług.

- **z upływem każdego roku podatkowego** – w sytuacji gdy łącznie spełnione są trzy warunki:
 - zgodnie z art. 28b ustawy o VAT miejscem świadczenia importowanej usługi jest Polska,
 - usługi świadczone są w sposób ciągły przez okres dłuższy niż rok,
 - w związku ze świadczeniem tych usług w danym roku nie upływają terminy rozliczeń lub płatności.

Taki sposób wystawiania faktur obowiązuje do momentu zakończenia świadczenia tych usług.

4. Faktura zaliczkowa

Podatnik, który rozlicza import usług, zgodnie z art. 28b ustawy o VAT może wystawić fakturę wewnętrzną, jeżeli dokona wpłaty należności za usługę przed wykonaniem usługi. Fakturę wewnętrzną dokumentującą wpłatę zaliczki podatnik może wystawić w ciągu 7 dni od dnia wpłaty.

5. Kurs

W przypadku gdy kwoty stosowane do określenia podstawy opodatkowania są określone w walucie obcej, przeliczenia na złote dokonuje się według kursu średniego danej waluty obcej ogłoszonego przez Narodowy Bank Polski na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień powstania obowiązku podatkowego. Podatnik może wybrać sposób przeliczania tych kwot na złote według ostatniego kursu wymiany opublikowanego przez Europejski Bank Centralny na

ostatni dzień poprzedzający dzień powstania obowiązku podatkowego; w takim przypadku waluty inne niż euro przelicza się z zastosowaniem kursu wymiany każdej z nich względem euro.

W przypadku gdy podatnik wystawia fakturę przed powstaniem obowiązku podatkowego, a kwoty stosowane do określenia podstawy opodatkowania są określone na tej fakturze w walucie obcej, przeliczenia na złote dokonuje się według kursu średniego danej waluty obcej ogłoszonego przez Narodowy Bank Polski na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień wystawienia faktury.

W przypadku importu towarów przeliczenia na złote dokonuje się zgodnie z przepisami celnymi.

6. Informacje podsumowujące

Obowiązek wykazywania w informacjach podsumowujących danych o świadczonych usługach, których miejsce świadczenia przypada w innym państwie niż państwo siedziby usługodawcy, został wprowadzony od 1 stycznia 2010 r. w celu wyeliminowania potencjalnego uchylania się od opodatkowania tym podatkiem.

Należy zauważyć, że pomimo faktu rozszerzenia kręgu podmiotów zobowiązanych do składania informacji podsumowujących, obowiązek składania tych informacji w dalszym ciągu nie obejmuje podatników dokonujących importu usług. Obowiązek składania informacji podsumowujących mają bowiem podatnicy podatku od towarów i usług zarejestrowani jako podatnicy VAT UE, jeżeli łącznie spełnią następujące warunki:

- świadczą usługi opodatkowane na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju,
- świadczone usługi są opodatkowane na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju zgodnie z ogólną regułą ustalania miejsca świadczenia zawartą w art. 28b ustawy o VAT,
- nabywcami tych usług są podatnicy podatku od wartości dodanej lub osoby prawne niebędące takimi podatnikami, zidentyfikowane na potrzeby podatku od wartości dodanej,
- świadczone usługi podlegają u nabywcy opodatkowaniu VAT (tzn. nie są to usługi zwolnione z opodatkowania VAT albo opodatkowane stawką 0%),
- zobowiązaniem do zapłaty podatku od wartości dodanej jest usługobiorca

Pytania i odpowiedzi:

Otrzymałmśmy fakturę za usługę reklamową, wykonanie usługi nastąpiło 20 grudnia. W tym też dniu wystawiono fakturę. Według jakiego kursu dokonać przeliczenia?

Do przeliczenia należy zastosować kurs euro z 19 grudnia.

W przypadku gdy kwoty stosowane do określenia podstawy opodatkowania są określone w walucie obcej, przeliczenia na złote dokonuje się według kursu średniego danej waluty obcej ogłoszonego przez Narodowy Bank Polski na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień powstania obowiązku podatkowego. Podatnik może wybrać sposób przeliczania tych kwot na złote według ostatniego kursu wymiany opublikowanego przez Europejski Bank Centralny na ostatni dzień poprzedzający dzień powstania obowiązku podatkowego; w takim przypadku waluty inne niż euro przelicza się z zastosowaniem kursu wymiany każdej z nich względem euro.

W przypadku gdy podatnik wystawia fakturę przed powstaniem obowiązku podatkowego, a kwoty stosowane do określenia podstawy opodatkowania są określone na tej fakturze w walucie obcej, przeliczenia na złote dokonuje się według kursu średniego danej waluty obcej ogłoszonego przez Narodowy Bank Polski na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień wystawienia faktury.

W przypadku usług reklamowych podstawę opodatkowania wyrażoną w walucie obcej należy przeliczyć na złote według kursu średniego waluty obcej ogłoszonego przez NBP na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień powstania obowiązku podatkowego. W związku z tym, że dzień powstania obowiązku podatkowego będzie wyznaczał dzień przekazania zaliczki lub dzień wykonania usługi reklamowej, do przeliczenia podstawy opodatkowania na złote podatnik powinien zastosować kurs średni waluty z dnia poprzedzającego ten dzień.

Podstawa prawna:

- art. 31a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm.).

Nasza firma będzie organizowała stoisko targowe dla kontrahenta z Niemiec. Targi odbywają się w Polsce. Jak opodatkować świadczoną usługę?

Usługi organizacji targów w Polsce wykonane na rzecz zagranicznego podatnika będą więc opodatkowane poza terytorium kraju.

Zgodnie z art. 28b ustawy o VAT miejscem świadczenia usług w przypadku świadczenia usług na rzecz podatnika jest miejsce, w którym podatnik będący usługobiorcą posiada siedzibę działalności gospodarczej.

Dlatego też należy przyjąć, iż w przypadku organizacji targów będą one opodatkowane poza

W takiej sytuacji do Państwa obowiązków należy wystawienie faktury uproszczonej bez kwoty i stawki podatku. Taka faktura powinna zawierać numer, pod którym nabywca usługi jest zidentyfikowany na potrzeby podatku od wartości dodanej na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju, oraz:

- adnotację, że podatek rozlicza nabywca, lub
- wskazanie właściwego przepisu ustawy lub dyrektywy, stanowiącego, że podatek rozlicza nabywca, lub
- oznaczenie „odwrotne obciążenie”.

Dla usług organizacji targów przepisy nie określają specjalnych zasad ustalania obowiązku podatkowego. Dlatego będą miały zastosowanie zasady ogólne.

Gdy nabywcą jest podatnik, będzie to zasadniczo moment wystawienia faktury, pod warunkiem że zostanie wystawiona nie później niż w siódmym dniu, licząc od dnia wykonania usługi (art. 19 ust. 4 ustawy). Gdy nastąpi to po tym terminie, obowiązek podatkowy powstanie siódmego dnia od dnia wykonania usługi.

Jeżeli jednak przed wykonaniem usługi wykonujący usługę otrzyma część należności, w szczególności: przedpłatę, zaliczkę, zadatek, ratę, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą jej otrzymania, w tej części.

Jak z tego wynika, opodatkowaniu każdorazowo podlega otrzymanie części należności, a obowiązek podatkowy w tym przypadku powstaje z chwilą otrzymania częściowej płatności.

Podatnik, który otrzyma zaliczkę, ma siedem dni (liczone od dnia jej otrzymania) na wystawienie faktury.

Podstawa prawna:

- art. 28b ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm.).

Nasza firma została zawiązana dla celów podjęcia działalności gospodarczej polegającej na odpłatnym świadczeniu na rzecz klientów, mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej, ale w granicach państw członkowskich Unii Europejskiej, usług marketingowych mających na celu promocję produktów marek klientów Spółki. Jak w takim przypadku ustalić miejsca świadczenia?

Miejscem świadczenia będzie w tym przypadku kraj nabywcy usługi.

Zgodnie z art. 28b ustawy o VAT miejscem świadczenia usług w przypadku świadczenia usług na rzecz podatnika jest miejsce, w którym podatnik będący usługobiorcą posiada siedzibę działalności gospodarczej.

Dlatego też należy przyjąć, iż w przypadku kompleksowej usługi marketingowej będą one opodatkowane poza terytorium kraju. Stanowisko takie potwierdził Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie, w piśmie z dnia 20 września 2011 r., gdzie możemy przeczytać:

„(...) przedstawionego zdarzenia przyszłego wynika, że Spółka świadczy usługę marketingową dla klientów prowadzących działalność gospodarczą z siedzibą poza terytorium kraju, ale na terytorium Wspólnoty. Wątpliwości Spółki dotyczą miejsca świadczenia usługi.

Biorąc pod uwagę fakt, iż usługa marketingowa nie została wymieniona w żadnym z wyjątków wskazanych w art. 28b ustawy oraz to, że świadczona jest przez krajowego podatnika dla podatnika wspólnotowego, zgodnie z definicją zawartą w art. 28a ustawy, należy uznać, że zastosowanie znajduje zasada ogólna określona w art. 28b ustawy. Zatem, miejscem świadczenia odpłatnej usługi marketingowej dla podatnika wspólnotowego spoza terytorium kraju, na podstawie art. 28b ustawy, jest terytorium kraju wspólnotowego siedziby klienta Spółki.

Mając powyższe na uwadze należy uznać stanowisko Spółki w tym zakresie za prawidłowe.

Odnosząc się dodatkowo do wystawienia faktury przez Spółkę na świadczoną usługę marketingową należy zauważyć, iż w świetle art. 106 ust. 1 ustawy podatkowej o których mowa w art. 15, są obowiązani wystawić fakturę stwierdzającą w szczególności dokonanie sprzedaży, datę dokonania sprzedaży, cenę jednostkową bez podatku, podstawę opodatkowania, stawkę i kwotę podatku, kwotę należności oraz dane dotyczące podatnika i nabywcy, z zastrzeżeniem ust. 1a, 2, 4 i 5 oraz art. 119 ust. 10 i art. 120 ust. 16.

Przepis ust. 1 stosuje się odpowiednio do dostawy towarów lub świadczenia usług, dokonywanych przez podatników zarejestrowanych jako podatnicy VAT czynni lub zwolnieni, jeżeli miejscem opodatkowania tych czynności jest terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju lub terytorium państwa trzeciego i dla tych czynności podatnicy ci nie są zidentyfikowani dla podatku od wartości dodanej lub – w przypadku terytorium państwa trzeciego – podatku o podobnym charakterze (ust. 2) (...)”.

Podstawa prawna:

- art. 28b ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.).

Rozdział IX

Konkursy, loterie

1. Uwagi ogólne

Niezwykle często aby zdobyć klientów firmy organizują różnego rodzaju konkursy, loterie, gdzie do wygrania są atrakcyjne. Wskazane działania postrzegane są jako doskonałe narzędzie wsparcia, mogą być skutecznie stosowane w przypadku zarówno dużych korporacji, sieci handlowych czy ogólnopolskich dzienników, jak i małych i średnich firm o zasięgu lokalnym.

2. Opodatkowanie nagród

W myśl art. 30 ust. 1 pkt 2 ustawy o PIT wartość wygranych w konkursach podlega opodatkowaniu 10-proc. zryczałtowanym podatkiem dochodowym. Podstawę wymiaru tego podatku stanowi wartość rynkowa otrzymanych świadczeń, obliczona 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. Jeżeli jednak usługi będące nagrodami w konkursie wchodzą w zakres działalności gospodarczej organizatora konkursu, to wartość nagrody powinna zostać ustalona według cen stosowanych wobec innych odbiorców organizatora. W przypadku zaś gdy nagrodami są usługi nabyte przez organizatora, podstawę opodatkowania podatkiem dochodowym stanowić będzie cena zakupionej usługi obcej.

Jak widać, zasadniczo wartość nagród podlega opodatkowaniu 10% zryczałtowanym podatkiem dochodowym. Taka jest zasada. Przewidziane w ustawie wyjątki pozwalają jednak niekiedy na niepłacenie podatku przez zwycięzców konkursu.

Co niezwykle istotne jeśli wygrana ma charakter pieniężny, płatnik dokonując jej wypłaty, pobiera podatek z kwoty wygranej. W przypadku, gdy nagroda ma postać niepieniężną (koszulka, aparat, zestaw kina domowego) przed jej wydaniem, należy zażądać od zwycięzcy wpłaty gotówki na poczet należnego podatku.

Stanowisko takie potwierdził Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie, w piśmie nr IPPB1/415-848/11-2/EC, z dnia 25 października 2011 r., gdzie czytamy:

„(...) Zasady ustalania wartości świadczeń w naturze zostały określone w art. 11 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, zgodnie z którym wartość pieniężną świadczeń w naturze, z zastrzeżeniem art. 12 ust. 2, 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.

W konsekwencji, podstawę opodatkowania w przypadku wydawanych przez Spółkę nagród rzeczowych należy ustalić na podstawie cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca ich uzyskania.

Zatem w przypadku, gdy będzie to nagroda pieniężna, laureaci konkursu otrzymają nagrodę po potrąceniu kwoty zryczałtowanego podatku dochodowego w wysokości 10%, który Spółka jako płatnik podatku winna pobrać od wartości nagrody i odprowadzić w określonym ustawą terminie na rachunek urzędu skarbowego, którym kieruje naczelnik urzędu skarbowego właściwy według siedziby bądź miejsca prowadzenia działalności, gdy płatnik nie posiada siedziby, przesyłając równocześnie roczną deklarację według ustalonego wzoru (PIT-8AR).

W sytuacji nagród rzeczowych laureaci konkursów, przed wydaniem nagrody powinni wpłacić płatnikowi zryczałtowany podatek dochodowy w wysokości 10% wartości nagrody. Wpłata kwoty podatku przez podatnika może przybrać postać rzeczywistej wpłaty, bądź potrącenia z kwot przysługujących z wynagrodzenia pracownika lub zleceniobiorcy za ich zgodą. Niemniej jednak wskazać należy, iż powyższe kwestie regulują inne przepisy niż przepisy prawa podatkowego, do których interpretowania nie jest upoważniony Minister Finansów.

Zatem Spółka, tak jak w przypadku nagród pieniężnych powyższy podatek, zobowiązana będzie odprowadzić na konto właściwego urzędu skarbowego i sporządzi deklarację PIT-8AR, ujmując w niej kwotę zryczałtowanego podatku dochodowego, zgodnie z treścią art. 41 ust. 7 pkt 1 ww. ustawy (...).”

Przykład 1

Podatnik wygrał w konkursie skuter o wartości 15.000 zł. Aby go odebrać powinien wpłacić organizatorowi 1.500 zł (15.000 zł × 10%).

Płatnicy mogą oczywiście rozważyć możliwość zapłacenia tego podatku za nagrodzonego. Należy jednak pamiętać, że pokrycie podatku za zwycięzcę

konkursu wiąże się z negatywnymi skutkami podatkowymi – zarówno dla nagrodzonego, jak i dla organizatora konkursu. Dla zwycięzcy kwota pokrytego przez płatnika podatku stanowi bowiem, co do zasady, przychód podlegający opodatkowaniu.

Przykład 2

Przedmiotem wygranej jest skuter o wartości 15.300 zł oraz dodatkowo kwota 1.700 zł. Organizator potrąca 10% z kwoty 170 zł i wypłaca 1.530 zł zwycięzcy konkursu. Następnie osoba ta przekazuje organizatorowi zryczałtowany podatek za wygraną nagrodę rzeczową w wysokości 1.530 zł. Dopiero w tym momencie następuje wydanie rzeczowej nagrody w postaci samochodu osobowego.

Zwolnienie od podatku dotyczy m.in. nagród wygranych w konkursach, które łącznie spełniają następujące warunki:

- ich jednorazowa wartość nie przekracza 760 zł;
- zostały wygrane w konkursach organizowanych i emitowanych (ogłaszanych) przez środki masowego przekazu (prasa, radio i telewizja) oraz konkursach z dziedziny nauki, kultury, sztuki, dziennikarstwa i sportu, a także nagród związanych ze sprzedażą premiową.

3. Zwolnienie od podatku

Zwolnienie ma zastosowanie w przypadku konkursów organizowanych i emitowanych przez środki masowego przekazu. Z gramatycznej wykładni przepisu wynika zatem, że dla zastosowania zwolnienia nie wystarczy jedynie, aby konkurs był emitowany przez środki masowego przekazu, ale musi być on również przez nie zorganizowany. Wprawdzie pojęcie środków masowego przekazu nie zostało do tej pory wystarczająco wyraźnie zdefiniowane, jednakże zgodnie z powszechnie przyjętym rozumieniem, przez środki masowego przekazu rozumie się prasę, radio lub telewizję o powszechnym, ogólnokrajowym bądź regionalnym zasięgu.

Na tle powyższego przepisu pojawia się ponadto wątpliwość, czy konkursy ogłaszane w Internecie mogą korzystać z omawianego zwolnienia. W interpretacjach jak i wyrokach sądu dochodzi do sprzecznych interpretacji czy konkursy organizowane z wykorzystaniem Internetu mogą skorzystać z przywołanego wyżej zwolnienia.

Korzystne dla podatników stanowisko zajął Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy nr ITPB2/415-76/08/BK, w piśmie z dnia 29 marca 2008 r., w którym możemy przeczytać:

„(...) Z treści złożonego wniosku wynika, że ma Pan zamiar utworzyć stronę internetową, na której będą ogłaszane turnieje. W ciągu miesiąca będzie organizowanych kilka turniejów, każdy z nich będzie składał się z dwóch faz fazy eliminacyjnej i fazy finałowej. Zwycięzcy fazy finałowej otrzymają nagrody w zależności od zajętego miejsca; za zajęcie pierwszego miejsca nagroda wyniesie 500 zł za drugie miejsce 200 zł, a za trzecie 100 zł. Każdy z turniejów (konkursów) jest wydarzeniem indywidualnym i nie stanowi kontynuacji poprzedniego.

Biorąc pod uwagę powyższe, wartość wygranych, przyznanych w konkursie organizowanym i emitowanym na powszechnie dostępnej stronie internetowej, gdy jednorazowo nie przekracza kwoty 760 zł jest objęta zwolnieniem wynikającym z art. 21 ust. 1 pkt 68 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Natomiast w sytuacji, gdy wartość wygranych w konkursach i grach organizowanych przez środki masowego przekazu przekroczy kwotę 760 zł, uzyskany przychód podlegał będzie w całości opodatkowaniu 10% zryczałtowanym podatkiem dochodowym. Podmiotem obowiązany (płatnikiem), na mocy art. 41 ust. 4 i art. 42 ust. 1 ww. ustawy, do pobrania i odprowadzenia – na rachunek urzędu skarbowego, którym kieruje naczelnik urzędu skarbowego właściwy według miejsca zamieszkania płatnika – podatku dochodowego od całej wartości nagrody (wygranej) oraz złożenia formularza PIT-8AR, jest podmiot dokonujący wypłaty nagrody. Organizator konkursu nie musi składać miesięcznej deklaracji o wygranych. Deklarację roczną przekazuje się do urzędu skarbowego według miejsca zamieszkania płatnika (...).”

Z kolei Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie, w piśmie z dnia 13 października 2009 r., nr IPPB1/415-551/09-4/ES podkreśla, iż Internet spełnia funkcję środka masowego przekazu, jeżeli informacje o konkursie są zamieszczone na stronie ogólnodostępnej: *„Zatem, stwierdzić należy, że użyte w powołanym przepisie «określenie» (...) w środkach «masowego przekazu» mieści w sobie również pojęcie Internetu, jako środka przekazu, pomimo, iż nie został on wprost wymieniony w dyspozycji powołanego przepisu. Wyłączona z tego zakresu będzie jedynie ta część Internetu, której krąg odbiorców jest ograniczony, tj. usługi poczty elektronicznej, czy też strony dostępne przy użyciu odpowiedniego kodu, lub strony korporacyjne kierowane do ściśle określonego kręgu odbiorców, np: pracowników korporacji”*.

Jednak zgoła odmienne stanowisko możemy odnaleźć w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, sygn. III SA/Wa 3528/06, gdzie uznano, że wygrana w konkursie internetowym powinna być opodatkowana zryczałtowanym podatkiem dochodowym 10%. Urząd skarbowy uznał wcześniej, że wygrane w konkursach internetowych nie podlegają zwolnieniu, ponieważ dotyczy ono wygranych w konkursach emitowanych przez środki masowego przekazu – prasa, radio i telewizja. Jego zdaniem bowiem Internet nie jest zaliczany do środków masowego przekazu. WSA uznał, że w przedmiotowej sprawie chodziło o „konkurs”, co kwestionowała izba skarbowa, i podatek od takiej wygranej opodatkowany jest 10% podatkiem zryczałtowanym.

4. Roczna deklaracja PIT-8AR

Płatnicy powinni pamiętać, aby w terminie do końca stycznia roku następującego po roku podatkowym przesłać do urzędu skarbowego właściwego dla płatnika roczne deklaracje PIT-8AR (art. 42 ust. 1a ustawy o PIT).

Deklaracji tej nie należy przekazywać podatnikowi, ponieważ te nagrody (wygrane) nie są już wykazywane przez podatnika w zeznaniu rocznym (podatek rozlicza tylko płatnik).

Deklarację PIT-8AR płatnik powinien złożyć do urzędu skarbowego właściwego według:

- miejsca zamieszkania – jeżeli jest osobą fizyczną,
- siedziby – jeżeli nie jest osobą fizyczną,
- miejsca prowadzenia działalności gospodarczej – jeżeli nie posiada siedziby (art. 42 ust. 1a ustawy o PIT).

5. Konkurs dla podmiotów prowadzących działalność gospodarczą

Przychód z tytułu otrzymanej nagrody w wysokości oszacowanej na podstawie cen rynkowych stosowanych w dacie otrzymania nagrody zaliczany będzie do przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej. W przypadku osób prowadzących działalność gospodarczą nagrody będą opodatkowane niezależnie od ich wysokości.

Zwolnienie od podatku nagród konkursowych nie dotyczy nagród otrzymanych przez podatnika w związku z prowadzoną przez niego pozarolniczą działalnością gospodarczą, stanowiących przychód z tej działalności. W piśmie Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 13 października 2009 r., nr IPPB1/415-524/09-4/EC, stwierdził:

„(...) osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą wartość nagrody uzyskanej w ramach Loterii promocyjnej winna zaliczyć do źródła przychodu wymienionego w art. 10 ust. 1 pkt 3 ww. ustawy, tj. do pozarolniczej działalności gospodarczej.

W myśl art. 14 ust. 1 ww. ustawy za przychód z działalności, o której mowa w art. 10 ust 1 pkt 3 (pozarolniczej działalności gospodarczej), uważa się kwoty należne, choćby nie zostały faktycznie otrzymane, po wyłączeniu wartości zwróconych towarów, udzielonych bonifikat i skont.

Z kolei art. 14 ust. 2 pkt 8 tej ustawy stanowi, iż , przychodem z działalności gospodarczej jest również wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń, obliczonych zgodnie z art. 11 ust. 2-2b, z zastrzeżeniem art. 21 ust. 1 pkt 125.

Oznacza to, że jeżeli nagroda lub wygrana została uzyskana przez przedsiębiorcę w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą wówczas nie będą miały zastosowania przepisy art. 30 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Podmiot prowadzący pozarolniczą działalność gospodarczą jest zobowiązany doliczyć wartość otrzymanej nagrody uzyskanej w ramach loterii promocyjnej do przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej i opodatkować uzyskany z tego tytułu przychód (dochód) wraz z innymi uzyskanymi z pozarolniczej działalności gospodarczej przychodami (dochodami) stosownie do wybranej formy opodatkowania.

Reasumując, mając na uwadze przedstawione zdarzenie przyszłe oraz powołane przepisy prawa podatkowego, stwierdzić należy, iż do opodatkowania nagrody uzyskanej przez osoby prowadzące działalność gospodarczą nie ma zastosowania przepis art. 30 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, a w konsekwencji, na Wnioskodawcy nie ciąży obowiązki płatnika, zgodnie z przepisem art. 41 ust. 4 w związku z ww. przepisem art. 30 ust. 1 pkt 2 ustawy podatkowej (...)

Podobne stanowisko zaprezentował NSA w wyroku z dnia 15 listopada 2007 r. II FSK 1012/07, gdzie możemy przeczytać:

„(...)Wskazany przepis stanowi, że dochód (przychód) z tytułu wygranych w konkursach i grach, innych niż określone w art. 21 ust. 1 pkt 6 (zwolnionych od opodatkowania podatkiem dochodowym), lub nagród związanych ze sprzedażą premią nie podlega łączeniu z dochodami (przychodami) z innych źródeł i pobiera się od tych dochodów podatek w formie 10% ryczałtu od wygranej lub nagrody. Takie brzmienie zacytowanego przepisu prawa podatkowego rodzi pytanie czy dotyczy on wszystkich podatników podatku docho-

dowego od osób fizycznych, w tym także podatników osiągających przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej, czy też wyłącza z tej zryczałtowanej formy opodatkowania wymienioną kategorię podatników.

Odpowiedź na to pytanie udzielił skład siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego w uchwale z dnia 25 czerwca 2007 r. sygn. akt II FPS 5/06 (publik. w ONSAiWSA z 2007 r. nr 5, poz. 111). W tezie tej uchwały stwierdzono, że art. 30 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie miał w 1999 r. zastosowania do dochodów (przychodów) ze sprzedaży premiowej otrzymanych przez podmioty uzyskujące przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej.

W uzasadnieniu uchwały skład rozszerzony Naczelnego Sądu Administracyjnego wskazał na to, że nagroda pieniężna ustalona w regulaminie sprzedaży premiowej prowadzi w rezultacie do obniżenia kosztów zakupu towarów nabywanych przez podmiot prowadzący działalność gospodarczą i ma bezpośredni wpływ na zmniejszenie przez nabywcę kosztów uzyskania przychodów. Stanowi zatem nierozzerwalny element działalności gospodarczej.

Podniesiono również, że ustawodawca zestawiając w pkt 2 ust. 1 art. 30 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wygrane w konkursach i grach na równi z nagrodami związanymi ze sprzedażą premiową dał przez to wyraz, że chodzi o nagrody incydentalne, uzależnione od przypadku. Wymienione w tym przepisie nagrody związane ze sprzedażą premiową zrównano z wygranymi w konkursach i grach organizowanych i emitowanych przez środki masowego przekazu oraz konkursach z dziedziny nauki, kultury, sztuki, dziennikarstwa i sportu.

Również, zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, ograniczenia kwotowe dotyczące opodatkowania zryczałtowanym podatkiem dochodowym świadczą o tym, że w przepisie art. 30 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych ustawodawca opodatkował w formie ryczałtu dochód z nagród incydentalnych, uzyskanych ze sprzedaży premiowej a nie premie pieniężne uzyskiwane ze sprzedaży towarów na ściśle określonych warunkach, które mają bezpośredni wpływ na efekt działalności gospodarczej.

W uchwale stwierdzono, że sprzedaż hurtowa towarów podmiotom prowadzącym pozarolniczą działalność gospodarczą, premiowana nagrodami pieniężnymi, nie może być uznana za sprzedaż premiową, z której dochód opodatkowany jest w formie ryczałtu. Sprzedaż premiowa, o której mowa w art. 30 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, to sprzedaż konsumencka, jednostkowa, incydentalna, niezwiązana z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą.

Jak wynika zatem z przedstawionej treści motywów powołanej wyżej uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego, sam fakt uzyskiwania przycho-

dów z pozarolniczej działalności gospodarczej eliminuje danego podatnika z kręgu osób uprawnionych do skorzystania ze zryczałtowanego opodatkowania przewidzianego w art. 30 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Skład orzekający podziela pogląd wyrażony w przedstawionej uchwale z dnia 25 czerwca 2007 r. i stwierdza, że ma on zastosowanie również w sprawie niniejszej, gdyż powołany przepis ustawy podatkowej obowiązywał w 2000 r. w analogicznym brzmieniu jak w roku podatkowym, którego uchwała bezpośrednio dotyczy, a więc 1999.

Oznacza to, w realiach rozpoznanej sprawy, że w zaskarżonym wyroku Sądu pierwszej instancji dokonano prawidłowej wykładni art. 30 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, konkludując, iż wypłata dokonana na rzecz skarżącego «nie stanowiła wyróżnienia o charakterze materialnym, ani tym bardziej moralnym, a była jedynie elementem polityki cenowej hurtowni farmaceutycznej» a «zgodnym zamiarem stron i celem umowy było ... obniżenie ceny, a nie wyróżnienie nabywców» (...).

Jednakże organy podatkowe w większości prezentują stanowisko, iż fakt, że podmiot prowadzi działalność gospodarczą nie eliminuje z konieczności opodatkowania zryczałtowanym podatkiem.

Stanowisko takie potwierdził Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie, w piśmie nr IPPB1/415-848/11-2/EC, z dnia 25 października 2011 r., gdzie czytamy:

„(...) Przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie definiują pojęcia «konkurs», również w obowiązującym systemie prawnym brak jest legalnej definicji tego pojęcia, wobec czego w celu określenia ich znaczenia uzasadnione jest zastosowanie wykładni językowej. Według definicji zawartej w Słowniku Języka Polskiego (pod red. M. Szymczaka, PWN, Warszawa 2002 r.), konkurs to «impresa, przedsięwzięcie o charakterze artystycznym, rozrywkowym, sportowym, mające określony program i dające możliwość wyboru przez eliminację najlepszych wykonawców, autorów danych prac itp. zwykle wyróżnionych nagrodami». Natomiast definicja zawarta w Uniwersalnym Słowniku Języka Polskiego (pod red. S. Dubisza, PWN Warszawa 2003 r.), określa konkurs jako «przedsięwzięcie najczęściej o charakterze artystycznym, rozrywkowym, sportowym, dające możliwość wyboru najlepszych wykonawców, autorów danych prac, itp. zwykle wyróżnianych nagrodami». Według Słownika Wyrazów Obcych (wyd. Europa), konkurs to «impresa, która ma na celu wyłonienie przez specjalistyczne jury osoby lub grupy najlepszej w danej dziedzinie, np. artystycznej, naukowej, przebiegającą często wielo-

*etapowo; najczęściej wygrana lub zajęcie jednego z wyższych miejsc w konkursie jest związane z określoną w warunkach wstępnych nagrodą pieniężną, rzeczową lub przyznaniem prawa do realizacji czegoś». Natomiast z Domo-
wego Popularnego Słownika Języka Polskiego (pod red. B. Dunaja, wyd. Cykada) wynika, iż konkurs to «zorganizowana impreza o określonym regulaminie, której celem jest wyłonienie w drodze eliminacji kogoś lub czegoś najlepszego w danej dziedzinie, zwykle połączona z przyznaniem nagród».*

Z treści wniosku wynika, że konkursy jakie Spółka planuje przeprowadzić będą posiadały regulamin, wskazane będą kryteria na podstawie, których są wylaniani zwycięzcy, wskazane będą również osoby odpowiedzialne za przebieg konkursu, czyli wystąpią elementy niezbędne do uznania ich za konkurs, a zatem spełnione zostaną warunki dla zastosowania opodatkowania przewidzianego w art. 30 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

W konsekwencji przychód z tytułu nagród uzyskanych przez zwycięzców konkursów, tj. przez kontrahentów Spółki będzie podlegał opodatkowaniu 10% zryczałtowanym podatkiem dochodowym, w oparciu o przepis art. 30 ust. 1 pkt 2 ww. ustawy.

Opodatkowanie nagród, musi odbyć się zgodnie z zasadami, jakie ustawodawca zawarł w treści powołanego powyżej art. 41 ustawy, a mianowicie ust. 4 i ust. 7 pkt 1 tegoż artykułu.

Zasady ustalania wartości świadczeń w naturze zostały określone w art. 11 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, zgodnie z którym wartość pieniężną świadczeń w naturze, z zastrzeżeniem art. 12 ust. 2, 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.

W konsekwencji, podstawę opodatkowania w przypadku wydawanych przez Spółkę nagród rzeczowych należy ustalić na podstawie cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca ich uzyskania.

Zatem w przypadku, gdy będzie to nagroda pieniężna, laureaci konkursu otrzymają nagrodę po potrąceniu kwoty zryczałtowanego podatku dochodowego w wysokości 10%, który Spółka jako płatnik podatku winna pobrać od wartości nagrody i odprowadzić w określonym ustawą terminie na rachunek urzędu skarbowego, którym kieruje naczelnik urzędu skarbowego właściwy według siedziby bądź miejsca prowadzenia działalności, gdy płatnik nie posiada siedziby, przesyłając równocześnie roczną deklarację według ustalonego wzoru (PIT-8AR).

W sytuacji nagród rzeczowych laureaci konkursów, przed wydaniem nagrody powinni wpłacić płatnikowi zryczałtowany podatek dochodowy w wysokości 10% wartości nagrody. Wpłata kwoty podatku przez podatnika może przybrać postać rzeczywistej wpłaty, bądź potrącenia z kwot przy-sługujących z wynagrodzenia pracownika lub zleceniobiorcy za ich zgodą. Niemniej jednak wskazać należy, iż powyższe kwestie regulują inne przepisy niż przepisy prawa podatkowego, do których interpretowania nie jest upoważniony Minister Finansów.

Zatem Spółka, tak jak w przypadku nagród pieniężnych powyższy podatek, zobowiązana będzie odprowadzić na konto właściwego urzędu skarbowego i sporządzi deklarację PIT-8AR, ujmując w niej kwotę zryczałtowanego podatku dochodowego, zgodnie z treścią art. 41 ust. 7 pkt 1 ww. ustawy.

Reasumując, stwierdzić należy, iż opisane przez Spółkę wygrane uzyskane przez zwycięzców konkursów, tj. przez pracowników spółki, zleceniobiorców, pracowników kontrahentów oraz osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą należy opodatkować na zasadzie art. 30 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Stan taki będzie istniał bez względu czy przyjmie się, że dana osoba fizyczna w wyniku otrzymania wygranej/nagrody w ramach zdarzenia opisanego przez Spółkę we wniosku o interpretację indywidualną, uzyska przychód bądź z pozarolniczej działalności gospodarczej (art. 10 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 14 ust. 2 pkt 8 ww. ustawy), bądź przychód z innego źródła (art. 10 ust. 1 pkt 9 w związku z art. 20 ust. 1 ww. ustawy). Wówczas od jej przychodu należy – stosownie do art. 30 ust. 1 pkt 2 cytowanej ustawy, stanowiącego unormowanie szczególne w odniesieniu do art. 27 i art. 30c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych – pobrać zryczałtowany podatek dochodowy w wysokości 10% wygranej lub nagrody. (...)”.

Podobne stanowisko zaprezentował Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie, w piśmie nr IPPB1/415-648/11-4/EC, z dnia 5 listopada 2010 r., gdzie czytamy:

„(...) opisane przez Spółkę wygrane należy opodatkować na zasadzie art. 30 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Stan taki będzie istniał bez względu czy przyjmie się, że dana osoba fizyczna w wyniku otrzymania wygranej/nagrody w ramach zdarzenia opisanego przez Spółkę we wniosku o interpretację indywidualną, uzyska przychód bądź z pozarolniczej działalności gospodarczej (art. 10 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 14 ust. 2 pkt 8 ww. ustawy), bądź przychód z innego źródła (art. 10 ust. 1 pkt 9 w związku z art. 20 ust. 1 ww. ustawy). Wówczas od jej przychodu należy – stosownie do art. 30 ust. 1 pkt 2 cytowanej ustawy, stanowiącego unormowanie szczególne w odniesieniu do art. 27 i art. 30c ustawy o podatku dochodowym

od osób fizycznych – pobrać zryczałtowany podatek dochodowy w wysokości 10% wygranej lub nagrody (...)”.

Pytania i odpowiedzi:

Zorganizowaliśmy konkurs w którym uczestniczyły zespoły składające się z kilku osób. Jak postąpić, w takim przypadku dokonać opodatkowania nagrody?

W przypadku nagrody przypadającej kilku osobom należy jej wartość podzielić na te osoby i jeśli wartość nagrody przypadającej na jedną osobę nie przekroczy 760 zł, to nagroda będzie zwolniona z podatku.

Jeśli wartość nagrody przypadającej na jedną osobę nie przekroczy 760 zł, to nagroda będzie zwolniona z podatku. W takiej sytuacji warto udokumentować skład zwycięskiego zespołu i uzyskać pokwitowanie odbioru nagrody przez każdego z uczestników poprzez złożenie podpisu. Takie stanowisko zaprezentował również Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji indywidualnej z dnia 7 grudnia 2007 r., nr IPPB1/415-216/07-3/JB:

„(...) W przedstawionym przez wnioskodawcę stanie faktycznym wynika, iż w zorganizowanym przez Spółkę konkursie (regatach żeglarskich) załoga składająca się z czterech żeglarzy otrzymała w formie nagrody bon towarowy w wysokości przekraczającej 760 zł.

Bon towarowy to dowód uprawniający do otrzymania w oznaczonym terminie pewnych towarów, sumy pieniędzy lub korzystania z usług. Bon nie jest towarem, lecz jedynie dokumentem uprawniającym do zakupu towarów na określoną wartość. Zastępuje on środki pieniężne, za które zwyczajowo nabywa się towary. Kwota wskazana na bonie towarowym określa wartość, za jaką jego posiadacz może nabyć dowolny towar u emitenta bonu.

Biorąc pod uwagę powyższe przepisy i przedstawiony stan faktyczny, należy wskazać, iż nie bez znaczenia pozostaje fakt, że Spółka, wręczając jedną wspólną nagrodę w formie bonu towarowego dla czterech osób (zwycięzców zawodów regatowych), umieściła ich nazwiska na liście odbioru nagrody, a każdy z nich pokwitował jej odbiór, składając własnoręcznie swój podpis.

Ponadto z przedstawionego we wniosku stanu faktycznego nie wynika, aby między tymi osobami fizycznymi zawarta była jakakolwiek umowa cywilnoprawna, z której wynikałoby, iż osoby te dokonują ustalonego między sobą podziału tej nagrody.

A zatem należy stwierdzić, iż wartość otrzymanego przez cztery osoby bonu towarowego mieści się w ich udziale dokonanym we wspólnym przedsięwzięciu i o ile kwota w wyniku podziału tej nagrody nie przekroczy 760 zł na osobę, będzie korzystała ze zwolnienia w podatku dochodowym od osób fizycznych

w myśl art. 21 ust. 1 pkt 68, a tym samym na Spółce w związku z tym nie będą ciążyły obowiązki płatnika (...)"

Podstawa prawna:

- art. 21 ust. 1 pkt 68 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.).

Nasza spółka chce wprowadzić na rynek nowe produkty. W celu zwiększenia sprzedaży chcemy uruchomić akcję promocyjną z nagrodami. Adresatami akcji byłiby pracownicy działów sprzedaży kontrahentów lub inne podmioty – osoby fizyczne, nieprowadzące działalności gospodarczej. W związku z powyższym mamy następujące pytania:

1. *Czy wyżej opisane działania powinny być kwalifikowane jako konkurs lub gra, a przekazywane w jego ramach nagrody podlegać zryczałtowanemu podatkowi dochodowemu w wysokości 10%?*
2. *Czy otrzymane przez uczestników akcji nagrody będą, korzystały ze zwolnienia przedmiotowego do kwoty 760 zł?*

Ad. 1 W opisanym stanie faktycznym nagrody podlegać będą zryczałtowanemu podatkowi dochodowemu w wysokości 10%.

Ad. 2 W przedstawionym stanie faktycznym nie można skorzystać ze zwolnienia.

Opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegają wszelkiego rodzaju dochody, z wyjątkiem dochodów wymienionych w art. 21, 52, 52a i 52c oraz dochodów, od których na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej zaniechano poboru podatku.

Art. 30 ust. 1 pkt 2 ustawy o PIT stanowi, że od dochodów (przychodów) z tytułu wygranych w konkursach, grach i zakładach wzajemnych lub nagród związanych ze sprzedażą premiową, uzyskanych w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, z zastrzeżeniem art. 21 ust. 1 pkt 6, 6a i 68 – pobiera się zryczałtowany podatek dochodowy w wysokości 10% wygranej lub nagrody.

Przepisy podatkowe posługują się pojęciami „gra” i „konkurs”, chociaż nie zawierają jego definicji. W tej sytuacji uzasadnione jest zastosowanie wykładni językowej. Zgodnie z definicją zawartą w słowniku języka polskiego konkurs, to „przedsięwzięcie o charakterze artystycznym, rozrywkowym, sportowym, mające określony program i dające możliwość wyboru przez eliminację najlepszych wykonawców, autorów danych prac itp. zwykle wyróżnianych nagrodami”. Natomiast gra to „czynność o ustalonych zasadach, w której udział bierze zwykle kilka osób (rzadziej jedna), w celach rozrywkowych. Większość

gier, choć nie wszystkie, ma charakter konkurencyjny i celem gracza bądź grupy graczy jest pokonanie pozostałych uczestników”. Równie ważna jak element współzawodnictwa jest strona formalna całego przedsięwzięcia. Konieczne jest bowiem sporządzenie regulaminu, w którym określona zostanie nazwa gry lub konkursu, organizator, uczestnicy, nagrody oraz sposób wyłonienia zwycięzców.

W zorganizowanym przez Spółkę przedsięwzięciu wystąpiły elementy niezbędne dla uznania tej imprezy za konkurs, tj. regulamin, nagrody, udzielenie odpowiedzi na wylosowane pytania. Należy zatem przyjąć, iż w tej sytuacji mamy do czynienia z wygraną w konkursie, do której powinien mieć zastosowanie art. 30 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, wobec czego wypłacane nagrody podlegają opodatkowaniu 10% zryczałtowanym podatkiem dochodowym.

Odnosząc się natomiast do możliwości zwolnienia tych nagród z opodatkowania, należy wskazać na treść art. 21 ust. 1 pkt 68 ww. ustawy, zgodnie z którym wolna od podatku dochodowego jest wartość wygranych w konkursach i grach organizowanych i emitowanych (ogłaszanych) przez środki masowego przekazu (prasa, radio i telewizja) oraz konkursach z dziedziny nauki, kultury, sztuki, dziennikarstwa i sportu, a także nagród związanych ze sprzedażą premią – jeżeli jednorazowa wartość tych wygranych lub nagród nie przekracza kwoty 760 zł; zwolnienie od podatku nagród związanych ze sprzedażą premią nie dotyczy nagród otrzymanych przez podatnika w związku z prowadzoną przez niego pozarolniczą działalnością gospodarczą, stanowiących przychód z tej działalności.

W świetle powyższego, warunkiem zastosowania przedmiotowego zwolnienia w stosunku do wygranych w konkursach, których jednorazowa wartość nie przekracza kwoty 760 zł, jest rodzaj konkursu. Mianowicie musi to być konkurs z dziedziny nauki, kultury, sztuki, dziennikarstwa lub sportu, a w przypadku konkursów z innych dziedzin wyłącznie taki, którego organizatorem i emitentem (ogłaszającym) są środki masowego przekazu. Zatem w przypadku wygranych w konkursach ogłaszanych w mass mediach, dla zastosowania przedmiotowego zwolnienia, nie jest wystarczający sam fakt, że informacja o konkursie została przekazana w środkach masowego przekazu. Literalne brzmienie art. 21 ust. 1 pkt 68 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wymaga bowiem, aby konkursy takie były zarówno ogłaszane (emitowane) przez media, jak i środki masowego przekazu były ich organizatorem. Świadczy o tym użyty w treści omawianej normy spójnik „i” w wyrażeniu „organizowanych i emitowanych (ogłaszanych przez środki masowego przekazu (prasa, radio, telewizja)”.

Jednocześnie, w przypadku wygranych w konkursach ogłaszanych w środkach masowego przekazu dla zastosowania przedmiotowego zwolnienia nie jest wystarczający sam fakt, że informacja o konkursie została przekazana w środkach masowego przekazu. Literalne brzmienie art. 21 ust. 1 pkt 68 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wymaga bowiem, aby konkursy takie były zarówno ogłaszane (emitowane) przez mass media, jak i środki masowego przekazu były ich organizatorem. Świadczy o tym użyty w treści omawianej normy spójnik „i” w wyrażeniu „organizowanych i emitowanych (ogłaszanych) przez środki masowego przekazu (prasa, radio, telewizja).

Oznacza to, że zwolnienie ma zastosowanie wyłącznie do wygranych w konkursach i grach, które łącznie spełniają te dwie przesłanki. Spełnienie natomiast tylko jednego z powyższych warunków, tj. zamieszczenie na stronie internetowej regulaminu określającego zasady uczestnictwa w konkursie oraz warunki przyznawania wygranej, nie uprawnia do zastosowania omawianego zwolnienia.

Zastosowanie zwolnienia z art. 21 ust. 1 pkt 68 ustawy mogłoby nastąpić tylko wówczas, gdyby organizatorem, jak i miejscem ogłoszenia konkursu, były środki masowego przekazu.

Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie definiuje pojęcia „środki masowego przekazu”. Również w obowiązującym systemie prawnym brak jest legalnej definicji tego pojęcia. Według definicji Wydawnictwa PWN S.A. – środki masowego przekazu to środki komunikowania masowego, mass media, środki masowej informacji i propagandy, urzędnicy, instytucje, za pomocą których kieruje się pewne treści do bardzo licznej i zróżnicowanej publiczności. Z kolei Internetowa Encyklopedia PWN definiuje pojęcie „środki masowego przekazu” (mass media, media, środki masowego komunikowania) jako urzędnicy, instytucje, za pomocą których kieruje się pewne treści do bardzo licznej i zróżnicowanej publiczności; prasa, radio, telewizja, także tzw. nowe media: telegazeta, telewizja satelitarna, Internet. Wśród mediów masowych powyższe definicje wymieniają prasę.

We własnym stanowisku Spółka wskazała, iż w przedmiotowej sprawie będzie miało zastosowanie zwolnienie wynikające z treści art. 21 ust. 1 pkt 68 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, gdyż konkurs jest ogłaszany przez środek masowego przekazu, jakim jest Internet.

W związku z powyższym, należy stwierdzić, iż organizatorem konkursu jest Spółka, która – w świetle wyżej przytoczonych definicji – instytucją zaliczaną do środków masowego przekazu nie jest. Spółka w celu zwiększenia sprzedaży swojego produktu planuje uruchomić akcje promocyjną z nagrodami i jedynie wykorzystuje współczesne narzędzie komunikowania się (jakim jest Internet)

do obsługi i organizowania konkursu z wykorzystaniem posiadanej strony internetowej. Zatem, wygrane w tego rodzaju konkursach nie stanowią wygranych w konkursach organizowanych i emitowanych (ogłaszanych) przez środki masowego przekazu. Tym samym, nie ma do nich zastosowania zwolnienie określone w art. 21 ust. 1 pkt 68 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (niezależnie od ich wysokości).

W konsekwencji, wygrana w konkursie stanowić będzie przychód z innych źródeł, o którym mowa w art. 20 ust. 1 ustawy i podlega opodatkowaniu 10% zryczałtowanym podatkiem dochodowym, zgodnie z art. 30 ust. 1 pkt 2 ustawy. Osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą, osoby prawne i ich jednostki organizacyjne oraz jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, które dokonują wypłat lub świadczeń niepieniężnych z tytułu omawianych wygranych, są obowiązane – jako płatnicy – do poboru 10% zryczałtowanego podatku dochodowego na podstawie art. 41 ust. 4 z uwzględnieniem postanowień art. 41 ust. 7 pkt 1 ustawy. W terminie do 20 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym pobrano podatek, kwotę pobranego podatku płatnik jest obowiązany przekazać na rachunek urzędu skarbowego, którym kieruje naczelnik urzędu skarbowego właściwy według miejsca zamieszkania płatnika, a jeżeli płatnik nie jest osobą fizyczną, według siedziby bądź miejsca prowadzenia działalności, gdy płatnik nie posiada siedziby (art. 42 ust. 1 ustawy). Dodatkowo, w terminie do końca stycznia roku następującego po roku, w którym zwycięzca konkursu otrzymał wygraną (nagrodę), płatnik jest obowiązany przesłać do urzędu skarbowego właściwego dla płatnika roczną deklarację, o której mowa w art. 42 ust. 1a ustawy (tzw. PIT-8AR).

Stanowisko takie potwierdził Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie, w piśmie nr IPPB4/415-480/11-2/SP, z dnia 2 września 2011 r., w którym możemy przeczytać:

„(...)W konsekwencji, wygrana w konkursie stanowić będzie przychód z innych źródeł, o którym mowa w art. 20 ust. 1 ustawy i podlega opodatkowaniu 10% zryczałtowanym podatkiem dochodowym, zgodnie z art. 30 ust. 1 pkt 2 ustawy. Osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą, osoby prawne i ich jednostki organizacyjne oraz jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, które dokonują wypłat lub świadczeń niepieniężnych z tytułu omawianych wygranych, są obowiązane – jako płatnicy – do poboru 10% zryczałtowanego podatku dochodowego na podstawie art. 41 ust. 4 z uwzględnieniem postanowień art. 41 ust. 7 pkt 1 ustawy. W terminie do 20 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym pobrano podatek, kwotę pobranego podatku płatnik jest obowiązany przekazać na

rachunek urzędu skarbowego, którym kieruje naczelnik urzędu skarbowego właściwy według miejsca zamieszkania płatnika, a jeżeli płatnik nie jest osobą fizyczną, według siedziby bądź miejsca prowadzenia działalności, gdy płatnik nie posiada siedziby (art. 42 ust. 1 ustawy). Dodatkowo, w terminie do końca stycznia roku następującego po roku, w którym zwycięzca konkursu otrzymał wygraną (nagrodę), płatnik jest obowiązany przesłać do urzędu skarbowego właściwego dla płatnika roczną deklarację, o której mowa w art. 42 ust. 1a ustawy (tzw. PIT-8AR).

***Reasumując**, należy stwierdzić, iż opisane działania przez Spółkę mają charakter konkursu, a przekazywane w jego ramach nagrody będą podlegać zryczałtowanemu podatkowi dochodowemu w wysokości 10% na podstawie art. 30 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Do przedmiotowych nagród do kwoty 760 zł nie będzie miało zastosowanie zwolnienie przedmiotowe na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 68 ww. ustawy, gdyż organizatorem tego konkursu nie jest instytucja zaliczana do środków masowego przekazu (...)*

Podstawa prawna:

- art. 30 ust. 2, art. 21 ust. 1 pkt 68 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.).

Nasza spółka zamierza przeprowadzić konkursy, w których będą uczestniczyć: pracownicy Spółki, osoby zatrudnione na podstawie umowy cywilnoprawnej oraz współpracownicy, będący osobami fizycznymi prowadzący pozarolniczą działalność gospodarczą. Celem konkursów będzie poprawa realizacji planów sprzedaży. Wygraną będą świadczenia rzeczowe, nagrody pieniężne oraz bony? Jak należy opodatkować wskazane przekazane nagrody?

W opisanej sytuacji zobowiązani są Państwo do poboru 10% podatku.

Zgodnie z zasadą powszechności opodatkowania wyrażoną w art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. z 2012 r., poz. 397 ze zm.), opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegają wszelkiego rodzaju dochody, z wyjątkiem dochodów wymienionych w art. 21, 52, 52a i 52c oraz dochodów, od których na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej zaniechano poboru podatku.

W myśl art. 12 ust. 1 ww. ustawy, za przychody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej oraz spółdzielczego stosunku pracy uważa

się 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.

Przychodami ze stosunku pracy są zatem otrzymane lub postawione do dyspozycji pracownika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne, a także wartość otrzymanych świadczeń w naturze (bądź ich ekwiwalenty) oraz innych nieodpłatnych świadczeń bez względu na źródło ich finansowania. O tym, czy dane świadczenie jest przychodem ze stosunku pracy decyduje okoliczność, czy może je otrzymać wyłącznie pracownik w rozumieniu ust. 4 tegoż artykułu, czy także inna osoba niezwiązana (aktualnie lub w przeszłości) z pracodawcą.

Stosownie do art. 13 pkt 8 ww. ustawy, za przychody z działalności wykonywanej osobiście, o której mowa w art. 10 ust. 1 pkt 2, uważa się przychody z tytułu wykonywania usług, na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło, uzyskiwane wyłącznie od:

- a) osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą, osoby prawnej i jej jednostki organizacyjnej oraz jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej,
 - b) właściciela (posiadacza) nieruchomości, w której lokale są wynajmowane, lub działającego w jego imieniu zarządcy albo administratora – jeżeli podatnik wykonuje te usługi wyłącznie dla potrzeb związanych z tą nieruchomością
- z wyjątkiem przychodów uzyskanych na podstawie umów zawieranych w ramach prowadzonej przez podatnika pozarolniczej działalności gospodarczej oraz przychodów, o których mowa w pkt 9.

Artykuł 14 ust. 1 ustawy o PIT stanowi, iż za przychód z działalności, o której mowa w art. 10 ust. 1 pkt 3 – tj. pozarolniczej działalności gospodarczej – uważa się kwoty należne, choćby nie zostały faktycznie otrzymane, po wyłączeniu wartości zwróconych towarów, udzielonych bonifikat i skont. U podatników dokonujących sprzedaży towarów i usług opodatkowanych podatkiem od towarów i usług za przychód z tej sprzedaży uważa się przychód pomniejszony o należny podatek od towarów i usług.

Zgodnie z art. 14 ust. 2 pkt 8 ustawy o PIT, przychodem z działalności gospodarczej jest również wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych

nieodpłatnych świadczeń, obliczonych zgodnie z art. 11 ust. 2-2b, z zastrzeżeniem art. 21 ust. 1 pkt 125.

Z przedstawionego stanu faktycznego wynika, że Spółka zamierza przeprowadzić konkursy kierowane łącznie do grupy uczestników, którymi będą pracownicy Spółki, osoby zatrudnione na podstawie umowy cywilnoprawnej oraz współpracownicy będący osobami fizycznymi prowadzącymi pozarolniczą działalność gospodarczą. Celem konkursów będzie poprawa realizacji planów sprzedaży. Wygraną w konkursie będą świadczenia rzeczowe, nagrody pieniężne oraz bony. Przedmiotowe konkursy będą zawierały elementy takie jak: regulamin, w którym wskazany będzie sposób wyłaniania zwycięzców, wskazane będą również osoby odpowiedzialne za przebieg oraz rozliczenie konkursu.

Jeżeli zatem organizowane przez Spółkę konkursy skierowane będą łącznie do grupy uczestników, którymi oprócz pracowników Spółki będą także osoby zatrudnione na podstawie umowy cywilnoprawnej oraz współpracownicy będący osobami fizycznymi prowadzącymi pozarolniczą działalność gospodarczą, nie można zakwalifikować uzyskanych przez laureatów konkursów nagród do przychodów odpowiednio ze stosunku pracy, czy też działalności wykonywanej osobiście, bowiem możliwość wzięcia udziału w konkursie nie będzie wynikała z łączącego Spółkę z osobami fizycznymi stosunku pracy i umowy cywilnoprawnej.

W związku z powyższym w przedmiotowej sprawie należy odwołać się do przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych regulujących zasady opodatkowania nagród.

Przepis art. 10 ust. 1 ustawy o PIT zawiera katalog przychodów podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, gdzie m.in. w pkt 9 tego artykułu wymieniono, jako jedno ze źródeł przychodów – inne źródła.

Z treści art. 11 ust. 1 ustawy o PIT wynika, iż przychodami, z zastrzeżeniem art. 14-15, art. 17 ust. 1 pkt 6, 9 i 10 w zakresie realizacji praw wynikających z pochodnych instrumentów finansowych, art. 19 i art. 20 ust. 3, są otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń.

Za przychody z innych źródeł, uważa się w szczególności: kwoty wypłacone po śmierci członka otwartego funduszu emerytalnego wskazanej przez niego osobie lub członkowi jego najbliższej rodziny, w rozumieniu przepisów o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych, zasiłki pieniężne

z ubezpieczenia społecznego, alimenty, stypendia, dotacje (subwencje) inne niż wymienione w art. 14, dopłaty, nagrody i inne nieodpłatne świadczenia nie należące do przychodów określonych w art. 12-14 i 17 oraz przychody nieznanego pochodzenia w ujawnionych źródłach.

Od dochodów (przychodów) pobiera się zryczałtowany podatek dochodowy: z tytułu wygranych w konkursach, grach i zakładach wzajemnych lub nagród związanych ze sprzedażą premii, uzyskanych w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, z zastrzeżeniem art. 21 ust. 1 pkt 6, 6a i 68 – w wysokości 10% wygranej lub nagrody.

Zryczałtowany podatek, pobiera się bez pomniejszania przychodu o koszty uzyskania.

W konsekwencji przychód z tytułu nagród uzyskanych przez zwycięzców konkursów, tj. przez pracowników Spółki oraz przez osoby, które nie będą pracownikami Spółki będzie podlegał opodatkowaniu 10% zryczałtowanym podatkiem dochodowym.

Podstawę opodatkowania w przypadku wydawanych przez Spółkę nagród rzeczowych należy ustalić na podstawie cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca ich uzyskania.

W przypadku, gdy będzie to nagroda pieniężna, laureaci konkursu otrzymają nagrodę po potrąceniu kwoty zryczałtowanego podatku dochodowego w wysokości 10%, który Spółka jako płatnik podatku winna pobrać od wartości nagrody i odprowadzić w określonym ustawą terminie na rachunek urzędu skarbowego, którym kieruje naczelnik urzędu skarbowego właściwy według siedziby bądź miejsca prowadzenia działalności, gdy płatnik nie posiada siedziby, przesyłając równocześnie roczną deklarację według ustalonego wzoru (PIT-8AR).

W sytuacji nagród rzeczowych laureaci konkursów, przed wydaniem nagrody powinni wpłacić płatnikowi zryczałtowany podatek dochodowy w wysokości 10% wartości nagrody.

Wpłata kwoty podatku przez podatnika może przybrać postać rzeczywistej wpłaty, bądź potrącenia z kwot przysługujących z wynagrodzenia pracownika lub zleceniobiorcy za ich zgodą.

Zatem Spółka, tak jak w przypadku nagród pieniężnych powyższy podatek, zobowiązana będzie odprowadzić na konto właściwego urzędu skarbowego i sporządzi deklarację PIT-8AR, ujmując w niej kwotę zryczałtowanego podatku dochodowego.

Stanowisko takie potwierdził Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy, w piśmie nr IPPB2/415-274/11-4/MG, z dnia 30 czerwca 2011 r., gdzie możemy przeczytać:

„(...) stwierdzić należy, iż na zasadzie art. 30 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych należy opodatkować opisane przez Spółkę wygrane. Stan taki będzie istniał bez względu czy przyjmie się, że dana osoba fizyczna w wyniku otrzymania wygranej/nagrody w ramach zdarzenia opisanego przez Spółkę we wniosku o interpretację indywidualną, uzyska przychód bądź z pozarolniczej działalności gospodarczej (art. 10 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 14 ust. 2 pkt 8 ww. ustawy), bądź przychód z innego źródła (art. 10 ust. 1 pkt 9 w związku z art. 20 ust. 1 ww. ustawy). Wówczas do jej przychodu należy – stosownie do art. 30 ust. 1 pkt 2 cytowanej ustawy, stanowiącego unormowanie szczególne w odniesieniu do art. 27 i art. 30c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych – pobrać zryczałtowany podatek dochodowy w wysokości 10% wygranej lub nagrody (...).”

Podstawa prawna:

- art. 30 ust. 2 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.).

Rozdział X

Pracownik a marketing

1. Uwagi ogólne

Firmy podejmując działania marketingowe nie zapominają również o swoich własnych pracownikach. Niewątpliwie pracownik odpowiednio zmotywowany może przyczynić się do sukcesu finansowego firmy. Poniższy rozdział prezentuje skutki podatkowe dla firmy jak i pracowników przyznania pracownikom świadczeń mających na celu odpowiednie zmotywowanie pracowników.

Zgodnie z art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych za przychody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej oraz spółdzielczego stosunku pracy uważa się 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. Z definicji tej wynika zatem, że do przychodów pracownika zalicza się nie tylko otrzymane pieniądze, ale również otrzymane świadczenia rzeczowe, z wyjątkiem świadczeń określonych w katalogu zwolnień, zawartym w art. 21 ustawy o PIT.

Zatem przychodami ze stosunku pracy lub stosunków pokrewnych są w szczególności:

- wynagrodzenia zasadnicze (uposażenie),
- wynagrodzenia za godziny nadliczbowe,
- różnego rodzaju dodatki,
- nagrody,
- ekwiwalenty za niewykorzystany urlop,
- świadczenia w naturze lub inne nieodpłatne lub częściowo odpłatne świadczenia.

2. Nieodpłatne świadczenia

Jak wspomniałem za przychody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej oraz spółdzielczego stosunku pracy uważa się 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. 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. 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 lub praw tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca udostępnienia.

Jeżeli świadczenia są częściowo odpłatne, przychodem podatnika jest różnica pomiędzy wartością tych świadczeń, ustaloną według wspomnianych reguł, a odpłatnością ponoszoną przez podatnika.

3. Pracownik a opodatkowanie podatkiem VAT

Opodatkowaniu podatkiem VAT podlegają, co do zasady, czynności odpłatne, tj. odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług. W pewnych jednak sytuacjach opodatkowaniu podlegają także czynności nieodpłatne, w tym nieodpłatne przekazania towarów przez podatnika.

Ustawa określa dodatkowo pewne czynności, które należy traktować na równi z odpłatną dostawą towarów. Takimi czynnikami są również pewne

działania podatnika mające charakter nieodpłatny. Za opodatkowaną dostawę towarów uważa się również przekazanie 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,
- 2) wszelkie inne przekazanie towarów bez wynagrodzenia, w szczególności darowizny

– jeżeli podatnikowi przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego od tych czynności, w całości lub w części.

Opodatkowanie występuje zatem, gdy spełnione są łącznie warunki:

- przekazanie nastąpiło na potrzeby osobiste pracownika,
- podatnikowi przysługiwało prawo do odliczenia VAT naliczonego od nabytych towarów.

Od tej reguły są wyjątki. Wyłączeniu z zakresu opodatkowania podlegają trzy kategorie nieodpłatnych dostaw towarów wymienione enumeratywnie w ustawie:

- drukowane materiały reklamowe i informacyjne,
- prezenty o małej wartości i
- próbki.

Oba te pojęcia zostały przez ustawodawcę szczegółowo zdefiniowane. Stosownie do art. 7 ust. 4 ustawy o VAT, przez prezenty o małej wartości rozumie się przekazywane przez podatnika jednej osobie towary:

- o łącznej wartości nieprzekraczającej w roku podatkowym 100 zł, jeżeli podatnik prowadzi ewidencję pozwalającą na ustalenie tożsamości tych osób,
- których przekazania nie ujęto w ewidencji, o której mowa powyżej, jeżeli jednostkowa cena nabycia towaru (bez podatku), a gdy nie ma ceny nabycia, jednostkowy koszt wytworzenia, określone w momencie przekazywania towaru, nie przekraczają 10 zł.

W konsekwencji nieodpłatne przekazanie prezentu będzie podlegać opodatkowaniu VAT w przypadku:

- prezentów o wartości przekraczającej 100 zł,
- prezentów o wartości powyżej 10 zł, ale nieprzekraczającej 100 zł, gdy nie jest prowadzona ewidencja osób obdarowanych.

Mając powyższe na uwadze stwierdzić należy, że zawsze w sytuacji gdy podatnicy dokonują nieodpłatnych czynności, rozważyć trzeba, czy takie przekazanie podlega opodatkowaniu VAT. W przypadku przekazania nieodpłatnego towarów, o tym, czy czynność ta będzie podlegała opodatkowaniu VAT,

decydujące znaczenie będzie miało to, czy podatnikom przysługiwało prawo do odliczenia VAT oraz związek przekazanych towarów z prowadzonym przedsiębiorstwem (działalnością gminy).

Za prezenty o małej wartości uznano dwa rodzaje towarów. Po pierwsze, prezentami takimi są przekazywane jednej osobie towary o łącznej wartości nieprzekraczającej w roku podatkowym 100 zł, jeżeli podatnik prowadzi ewidencję pozwalającą na ustalenie tożsamości obdarowanych osób. Jeżeli zaś podatnik nie prowadzi takiej ewidencji, za prezenty o małej wartości uważa się towary, których jednostkowa cena nabycia lub jednostkowy koszt wytworzenia nie przekracza 10 zł.

Stanowisko takie potwierdzają również organy podatkowe, tytułem przykładu wskazać można pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie, nr IPPP1-443-555/09-5PR, z 11 września 2009 r., w którym czytamy:

„(...) opodatkowania nieodpłatnego przekazania towarów w okolicznościach wskazanych w przedmiotowym wniosku, należy odnieść się do brzmienia art. 5 ust. 1 pkt 1 cyt. ustawy, zgodnie z którym opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju. Zakres tych czynności został zdefiniowany w art. 7 i art. 8 cyt. ustawy. W myśl art. 7 ust. 1 cyt. ustawy, przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel. Do czynności traktowanych na równi z dostawą towarów ustawodawca, w art. 7 ust. 2 cyt. ustawy, zaliczył również przekazanie przez podatnika towarów należących do jego przedsiębiorstwa na cele inne niż związane z prowadzonym przez niego przedsiębiorstwem, 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 przekazanie towarów bez wynagrodzenia, w szczególności darowizny*
 - jeżeli podatnikowi przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego od tych czynności, w całości lub w części.*

Treść art. 7 ust. 3 cyt. ustawy wskazuje, iż przepisu ust. 2 nie stosuje się do przekazywanych drukowanych materiałów reklamowych i informacyjnych, prezentów o małej wartości i próbek.

Zgodnie z art. 7 ust. 4 cyt. ustawy, przez prezenty o małej wartości, o których mowa w ust. 3, rozumie się przekazywane przez podatnika jednej osobie towary:

- 1) łącznej wartości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty, o której mowa w art. 21 ust. 1 pkt 68a ustawy z dnia 26 lipca 1991r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176, z późn. zm., czyli kwoty 100,00 zł), jeżeli podatnik prowadzi ewidencję pozwalającą na ustalenie tożsamości tych osób,
- 2) których przekazania nie ujęto w ewidencji, o której mowa w pkt 1, jeżeli jednostkowa cena nabycia towaru (bez podatku), a gdy nie ma ceny nabycia, jednostkowy koszt wytworzenia, określone w momencie przekazywania towaru, nie przekraczają 10 zł.

Jak wynika z powyższych uregulowań, opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlega generalnie każde nieodpłatne przekazanie towaru należącego do przedsiębiorstwa, z którym wiąże się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel, o ile podatnikowi przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu tego towaru, z wyjątkiem przekazania towarów stanowiących drukowane materiały reklamowe i informacyjne, bądź spełniających warunki do uznania ich za prezenty o małej wartości lub próbki. Jeżeli natomiast podatnik nie miał prawa do odliczenia podatku naliczonego, to nieodpłatne przekazanie tych towarów pozostaje neutralne podatkowo (podatnik nie musi dokonać ich opodatkowania).

Przy interpretacji art. 7 ust. 2 ustawy o VAT należy odróżnić cel czynności przekazania towarów przedsiębiorstwa od związku tej czynności z jego funkcjonowaniem. Celem bezpośrednim każdego nieodpłatnego przekazania towaru przedsiębiorstwa osobie trzeciej jest przede wszystkim zaspokojenie jej potrzeb konsumenckich (cel niezwiązany z przedsiębiorstwem – ust. 2), lecz z punktu widzenia funkcjonowania i interesu przedsiębiorstwa podatnika zaspokojenie potrzeb osoby trzeciej może być obojętne, jako w ogóle niewiążące się z jego działalnością (np. przekazanie towarów na cele osobiste podatnika, pracowników, itd.) lub też realizowane jest w związku z jego funkcjonowaniem i rozwojem działalności (np. w związku z czynnościami reprezentacji). To właśnie wskazuje, że celu przekazania towarów przedsiębiorstwa podatnika nie można utożsamiać ze związkiem tej czynności z jego działalnością, z którą może w ogóle nie być związana lub pozostawać w bezpośrednim związku, stanowiąc realizację zadań przedsiębiorstwa.

Z przepisów art. 7 ust. 2 w związku z art. 7 ust. 3, ust. 4 i ust. 7 cyt. ustawy wynika więc, że nieodpłatne przekazanie towarów, innych niż drukowane

materiały informacyjne i reklamowe oraz próbki, na cele niezwiązane w sposób bezpośredni z działalnością opodatkowaną Spółki związane z tą działalnością tylko w sposób pośredni (np. na cele reklamy czy promocji), podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, pod warunkiem, że Podatnik dokonał odliczenia podatku naliczonego przy ich nabyciu.

Taka interpretacja wynika z analizy art. 7 ust. 2 w zestawieniu z art. 7 ust. 3 cyt. ustawy. Przekazanie drukowanych materiałów reklamowych i informacyjnych, prezentów o małej wartości i próbek niewątpliwie jest, w sposób pośredni, związane z prowadzonym przedsiębiorstwem, wobec tego, w przypadku nieobjęcia regulacją art. 7 ust. 2 przekazania lub zużycia towarów przez podatnika na cele związane z jego przedsiębiorstwem, przepis art. 7 ust. 3 byłby zbędny. Skoro zatem z zakresu opodatkowania czynności nieodpłatnego przekazania towarów, na cele inne niż bezpośrednio związane z prowadzonym przedsiębiorstwem, wyłączono na podstawie art. 7 ust. 3 ustawy, jedynie przekazanie drukowanych materiałów reklamowych i informacyjnych, prezentów o małej wartości i próbek, to należy uznać, iż opodatkowaniu podlegają wszelkie inne przekazania towarów pod warunkiem, że podatnikowi przysługiwało prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony od tych czynności w całości lub w części. Gdyby przyjąć, iż opodatkowaniu na mocy ust. 2 podlegają wyłącznie czynności w ogóle niezwiązane z przedsiębiorstwem, zbędne byłoby wyłączenie z opodatkowania czynności, które i tak nie podlegałyby opodatkowaniu jako związane z prowadzeniem przedsiębiorstwa. Należy podkreślić, że w sytuacji, gdy podatnik odliczył podatek naliczony przy zakupie towarów, to ich nieodpłatne przekazanie, gdyby było nieopodatkowane, w rezultacie prowadziło do sytuacji, gdy żaden z uczestników obrotu gospodarczego nie poniósłby ekonomicznego ciężaru podatku VAT. Pozostałoby to w sprzeczności z zasadą powszechności i neutralności opodatkowania.

Mając na uwadze powołane wyżej przepisy należy stwierdzić, iż opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegać będzie generalnie każde nieodpłatne przekazanie towarów, z którym wiąże się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel, o ile Wnioskodawcy przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu tych towarów (z wyjątkiem przekazania towarów stanowiących drukowane materiały reklamowe i informacyjne bądź spełniających warunki do uznania ich za prezenty o małej wartości lub próbki).

W takim przypadku na Wnioskodawcy ciążyć będzie obowiązek naliczenia podatku VAT należnego. Z uwagi na powyższe przekazując pracownikom, ich rodzinom i klientom do wykorzystania towary wymienione w przedmiotowym

wniosku m.in. takie jak nagrody, dyplomy, odznaczenia, artykuły spożywcze, wieńce i wiązanki pogrzebowe, kondolencje, kwiaty, firmowe gadżety i inne. Wnioskodawca zobowiązany jest do naliczenia podatku z tytułu przekazania przedmiotowych towarów, na mocy art. 7 ust. 2 cyt. ustawy (...)”.

4. Odliczenie podatku VAT

Zgodnie z art. 86 ust. 1 ustawy o VAT podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych.

Prawo do odliczenia przysługuje również wtedy, gdy związek jest pośredni. Stanowisko takie potwierdził Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w piśmie z dnia 4 lutego 2009 r., nr IPPP3/443-169/08-2/KT, gdzie czytamy:

„(...) Zatem z przepisów ustawy o podatku od towarów i usług wynika, iż dla realizacji prawa do odliczenia podatku naliczonego niezbędne jest istnienie związku między dokonywanymi zakupami towarów i usług, a prowadzoną działalnością. Przy czym związek dokonywanych zakupów z działalnością Podatnika może mieć charakter bezpośredni lub pośredni.

O związku bezpośrednim dokonywanych zakupów z działalnością gospodarczą można mówić wówczas, gdy nabywane towary służą np. dalszej odsprzedaży – towary handlowe lub też nabywane towary i usługi są niezbędne do wytworzenia towarów lub usług będących przedmiotem dostawy; bezpośrednio więc wiążą się z czynnościami opodatkowanymi wykonywanymi przez Podatnika. Natomiast o związku pośrednim można mówić wówczas, gdy ponoszone wydatki wiążą się z całokształtem funkcjonowania Przedsiębiorstwa; mają pośredni związek z działalnością gospodarczą, a tym samym z osiąganymi przez Podatnika przychodami. Aby jednak można było wskazać, iż określone zakupy mają chociażby pośredni związek z działalnością, istnieć musi związek przyczynowo-skutkowy pomiędzy dokonanymi zakupami towarów i usług a powstaniem obrotu. O pośrednim związku dokonanych zakupów z działalnością Podatnika można mówić wówczas, gdy zakup towarów i usług nie przyczynia się bezpośrednio do uzyskania przychodu przez Podatnika, np. poprzez ich odsprzedaż, lecz poprzez wpływ na ogólne funkcjonowanie Przedsiębiorstwa jako całości, przyczynia się do generowania przez dany podmiot obrotów (...)”.

W przypadku miesięcznego rozliczania VAT z prawa do odliczenia podatku naliczonego skorzystać można, co do zasady, w deklaracji za miesiąc otrzymania faktury lub w deklaracji za jeden z dwóch kolejnych miesięcy. Pamiętać

jednak należy, że od tej zasady jest kilka wyjątków, m.in. w przypadku faktur dokumentujących nabycie mediów. Oczywiście, jeśli podatnik nie dokona odliczenia podatku naliczonego w ustawowych terminach, to może dokonać korekty odpowiedniej deklaracji VAT w ciągu pięciu lat, licząc od początku roku, w którym wystąpiło prawo do odliczenia. W przypadku gdy kwota podatku naliczonego jest w okresie rozliczeniowym wyższa od kwoty podatku należnego, podatnik ma prawo do odliczenia podatku naliczonego za następne okresy lub do zwrotu różnicy na rachunek bankowy.

Także w przypadku braku czynności opodatkowanych w danym miesiącu podatek naliczony należy ująć w deklaracji VAT za miesiąc otrzymania faktury bądź za jeden z dwóch kolejnych miesięcy.

Pytania i odpowiedzi:

W jakiej kwocie ustalić wartość świadczeń w naturze dla pracownika, brutto czy netto?

Wartość świadczeń w naturze należy ustalić w kwocie brutto.

Wartość pieniężną świadczeń w naturze przysługujących pracownikowi ustala się według cen zakup. Dlatego też do przychodu pracownika należy doliczyć kwotę świadczeń w wysokości brutto, tzn. wraz z podatkiem VAT, bowiem pracownik gdyby dokonywał ich zakupu musiałby zapłacić kwotę brutto a nie netto.

Podobne stanowisko zaprezentował Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach, w piśmie z dnia 31 grudnia 2008 r., nr IBPB2/415-1671/08/BD, gdzie możemy przeczytać:

„(...) Na gruncie prawa podatkowego przychodem podlegającym opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych jest każda forma przysporzenia majątkowego tzn. zarówno pieniężna jak i niepieniężna.

Świadczenia pieniężne ponoszone za pracownika należą do nieodpłatnych świadczeń. Ich pojęcia nie definiuje jednak ustawa o podatku dochodowym. Termin świadczenie pojawia się na gruncie Kodeksu cywilnego i zgodnie z art. 353 Kodeksu oznacza przedmiot stosunku zobowiązaniowego, który wyraża się obowiązkiem określonego zachowania się przez podmiot zobowiązany. Dla celów podatkowych pojęcie nieodpłatnego świadczenia ma szerszy zakres niż w prawie cywilnym. Obejmuje ono nie tylko działanie lub zaniechanie na rzecz innej strony, ale w jego zakres wchodzi także wszystkie zjawiska gospodarcze i zdarzenia prawne, których następstwem jest nieodpłatne przysporzenie majątku innej osobie kosztem majątku innego podmiotu, mające konkretny wymiar finansowy.

Tak, więc pracownicy osiągać będą korzyść finansową, gdyż nie są zobowiązani do zapłaty za posiłek w pełnej wysokości, a tylko w 50%, natomiast drugie 50% pokrywać będzie wnioskodawca. Dzięki temu u pracowników dochodzić będzie do przysporzenia w majątku, gdyż inny podmiot ponosi koszt finansowy w wysokości 50%, a tym samym nie muszą oni uszczuplać swojego majątku. W sytuacji gdyby pracownik musiał zakupić sam określony posiłek zobowiązany byłby zapłacić cenę, za jaką usługa gastronomiczna jest zbywana, a więc cenę brutto.

Z powyższego wynika, iż Spółka do przychodu pracownika powinna zaliczyć wartość brutto dofinansowania do posiłku otrzymanego przez pracownika jako nieodpłatne świadczenie.

Jednocześnie dodać należy, iż powołane przez wnioskodawcę uregulowania zawarte w ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j. Dz.U. z 2002 r. Nr 76, poz. 694 ze zm.), ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2004 r. Nr 54, poz. 535 ze zm.) oraz rozporządzeniu z dnia 26 sierpnia 2003 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (Dz.U. z 2003 r. Nr 152, poz. 1475 ze zm.) odnoszą się do podmiotów, które są podatnikami podatku VAT. Pracownicy otrzymujący ww. świadczenia takimi podatnikami z tego tytułu nie są. Zatem ww. uregulowania nie mają do nich zastosowania. (...)

Podstawa prawna:

- art. 12 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.).

Sprzedaliśmy pracownikowi towar po preferencyjnej cenie. Czy dla pracownika powstanie w takim przypadku przychód z tytułu nieodpłatnych świadczeń?

W związku ze sprzedażą pracownikowi towarów po preferencyjnej cenie powstanie u niego przychód z tytułu świadczenia częściowo nieodpłatnego.

Jeżeli świadczenia są częściowo odpłatne, przychodem podatnika jest różnica pomiędzy wartością tych świadczeń, ustaloną według wspomnianych reguł, a odpłatnością ponoszoną przez podatnika.

W konsekwencji dokonanie sprzedaży towaru po preferencyjnej cenie na rzecz pracownika spowoduje uzyskanie przez tego pracownika przychodu ze stosunku pracy.

W opisanej sytuacji pracownik uzyskuje świadczenie częściowo odpłatne w wysokości odpowiadającej różnicy pomiędzy ceną stosowaną przez podat-

nika wobec innych odbiorców a ceną, jaką przy zakupie zapłacił pracownik. Ustaloną w ten sposób wartość należy uwzględnić w wynagrodzeniu ze stosunku pracy i potrącić zaliczkę na podatek dochodowy.

Potwierdzają to również organy podatkowe. Jak czytamy w interpretacji Naczelnika Podkarpackiego Urzędu Skarbowego z dnia 30 grudnia 2004 r., nr PUS.I/423/111/2004:

„(...) Nabycie przez pracownika towaru od jego pracodawcy za cenę niższą niż dla pozostałych nabywców niebędących pracownikami powoduje uzyskanie przez tego pracownika przychodu, o którym mowa w art. 11 ust. 1 w związku z art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Przychód ten stanowi różnica pomiędzy ceną rynkową a ceną promocyjną (...)”.

Podobne stanowisko możemy odnaleźć w piśmie Naczelnika Pierwszego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie w piśmie z dnia 30 sierpnia 2006 r., gdzie czytamy:

„(...) do przychodów pracownika zaliczyć należy zarówno świadczenia pieniężne jak i niepieniężne. Istotne jest jednak, że świadczenia te otrzymuje wyłącznie osoba będąca pracownikiem. Ponadto o tym, czy świadczenie jest przychodem ze stosunku pracy decyduje również okoliczność, czy może je otrzymać tylko pracownik, czy także inne osoby nie związane z pracodawcą. Tym samym do przychodów ze stosunku pracy zalicza się każde świadczenie, które otrzymane zostało przez podatnika w związku z faktem pozostawania w stosunku pracy z danym pracodawcą, bez względu na źródło finansowania tego świadczenia.

W przedmiotowej sprawie przychodem ze stosunku pracy będą świadczenia częściowo odpłatne, których wartość zgodnie z art. 12 ust. 3 w/w ustawy, ustala się według zasad określonych w art. 11 ust. 2b. Przychodem pracownika będzie różnica pomiędzy ceną stosowaną wobec innych odbiorców, a odpłatnością ponoszoną przez pracownika (...)”.

Podstawa prawna:

- art. 12 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.).

Z uwagi na generowanie przez pracownika znacznych przychodów dla firmy, sprzedaliśmy mu towar po preferencyjnej cenie. Czy dla pracownika powstanie w takim przypadku przychód z tytułu nieodpłatnych świadczeń?

W związku ze sprzedażą pracownikowi towarów po preferencyjnej cenie powstanie u niego przychód z tytułu świadczenia częściowo nieodpłatnego.

Jeżeli świadczenia są częściowo odpłatne, przychodem podatnika jest różnica pomiędzy wartością tych świadczeń, ustaloną według wspomnianych reguł, a odpłatnością ponoszoną przez podatnika.

W konsekwencji dokonanie sprzedaży towaru po preferencyjnej cenie na rzecz pracownika spowoduje uzyskanie przez tego pracownika przychodu ze stosunku pracy.

W opisanej sytuacji pracownik uzyskuje świadczenie częściowo odpłatne w wysokości odpowiadającej różnicy pomiędzy ceną stosowaną przez podatnika wobec innych odbiorców a ceną, jaką przy zakupie zapłacił pracownik. Ustaloną w ten sposób wartość należy uwzględnić w wynagrodzeniu ze stosunku pracy i potrącić zaliczkę na podatek dochodowy.

Potwierdzają to również organy podatkowe. Jak czytamy w interpretacji Naczelnika Podkarpackiego Urzędu Skarbowego z dnia 30 grudnia 2004 r., nr PUS.I/423/111/2004:

„(...) W myśl zasady powszechnego opodatkowania wyrażonej w art. 9 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.) opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegają wszelkiego rodzaju dochody, z wyjątkiem dochodów wymienionych w art. 21, 52 i 52a ustawy oraz dochodów, od których na podstawie przepisów ordynacji podatkowej zaniechano poboru podatku. Przychodami w myśl art. 11 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych są otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń. Przepis art. 12 ust. 1 ww. ustawy stanowi, że za przychody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej oraz spółdzielczego stosunku pracy uważa się 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.

Zniżka ceny w przedmiotowej sprawie będzie dla pracownika przychodem ze stosunku pracy, gdyż może ją otrzymać wyłącznie pracownik w rozumieniu art. 12 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Nabycie przez pracownika towaru od jego pracodawcy za cenę niższą niż dla pozostałych nabywców niebędących pracownikami, powoduje uzyskanie przez tego pracownika przychodu, o którym mowa w cytowanym art. 11 ust. 1 w związku

z art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Przychód ten stanowi różnica pomiędzy ceną rynkową a ceną promocyjną. W tej sytuacji pracodawca jest zobowiązany wartość przedmiotowej zniżki doliczyć do innych przychodów pracownika i odprowadzić zaliczkę na podatek dochodowy zgodnie z art. 38 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (...)”.

Podobne stanowisko możemy odnaleźć w piśmie Naczelnika Pierwszego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie, nr 1471/DPF/415-60/06/TM, z dnia 30 sierpnia 2006 r., gdzie czytamy:

„(...) W przedmiotowej sprawie przychodem ze stosunku pracy będą świadczenia częściowo odpłatne, których wartość zgodnie z art. 12 ust. 3 ww. ustawy, ustala się według zasad określonych w art. 11 ust. 2b. Przychodem pracownika będzie różnica pomiędzy ceną stosowaną wobec innych odbiorców, a odpłatnością ponoszoną przez pracownika.

Na podstawie art. 31 powołanej ustawy osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne nie posiadające osobowości prawnej, zwane dalej «zakładami pracy», są obowiązane jako płatnicy obliczać i pobierać w ciągu roku zaliczki na podatek dochodowy od osób, które uzyskują od tych zakładów przychody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej lub spółdzielczego stosunku pracy, zasiłki pieniężne z ubezpieczenia społecznego wypłacane przez zakłady pracy, a w spółdzielniach pracy – wypłaty z tytułu udziału w nadwyżce bilansowej.

Sposób obliczenia wysokości zaliczki, którą pracodawca obowiązany jest pobrać od pracownika, wskazany został w art. 32 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Zgodnie z art. 32 ust. 2 ww. ustawy, za dochód który stanowi podstawę naliczania zaliczek na podatek dochodowy, uważa się uzyskane w ciągu miesiąca przychody w rozumieniu art. 12 oraz zasiłki z ubezpieczenia społecznego wypłacane przez płatnika, po odliczeniu kosztów uzyskania oraz potrąceń z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne. Jeżeli świadczenia w naturze, świadczenia ponoszone za podatnika lub inne nieodpłatne świadczenia przysługują podatnikowi za okres dłuższy niż miesiąc, przy obliczaniu zaliczek za poszczególne miesiące, przyjmuje się ich wartość w wysokości przypadającej na jeden miesiąc. Z powyższego przepisu wynika, że wolą ustawodawcy było uwzględnianie, dla potrzeb obliczenia i poboru zaliczek, wartości m.in. świadczeń częściowo odpłatnych za okresy nie dłuższe niż miesięczne. Natomiast ustawodawca nie wskazał dnia, w którym winno nastąpić pobranie zaliczki z tytułu uzyskania przez pracowników przychodu ze stosunku pracy w tej formie. Nie występują jednak żadne przeszkody prawne do uwzględniania wartości udzielanych pracownikom rabatów za okres miesięczny, w dacie wypłaty wynagrodzenia. (...)”.

Podstawa prawna:

- art. 12 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.).

Naszym najlepszym pracownikom i ich rodzinom ufundowaliśmy pakiety usług medycznych. Czy stanowią one dla nich przychód?

Jeżeli pracodawca zakupi usługi medyczne uprawniające poszczególnych pracowników do korzystania z określonych świadczeń, to ich wartość stanowi przychód ze stosunku pracy tych ostatnich.

Dodatkowo nie ma wpływu na sposób ich opodatkowania fakt, czy w danym miesiącu dany pracownik ze świadczeń tych korzystał, jeżeli usługi te pracodawca z firmą medyczną rozlicza w formie ryczałtu.

Kwestia związana z finansowaniem przez pracodawcę pracownikom abonentów medycznych i powstania u nich z tego tytułu przychodu z tytułu nieodpłatnych świadczeń od lat budzi wątpliwości i jest przedmiotem licznych sporów pomiędzy organami podatkowymi a podatnikami. Zarówno organy podatkowe, jak i sądy administracyjne wydawały rozbieżne rozstrzygnięcia w tym zakresie. Dlatego też przedmiotowym zagadnieniem zajął się Naczelny Sąd Administracyjny, wydając 24 maja 2010 r. uchwałę w tym zakresie (sygn. akt II FPS 1/1), gdzie możemy przeczytać:

„(...) pracownik nabywający dzięki pracodawcy możliwość nieodpłatnego korzystania z prywatnej opieki medycznej, otrzymuje przysporzenie majątkowe. Nie zmienia tego fakt, że z perspektywy pracodawcy celem zapewnienia pracownikom opieki medycznej może być przede wszystkim minimalizacja absencji oraz oszczędność czasu pracowników, które zmniejszają ich efektywność. Korzyść jest bowiem obopólna, gdyż absencja pracownika może oznaczać dla niego niższe pobory, a w skrajnych wypadkach utratę pracy. Nawet zaś zdrowy pracownik, który nie korzysta z żadnej pomocy lekarskiej, pozbawiony jest gwarancji, że taki stan nie ulegnie zmianie na skutek choroby, czy nieszczęśliwego wypadku. W tym kontekście zapewniona przez pracodawcę opieka medyczna stanowi swoiste zabezpieczenie przed określonym ryzykiem.

Uzyskanie przez pracownika przysporzenia majątkowego wskutek wykupienia dla niego pakietu medycznego jest okolicznością kluczową z punktu widzenia dotychczasowego orzecznictwa sądowego dotyczącego nieodpłatnych świadczeń (...)

(...) pakiety wykupione przez pracodawcę dla pracowników mieszczą się w zakresie pojęcia «nieodpłatne świadczenie». Skoro analizowane świadczenie pracodawcy na rzecz pracownika polega na zagwarantowaniu mu możliwości

bezpłatnego skorzystania z określonych usług medycznych, to pracownik otrzymuje je w momencie, w którym po stronie centrum medycznego powstaje obowiązek pozostawania w gotowości do świadczenia mu tych usług. Taką chwilą może być umieszczenie zatrudnionego na liście uprawnionych lub wręczenie mu karty identyfikacyjnej pacjenta. Nie jest nią natomiast sam moment skorzystania z danej usługi. Nie jest też możliwe dwukrotne opodatkowanie – raz z momentem otrzymania możliwości korzystania z usług, drugi raz – z chwilą faktycznego z nich skorzystania. To ostatnie stanowi bowiem realizację uprawnienia wcześniej otrzymanego (...)”.

Zgodnie ze stanowiskiem NSA wykupione przez pracodawcę pakiety świadczeń medycznych, których wartość nie jest wolna od PIT, stanowią dla pracowników uprawnionych do ich wykorzystania nieodpłatne świadczenie stanowiące przychód ze stosunku pracy.

Organy podatkowe nie zajmują natomiast jednolitego stanowiska w kwestii opodatkowania świadczeń na rzecz członków rodzin pracowników. Zarówno wśród doradców podatkowych, jak i organów podatkowych ścierają się dwa podglądy. Zgodnie z pierwszym z nich prezentowanym m.in. przez Naczelnika Pierwszego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie w piśmie z dnia 11 września 2007 r., nr 1471/DPF/415-60/07/TM:

„(...) Kwota ryczałtu w pozostałej części obejmującej świadczenia niewynikające z odrębnych ustaw lub przepisów wykonawczych wydanych na podstawie tych ustaw, dotyczące pracowników lub członków ich rodzin, stanowią przychód podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym. Powyższy przychód jest przychodem ze stosunku pracy (art. 12 ust. 1 updog) i podlega opodatkowaniu wraz z pozostałymi składnikami wynagrodzenia (...)”.

Drugi pogląd prezentuje Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie, który w interpretacji indywidualnej z dnia 24 grudnia 2007 r., nr IPPB2/415-182/07-2/AF), stwierdził:

„(...) Cena zakupu usług medycznych, jaką musiałby zapłacić pracownik, członek rodziny, tj. współmałżonek lub partner życiowy, dzieci do 25 roku życia pozostające na utrzymaniu pracownika, a które otrzymał nieodpłatnie od Spółki, stanowić będzie dla nich przychód w rozumieniu przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. W związku z powyższym w przypadku zakupu przez pracodawcę usług medycznych uprawniających poszczególnych pracowników do skorzystania ze świadczeń niewchodzących w zakres medycyny pracy ich wartość stanowi przychód ze stosunku pracy, o którym mowa w art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Natomiast w przypadku członków rodzin

tych pracowników, tj. współmałżonka lub partnera życiowego, dzieci do 25 roku życia pozostających na utrzymaniu pracownika, wartość otrzymanych nieodpłatnie świadczeń medycznych stanowi dla tych osób przychód z innych źródeł, o którym mowa w art. 20 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (...)”.

Przyjęcie tego rodzaju stanowiska oznaczałoby konieczność wystawienia przez pracodawcę członkom rodziny pracownika deklaracji PIT-8C. Jest to o tyle dotkliwe, że przepisy podatku dochodowego od osób fizycznych nie pozwalają na odliczenie wydatków na prywatną opiekę medyczną ani od dochodu, ani od podatku.

Jednocześnie tego rodzaju przychód nie został wymieniony wśród tych przychodów ze stosunku pracy, które na mocy wymienionego rozporządzenia korzystają ze zwolnienia od składek na ubezpieczenia społeczne. Z tych względów od wartości takiego abonamentu należy potrącić i rozliczyć składki na ubezpieczenia społeczne, a także na ubezpieczenie zdrowotne. Do ustalenia podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie zdrowotne pracowników – co do zasady – stosuje się bowiem przepisy określające podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe tych osób.

Podstawa prawna:

- art. 12 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.).

Pracownicy naszej firmy oprócz wynagrodzenia podstawowego otrzymują do swobodnego korzystania samochody służbowe. Czy powstaje dla nich przychód?

W opisanej sytuacji dla pracowników powstanie przychód.

W przypadku używania samochodu służbowego do celów prywatnych pracodawca, jako płatnik podatku dochodowego, zobowiązany jest do pobrania i odprowadzenia z tego tytułu zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych.

Wartość świadczeń polegających na nieodpłatnym korzystaniu z cudzego mienia ustala się na podstawie art. 11 ust. 2a pkt 4 ustawy o PIT. Wyznacznikiem tej wartości będą zatem ceny rynkowe stosowane przy świadczeniu usług lub udostępnieniu rzeczy lub praw tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca udostępnienia.

Dlatego przy ustalaniu przychodu z udostępniania samochodu służbowego do celów prywatnych pracownika spółka powinna wziąć pod uwagę markę samochodu, rok produkcji, stan techniczny, przebieg, wyposażenie i porównać z cenami usług świadczonych przez działające na tym samym terenie firmy zajmujące się wynajmem samochodów, których parametry odpowiadają samochodowi wykorzystywanemu przez pracownika. Jeśli to możliwe, to pracodawca w celu ustalenia wartości tego świadczenia powinien uwzględnić przede wszystkim ceny rynkowe stosowane przez firmy zajmujące się wynajmem samochodów tej samej marki, jeśli w ramach prowadzonej działalności gospodarczej nie świadczy usług najmu samochodów.

Taki sposób rozliczania przedmiotowych świadczeń potwierdził Naczelnik Drugiego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie, w piśmie z dnia 1 lutego 2006 r., nr 1472/DPC/415-1/06/DW, w którym możemy przeczytać:

„(...) W przypadku omówionym we wniosku, zakupiony przez firmę samochód ma być przekazany pracownikowi Spółki celem realizacji zadań służbowych należących do zakresu jego obowiązków przy czym Spółka udzieliłaby mu także prawa do korzystania z tego samochodu do celów prywatnych, ograniczając to prawo limitem do wysokości maksymalnej 1.000 km na miesiąc. Wartość tego świadczenia Spółka opodatkuje podatkiem dochodowym od osób fizycznych na takich samych zasadach jak wynagrodzenie za pracę. Zdaniem Spółki postawę do wyliczenia wartości świadczenia, obliczonej jako iloczyn limitu 1.000 km i stawki należnej za 1 km, stanowią przepisy § 5 Rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 19 grudnia 2002 r. w sprawie ustalenia należności przysługujących zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju.

Naczelnik Drugiego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie stoi na stanowisku, iż uregulowania zawarte w powyższym Rozporządzeniu nie mają zastosowania do sytuacji przedstawionej we wniosku.

Rozporządzenie określa bowiem, wysokość oraz warunki ustalania należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej odbywanej na obszarze kraju, w szczególnej sytuacji kiedy to pracodawca na wniosek pracownika wyraża zgodę na przejazd w podróży samochodem osobowym, motocyklem lub motorowerem niebędącym własnością pracodawcy. W takim tylko konkretnym przypadku pracownikowi przysługuje zwrot kosztów przejazdu w wysokości stanowiącej iloczyn przejechanych kilometrów przez stawkę za jeden kilometr przebiegu, ustaloną przez pracodawcę, nie wyższą jednak niż określona w tym Rozporządzeniu.

Do powyższej sytuacji nie mają również zastosowania uregulowania zawarte w Rozporządzeniu Ministra Infrastruktury z dnia 25 marca 2002 r. w sprawie warunków ustalania oraz sposobu dokonywania zwrotu kosztów używania do celów służbowych samochodów osobowych, motocykli i motorowerów niebędących własnością pracodawcy. Powyższe dotyczy zwrotu kosztów używania przez pracownika w celach służbowych dojazd lokalnych samochodów osobowych, motocykli i motorowerów niebędących własnością pracodawcy.

Omówione rozporządzenia dotyczą szczególnej sytuacji wykorzystywania przez pracowników samochodów osobowych (motocykli i motorowerów) niebędących własnością pracodawcy do celów działalności gospodarczej. Dotyczą zatem wyłącznie sytuacji, gdy pracownik swoim prywatnym samochodem świadczy usługę na rzecz zakładu pracy.

Gdyby zamysłem ustawodawcy było jak utrzymuje Spółka, ujednoczenie przepisów dotyczących wyceny świadczeń z tytułu użyczenia samochodów osobowych dla celów działalności gospodarczej, bez względu na to czy osobą użyczającą (udostępniającą do korzystania) jest pracownik czy pracodawca, zapewne w przepisach szczególnych znalazłoby się stosowne uregulowanie dotyczące tej konkretnej sytuacji.

Dla określenia wartości świadczenia z tytułu udzielenia prawa do korzystania z samochodu służbowego do celów prywatnych pracownika, będą miały zastosowanie przepisy art. 12 ust. 1 i 3 w powiązaniu z art. 11 ust. 2a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, zgodnie z którymi za przychody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej oraz spółdzielczego stosunku pracy uważa się 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 nie wykorzystany 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. Przy czym: wartość pieniężną nieodpłatnych świadczeń ustala się na podstawie cen rynkowych stosowanych przy świadczeniu usług lub udostępnianiu rzeczy lub praw tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca udostępnienia.

Biorąc pod uwagę powyższe Naczelnik Drugiego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie postanawia jak na wstępie. (...)”.

Ponadto, jeżeli pracownik otrzymuje bezpłatnie paliwo do korzystania w celach prywatnych to również stanowi ono dla niego przychód.

Podstawa prawna:

- art. 12 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.).

Aby zmotywować pracowników do efektywniejszej pracy fundujemy najlepszym bonony towarowe zakupione ze środków obrotowych. Czy rodzi to dla nich przychód?

Ufundowanie dla pracowników bononów rodzi dla nich przychód.

Jeżeli pracodawca ufunduje pracownikom bonony towarowe, to ich wartość powinien doliczyć do wynagrodzenia za pracę i opodatkować w miesiącu postawienia ich do dyspozycji pracownikom, czyli w sytuacji opisanej w pytaniu w grudniu. W konsekwencji dla wszystkich pracowników powstanie przychód.

Warto dodać, iż w przypadku zakupu bononów towarowych dla pracowników bez znaczenia jest źródło sfinansowania tych bononów. Bowiem wolne od podatku są tylko świadczenia rzeczowe (oprócz bononów, talonów i innych znaków uprawniających do ich wymiany na towary lub usługi) nieprzekraczające 380 zł rocznie, sfinansowane w całości ze środków ZFŚS lub funduszy związków zawodowych (art. 21 ust. 1 pkt 67 ustawy o PDOF). W świetle tego przepisu wartość wydanych pracownikowi bononów towarowych sfinansowanych ze środków obrotowych przedsiębiorstwa nie korzysta z ww. zwolnienia i stanowi przychód ze stosunku pracy.

Wynika to z faktu, iż wynagrodzeniem z pracy są 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. Przychodami tymi są też świadczenia pieniężne ponoszone za pracownika, jak również wartość innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych.

Przychodami są otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń. Oznacza to, iż w miesiącu wydania bononu pracodawca jest obowiązany doliczyć jego wartość do wynagrodzenia pracownika oraz pobrać i odprowadzić zaliczkę na podatek dochodowy.

Potwierdzenie powyższych uwag możemy odnaleźć w piśmie Naczelnika Urzędu Skarbowego w Słupsku, nr PII/423-2/05, z 18 marca 2005 r., gdzie możemy przeczytać:

„(...)W myśl przepisu art.31 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne nie posiadające osobowości prawnej, zwane dalej «zakładami pracy», są obowiązane jako płatnicy obliczać i pobierać w ciągu roku zaliczki na podatek dochodowy od osób, które uzyskują od tych zakładów przychody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej lub spółdzielczego stosunku pracy, zasiłki pieniężne z ubezpieczenia społecznego wypłacane przez zakłady pracy, a w spółdzielniach pracy – wypłaty z tytułu udziału w nadwyżce bilansowej.

Tryb poboru zaliczek na podatek dochodowy przez płatnika, o którym mowa w art. 31 ustawy z dnia 26.07.1991 r., od wartości przekazanych pracownikom bonów towarowych, które zgodnie z art. 12 ust. 1 ww. ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych zakwalifikowano do składników wynagrodzenia pracownika w miesiącu ich otrzymania, określono w art. 32 oraz art. 38 ust. 1 ww. ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Zgodnie z wymienionymi wyżej przepisami art. 31 i art. 32 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych na płatniku (zakładzie pracy) ciąży obowiązek obliczania i pobierania w ciągu roku zaliczek na podatek dochodowy od osób, które uzyskują od tego płatnika przychody ze stosunku pracy, do których zalicza się także wartość bonów towarowych. Płatnik przekazuje na rachunek właściwego urzędu skarbowego, w trybie określonym w art. 38 ustawy z dnia 26.07.1991 r., pobraną od pracownika należną zaliczkę na podatek dochodowy, obliczoną od wszystkich otrzymanych lub postawionych do dyspozycji w danym miesiącu składników wynagrodzenia pracownika (włącznie z wartością otrzymanych bonów towarowych).

Jak z powyższego wynika, nieprawidłowe jest stanowisko Wnioskodawcy, że podatek obliczony od wartości otrzymanych bonów towarowych powinien wpłacać pracownik do kasy urzędu skarbowego, czy też podatek powinien być opłacony dodatkowo ze środków ZFŚS. (...)”.

Podstawa prawna:

- art. 12 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.).

Czy zorganizowanie imprezy okolicznościowej w celu zintegrowania ich między sobą powoduje powstanie dla nich przychodu?

W pojęciu zdefiniowanego przychodu nie mieszczą się świadczenia, które z racji sposobu ich dostarczenia kierowane są do grupy osób, np. do wszystkich pracowników, i jednocześnie nie jest możliwe przyporządkowanie wartości przychodu przypadającego na konkretnego pracownika w stosunku do otrzymanych świadczeń. Dlatego też pracodawca w przypadku finansowania świadczeń pracowniczych powinien każdorazowo indywidualnie oceniać czy przyporządkowanie ich konkretnemu pracownikowi jest możliwe, czy też nie.

Organy podatkowe wywodzą, że opodatkowaniu podlegają także takie świadczenia, jak np. spożywanie w trakcie firmowej imprez potraw i napojów.

Organy podatkowe w omawianej kwestii prezentują bardzo rygorystyczne stanowisko. Tytułem przykładu można przytoczyć pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy w piśmie z dnia 31 sierpnia 2009 r., nr ITPB1/415-501/09/PSZ, gdzie czytamy:

„(...) Fakt, iż przedmiotowe świadczenie kierowane jest do wszystkich pracowników, nie wyklucza możliwości określenia przychodu otrzymanego przez konkretną osobę uczestnika spotkania integracyjnego lub okolicznościowego. Każdorazowo możliwym jest zatem wyliczenie jaki Spółka poniosła koszt w związku ze zorganizowaniem takiej imprezy, a także dokładnie określenie ilości i nazwisk osób w niej uczestniczących. To z kolei umożliwia ustalenie wartości świadczeń i przyporządkowanie ich poszczególnym pracownikom. Wartość świadczeń otrzymanych przez uczestnika spotkania szkoleniowo-integracyjnego lub okolicznościowego stanowi dla pracownika przychód, podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

Wobec powyższego, nie można zgodzić się ze stanowiskiem Spółki, iż w związku z tym, że wydatki na organizację spotkań szkoleniowo-integracyjnych i okolicznościowych ustalone są w sposób zryczałtowany, to nie jest możliwe w żaden sposób ustalenie faktycznej kwoty dofinansowania dla poszczególnych pracowników. Sposób ustalenia wysokości kwoty obciążającej Spółkę (pracodawcę) z tytułu organizacji imprezy nie ma bowiem znaczenia dla możliwości ustalenia wysokości świadczenia przypadającego na pracownika biorącego udział w tego typu imprezie (...).”

Podobne stanowisko zaprezentował Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy w piśmie z dnia 31 sierpnia 2009 r., nr ITPB1/415-501/09/PSZ, gdzie czytamy:

„(...) Fakt, iż przedmiotowe świadczenie kierowane jest do wszystkich pracowników, nie wyklucza możliwości określenia przychodu otrzymanego przez

konkretną osobę uczestnika spotkania integracyjnego lub okolicznościowego. Każdorazowo możliwym jest zatem wyliczenie jaki Spółka poniosła koszt w związku ze zorganizowaniem takiej imprezy, a także dokładnie określenie ilości i nazwisk osób w niej uczestniczących. To z kolei umożliwia ustalenie wartości świadczeń i przyporządkowanie ich poszczególnym pracownikom. Wartość świadczeń otrzymanych przez uczestnika spotkania szkoleniowo-integracyjnego lub okolicznościowego stanowi dla pracownika przychód, podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

Wobec powyższego, nie można zgodzić się ze stanowiskiem Spółki, iż w związku z tym, że wydatki na organizację spotkań szkoleniowo-integracyjnych i okolicznościowych ustalone są w sposób zryczałtowany, to nie jest możliwe w żaden sposób ustalenie faktycznej kwoty dofinansowania dla poszczególnych pracowników. Sposób ustalenia wysokości kwoty obciążającej Spółkę (pracodawcę) z tytułu organizacji imprezy nie ma bowiem znaczenia dla możliwości ustalenia wysokości świadczenia przypadającego na pracownika biorącego udział w tego typu imprezie (...)

Zatem zdaniem urzędów skarbowych, koszt udziału pracowników w imprezie integracyjnej, pomimo zryczałtowanego ustalenia wydatków na ten cel, tworzą po stronie pracownika przychód ze stosunku pracy.

Co niezwykle istotne korzystne w omawianej kwestii stanowisko prezentują sądy. Tytułem przykładu można przytoczyć i ewentualnie przywołać podczas sporu z organami podatkowymi wyrok WSA z dnia 16 czerwca 2009 r., sygn. akt III SA/Wa 412/09, który rozstrzygnął spór na korzyść podatniczki, stwierdzając, że:

„(...) w przypadku, gdy wartości świadczeń nie można przyporządkować do świadczeń uzyskiwanych przez konkretnego pracownika, czyli w takim jak w niniejszej sprawie, gdzie opłata jest wnoszona ryczałtowo za wszystkich pracowników bez względu na to, czy pracownik ze świadczeń korzystał, czy też nie korzystał, brak jest podstaw do ustalenia dla konkretnego pracownika kwoty przychodu uzyskanego z tytułu finansowania przez pracodawcę kosztów spotkania integracyjnego. Nie sposób bowiem stwierdzić, czy pracownik rzeczywiście otrzymał owo świadczenie i jaka jest jego wartość (...)”

W ocenie Sądu sposób obliczenia wartości świadczenia uzyskanego przez pracownika z tytułu udziału w imprezie integracyjnej wskazany przez organ podatkowy jest niezgodny z przepisami podatkowymi. Według organu podatkowego wartość świadczenia należy obliczyć, dzieląc kwotę zapłaconą przez podatniczkę przez liczbę pracowników uczestniczących w spotkaniu integracyjnym. Tymczasem wartość pieniężną świadczeń w naturze, innych nie-

odpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych ustala się według zasad określonych w art. 12 ust. 2 oraz art. 11 ust. 2-2b ustawy o PIT, w zależności od rodzaju uzyskanego świadczenia. Zatem, jeśli nie jest możliwe obliczenie wartości świadczenia według zasad określonych w przepisach ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, nie można pracownikowi przypisać przychodu podlegającego opodatkowaniu.

Podobnie orzekł Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu, w wyroku z dnia 7 maja 2009 r., sygn. akt I SA/Wr 1326/08.

Podstawa prawna:

- art. 12 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.).

Zorganizowaliśmy imprezę wigilijną dla naszych pracowników. Czy można zaliczyć do kosztów poniesione na nie wydatki?

W mojej opinii nie ma przeszkód aby zaliczyć wydatki do kosztów.

Zgodnie z ogólną regułą kosztami podatkowymi mogą być tylko takie wydatki, które wpływają na osiągnięcie przychodu lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów. Ponadto wydatek nie może znajdować się w katalogu wydatków, które nie mogą być zaliczone do kosztów uzyskania przychodu. Należy zatem przyjąć, iż kosztami uzyskania przychodów są wszelkie racjonalnie uzasadnione wydatki związane z prowadzoną działalnością, których celem jest osiągnięcie, zabezpieczenie i zachowanie źródła przychodów; przy czym przy ustalaniu kosztów uzyskania przychodu, każdy przypadek poza wyraźnie wskazanymi w ustawie wymaga indywidualnej oceny pod kątem bezpośredniego związku z przychodami i racjonalnością działania dla osiągnięcia przychodu.

W przypadku organizowania przez pracodawcę imprez okolicznościowych nie można mieć wątpliwości, że ponoszone wydatki mają na celu poprawę atmosfery w pracy oraz zintegrowanie pracowników między sobą, ale również z samym pracodawcą. Poprawa relacji panujących pomiędzy pracownikami ma przynieść podniesienie efektywności ich pracy. Co za tym idzie pośrednio wpływa więc na osiągnięty przez pracodawcę przychód.

Jednak mając na uwadze zarówno orzecznictwo sądów administracyjnych, jak i pisma organów podatkowych przy rozliczaniu tego typu wydatków należy wykazać się znaczną ostrożnością. Aby nie mieć żadnych problemów z właściwym rozliczeniem wydatków na wigilię, warto przygotować odpowiednią dokumentację dotyczącą charakteru spotkania.

Niekorzystne dla podatników stanowisko możemy odnaleźć w wyroku z dnia 13 lutego 2007 r. Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie (sygn. akt III SA/Wa 4283/06), który zgodził się, że wydatki na imprezę to koszty pośrednio związane z przychodem. Podkreślił jednak, że nie można ich automatycznie odliczać. Decyduje o tym cel spotkania. Jego zdaniem nie mają związku z przychodem wydatki na wigilijny poczęstunek. Jak wskazano w wyroku, tego typu spotkania wynikają ze zwyczaju, tradycji obchodzenia świąt, a zatem ich cel jest zupełnie inny i niedający się powiązać z przychodem chociażby w sposób pośredni.

Poza tym sąd stwierdził: *„Podatnik organizując dla pracowników określoną imprezę, musi jako cel tej imprezy przyjąć zintegrowanie pracowników z firmą oraz między sobą, poprawę atmosfery pracy, wzrost motywacji w zakresie wykonywania obowiązków pracowniczych. Jeżeli nie przyjmie takiego celu, to samo spotkanie polegające na konsumpcji czy też rekreacji sportowej nie będzie kosztem uzyskania przychodów”*. Jako przykład uzasadnionego wydatku sąd podał imprezę, na której nagradzane są osoby wyróżniające się w pracy. Wpływa to pozytywnie na innych i mobilizuje do sumiennych i efektywnych działań.

Jednak co wymaga podkreślenia wiele organów podatkowych prezentuje odmienne stanowisko, tytułem przykładu można przytoczyć pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 10 października 2007 r., nr ITPB1/423-73/07/AT, w którym możemy przeczytać:

„(...) Zorganizowanie dla pracowników imprez integracyjnych, wyjazdów szkoleniowo-integracyjnych oraz spotkań Wigilijnych sprzyja wytworzeniu dobrej atmosfery w pracy oraz wpływa na zacieśnienie więzi pracowników z firmą. Dodatkowo szkolenia odbywające się w trakcie wyjazdów szkoleniowo-integracyjnych mają na celu podniesienie kwalifikacji zawodowych pracowników. Uczestnicząc w tego rodzaju spotkaniach pracownicy konsolidują się z firmą, a mając świadomość, że pracodawca o nich dba sumiennie wywiązują się ze swojej pracy. Efektywność pracy wykonywanej przez silnie zmotywowany i zharmonizowany zespół przekłada się w konsekwencji na przychody uzyskiwane przez firmę.

W świetle powyższego, poniesione przez Spółkę wydatki na organizację imprez integracyjnych, wyjazdów szkoleniowo-integracyjnych oraz spotkań Wigilijnych dla pracowników, finansowane ze środków obrotowych Spółki, mogą stanowić w całości koszty uzyskania przychodów, pod warunkiem ich właściwego udokumentowania oraz stosownie do art. 15 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, racjonalności dla osiągnięcia przychodu (...).”

Jak widać kwestia organizacji imprez dla pracowników nie doczekała się jednolitych interpretacji, dlatego też aby uniknąć zakwestionowania przedmiotowych wydatków przez organy podatkowe najbezpieczniej zwrócić się do właściwego organu o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego.

Podstawa prawna:

- art. 15 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 ze zm.).
- art. 22 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.).

Zorganizowaliśmy dla naszych pracowników konkurs na ustanowienie hasła promującego nasze produkty. Jak w takiej sytuacji dokonać opodatkowania nagrody?

Nagroda stanowi przychód ze stosunku pracy.

Zasadniczo wygrane w grach i konkursach podlegają opodatkowaniu 10% zryczałtowanym podatkiem dochodowym. Nie dotyczy to jednak świadczeń dla pracownika finansowanych przez pracodawcę. Sposób opodatkowania nagrody otrzymanej w konkursie zależy od tego, czy można ją uznać za świadczenie ze stosunku pracy.

Świadczenie jest przychodem ze stosunku pracy, jeżeli może je otrzymać wyłącznie pracownik.

Przychodem ze stosunku pracy jest więc każdy przychód, którego przyczyną zaistnienia jest stosunek pracy. Dlatego też o sposobie ustalania opodatkowania przychodu z tytułu wygranych w konkursach należy brać pod uwagę okoliczności, czy nagrodę może uzyskać wyłącznie pracownik, czy także inna osoba.

Stanowisko takie potwierdził Naczelnik Małopolskiego Urzędu Skarbowego w Krakowie w piśmie z dnia 17 maja 2005 r., nr PD-I/423/53/04, gdzie możemy przeczytać:

„(...) Zgodnie z art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, przychodem ze stosunku pracy (...) są wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne oraz wartość pieniężna 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 (...).

Przychodami ze stosunku pracy są zatem wszystkie świadczenia, które pracownik otrzymuje ze środków pracodawcy w związku z pozostawaniem w stosunku pracy.

W myśl art. 20 ust. 1 ustawy, za przychody z innych źródeł uważa się m.in. nagrody i inne nieodpłatne świadczenia, o ile nie należą do przychodów określonych w art. 12-14 i 17.

W związku z powyższym, w sytuacji organizowania konkursu wyłącznie wśród pracowników spółki, nagrody wypłacone z tego tytułu stanowią przychód pracownika ze stosunku pracy i winny być opodatkowane przez pracodawcę na zasadach określonych w art. 31-32 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. (...)

Podobne stanowisko zaprezentował Naczelnik Pierwszego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w piśmie z dnia 18 lipca 2005 r., nr 1471/DPF/415/52a/05/PP/1, w którym czytamy:

„(...) Zgodnie z art. 12 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 z późn. zm.) za przychody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej oraz spółdzielczego stosunku pracy uważa się 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 nie wykorzystany 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.

W ocenie Naczelnika tut. Urzędu wartość nagród, otrzymanych przez pracowników Spółki w postaci wycieczek stanowi przychód ze stosunku pracy, od którego Spółka jako płatnik miała obowiązek pobrać zaliczki na podatek dochodowy w wysokości określonej w art. 32 ust. 1 w/w ustawy (...)

Podstawa prawna:

- art. 12 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.).

Rozdział XI

Rabat

1. Uwagi ogólne

Niezwykle popularnym postępowaniem mającym również wymiar marketingowy jest przyznawanie kontrahentom rabatów oraz różnego rodzaju opustów cenowych. Strategia udzielania bonifikat, rabatów, stosowania bonusów (premi) służy zazwyczaj realizacji ściśle określonych celów przedsiębiorstwa i z tego powodu może przybierać różne formy. Ponadto, przyznawanie rabatów, opustów i premii jest jednym z podstawowych elementów strategii cenowej, której celem jest doprowadzenie do wzrostu sprzedaży, a także do zwiększenia zysków i rozwoju firmy.

Niejednokrotnie przyznanie rabatu powoduje problemy z rozliczaniem.

Obowiązujące przepisy nie zawierają definicji pojęć: rabat, opust, skonto, premia, należy w tym zakresie posłużyć się definicją określoną w słowniku języka polskiego. Zgodnie z definicjami słownikowymi:

- rabat – to zniżka, ustępstwo procentowe od ustalonych cen towaru, głównie na rzecz nabywców płacących gotówką, kupujących dużą ilość towaru jednorazowo lub w określonym czasie,
- skonto – to więc procentowe obniżenie ceny za natychmiastową zapłatę lub zapłatę przed ustalonym terminem albo zapłatę gotówkową za towar objęty sprzedażą kredytową lub ratalną,
- opust – to zniżka ceny kupna, przyznawana nabywcy przez sprzedawcę (zwykle przy zakupach hurtowych),
- bonifikata – to zniżka od ustalonej ceny towaru, zwłaszcza jako forma odszkodowania za poniesioną stratę.

W obrocie gospodarczym występuje jeszcze pojęcie bonus. Według Internetowej Encyklopedii PWN „bonus” to rodzaj ekstra dywidendy, część zysku wypłacana akcjonariuszom oprócz dywidendy, gdy spółka osiągnęła wyjątkowo wysokie zyski. W praktyce ich znaczenie jest jednak dużo szersze, niż przyjmuje to przytoczona definicja. Bonusy bywają bowiem swoistym ponadnormatywnym wynagrodzeniem za szczególne osiągnięcia, dokonania, wyniki. Mogą być wypłacane zarówno w ramach stosunku pracy, umowy zlecenia, umowy o dzieło, jak i w obrocie gospodarczym między kontrahentami.

W praktyce bonusy mogą być zarówno pieniężne, jak i rzeczowe. Bonusy należą do kwestii spornych między podatnikami a organami podatkowymi, o czym w dalszej części opracowania.

2. Rabat

Rabat może mieć postać:

- ukrytą, w przypadku gdy nie jest w ogóle wykazywany w wystawionej fakturze VAT. Po prostu na fakturze dokumentującej sprzedaż stosowane są „nowe” niższe ceny (po rabacie),
- widoczną, w przypadku gdy suma wartości netto zmniejszona zostanie o kwotę udzielonego rabatu i od tej obniżonej wartości wyliczony zostanie VAT oraz suma do zapłaty. W tym przypadku udzielenie rabatu jest uwidocznione na fakturze.

3. Rabat cenowy

Istotą tego rodzaju rabatów (bonifikat) jest obniżenie ceny sprzedaży określonych produktów, dla nabywców, często po spełnieniu określonych warunków przyznania opustu albo w wyniku negocjacji handlowych.

Przyznanie rabatu cenowego może nastąpić:

- przed dokonaniem sprzedaży i wystawieniem faktury lub
- po dokonaniu i zafakturowaniu dostawy.

Taki sposób podziału potwierdzają również organy podatkowe, tytułem przykładu można wskazać pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu, nr ILPP1/443-874/09/11-S/KG, z dnia 30 listopada 2011 r., gdzie możemy przeczytać:

„(...) Podstawę opodatkowania zmniejsza się o kwoty udokumentowanych, prawnie dopuszczalnych i obowiązkowych rabatów (bonifikat, opustów, uznanych reklamacji i skont) i o wartość zwróconych towarów, zwróconych kwot nienależnych w rozumieniu przepisów o cenach oraz zwróconych kwot dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze, z zastrzeżeniem ust. 4a i 4b – art. 29 ust. 4 ustawy.

Jak wynika z powyższego, z punktu widzenia podstawy opodatkowania, można wyróżnić następujące rodzaje rabatów:

- *rabaty przyznane przed ustaleniem ceny i dokonaniem sprzedaży – nie mające wpływu na podstawę opodatkowania, w rozumieniu art. 29 ust. 1 ustawy, ponieważ kwotą należną z tytułu sprzedaży jest kwota żądana od nabywcy pomniejszona już o udzielony rabat;*

- *rabaty przyznane po dokonaniu sprzedaży (bonifikaty, opusty, uznane reklamacje i skonta) wpływające na obniżenie wcześniej ustalonej kwoty osiągniętego obrotu; do tych rabatów ma zastosowanie art. 29 ust. 4 ustawy (...)*”.

W pierwszym przypadku przyznane obniżki cenowe „mieszczą się” już w cenie (po rabacie) określonego towaru lub usługi. Z tego powodu wykazany na fakturze obrót nie będzie musiał być korygowany z tytułu udzielonego opustu.

Rabaty udzielone przed dokonaniem sprzedaży i wystawieniem faktury takie nie muszą (choć mogą) być wykazywane na wystawianych przez podatników fakturach czy paragonach.

Stanowisko takie potwierdził Naczelnik Urzędu Skarbowego w Kraśniku, w piśmie nr DP.III.443/109/04, z dnia 20 grudnia 2004 r., gdzie możemy przeczytać:

„(...) zgodnie z art. 29 ust. 4 ustawy o VAT, obrót zmniejsza się o kwoty udokumentowanych, prawnie dopuszczalnych i obowiązkowych rabatów (bonifikat, opustów, uznanych reklamacji i skont) i o wartość zwróconych towarów, zwróconych kwot nienależnych w rozumieniu przepisów o cenach oraz zwróconych kwot dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze, a także kwot wynikających z dokonanych korekt faktur.

Jeżeli zatem rabat lub inny tego typu upust w cenie jest dokonywany w chwili dokonania dostawy, wówczas podstawa opodatkowania podatkiem od towarów i usług jest pomniejszona o ten rabat. Tak, pismo Ministerstwa Finansów z dnia 7 października 1995 r. (nr PP3-8222-2093/95, Serwis Podatkowy 1997/4/81) cyt.: «(...) rabat jest udzielony w momencie wystawienia faktury, powinien on obniżyć cenę jednostkową netto lub wartość netto, nie ma więc potrzeby obliczać kwoty obniżenia podatku VAT z tytułu udzielanego rabatu (...)», tak też orzeczenie ETS C 0288/94 (*Argos Distributors Ltd vs Commisioners of Customs and Exercise*). *Jeżeli natomiast rabat taki udzielony jest po dokonaniu czynności opodatkowanej i wystawieniu z tego tytułu faktury, wówczas podatnik powinien wystawić z tego tytułu fakturę korygującą (...)*”.

4. Rabat towarowy

Rabat towarowy polega na tym, że nabywca, kupując określoną ilość towaru lub też towar o określonej wartości, otrzymuje dodatkowo nieodpłatnie pewną ilość towaru. Charakterystyczną cechą tego typu promocji jest to, że

nabywca gratisowo otrzymuje ten sam rodzaj towaru, który jest przedmiotem umowy kupna-sprzedaży.

W konsekwencji rabat towarowy powoduje obniżenie ceny jednostkowej. Dochodzi do tego dzięki dołożeniu dodatkowej liczby tego towaru.

Natomiast, rabat towarowy w sytuacji gdy kontrahent obok towaru podstawowego otrzymuje inny towar w ocenie organów skarbowych bywa rozumiany jako forma darowizny.

5. Podatek dochodowy

Opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlega generalnie dochód, stanowiący różnicę pomiędzy przychodami a kosztami uzyskania przychodów. Udzielenie rabatu, jeżeli jest prawnie dopuszczalne lub w myśl przepisów prawa obowiązkowe, zmniejsza u sprzedawcy wielkość przychodów ze sprzedaży towarów, których cena została obniżona.

Za przychody związane z działalnością gospodarczą i z działami specjalnymi produkcji rolnej, osiągnięte w roku podatkowym, uważa się także należne przychody, choćby nie zostały jeszcze faktycznie otrzymane, po wyłączeniu wartości zwróconych towarów, udzielonych bonifikat i skont. Za datę powstania przychodu, o którym mowa, uważa się dzień wydania rzeczy, zbycia prawa majątkowego lub wykonania usługi albo częściowego wykonania usługi, nie później niż dzień:

- wystawienia faktury albo
- uregulowania należności.

W praktyce dość powszechnie stosowane są rabaty, prawo podatkowe nie definiuje pojęcie rabatów. Zgodnie z potocznym znaczeniem, przez rabat należy rozumieć pomniejszenie ustalonej uprzednio ceny towaru lub usługi. Może być przyznany przy sprzedaży lub po wystąpieniu okoliczności uzasadniających obniżenie ustalonej wcześniej ceny, których nie można było przewidzieć w momencie zawierania umowy sprzedaży.

Jeżeli udzielenie rabatu ma miejsce po dokonaniu sprzedaży, wówczas sprzedawca wystawia fakturę korygującą, w której zmniejsza wartość tej sprzedaży. Nie oznacza to jednak konieczności dokonania korekty przychodu należnego w momencie dokonania sprzedaży, gdyż w tamtym czasie rabat nie był przyznany. Tak więc sprzedawca, udzielając rabatu finansowego po dokonaniu sprzedaży towarów lub usług, powinien wystawić fakturę korygującą i zmniejszyć przychody w miesiącu udzielenia rabatu.

Takie stanowisko potwierdzają również organy podatkowe. Przykładowo – w interpretacji indywidualnej z 10 grudnia 2009 r., nr ILPB3/423-795/09-5/KS, Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu stwierdził:

„(...) w momencie dokonania sprzedaży przez Spółkę, kwotą należną będzie cena pierwotnie wskazana na fakturze (nie pomniejszona o rabat, skonto). w tym miejscu należy wskazać, iż przychód należny, o którym mowa w art. 12 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, to przychód, który w następstwie działalności gospodarczej Spółki, stał się należnością (wierzytelnością). Tym samym, w odniesieniu do przedmiotowej sprawy, będzie to kwota zobowiązania, ustalona między Spółką a Jej kontrahentami, na skutek zawarcia stosownej umowy cywilnoprawnej. w tym też momencie, Spółka nie będzie w stanie ustalić, jaka będzie wysokość rabatów przyznanych kontrahentom, ani czy te rabaty (skonto) zostaną faktycznie udzielone.

Fakt następczego przyznania rabatu (skonta) stanowić będzie odrębne zdarzenie gospodarcze, które aktualizuje się po spełnieniu określonych przesłanek wynikających z ustalonej procedury ich udzielania przez Spółkę.

Zdaniem Spółki, Jako że dostawa towarów na rzecz kontrahentów Spółki, dokonywana jest według cen określonych na poziomie pierwotnie ustalonym przez strony transakcji, Spółka rozpoznaje przychód podatkowy w równowartości wynikającej z pierwotnych faktur sprzedażowych. Wówczas bowiem wartość wynikająca z tych faktur stanowi przychód należny danego okresu rozliczeniowego.

Należy zgodzić się z Wnioskodawcą, iż pierwotnie zadeklarowana kwota przychodu należnego z tytułu sprzedaży towarów w danym okresie rozliczeniowym, poprzedzającym przyznanie rabatu (skonta), pozostanie kwotą należną w danym okresie rozliczeniowym. Brak jest zatem podstaw do wstecznego korygowania przychodów ze sprzedaży, której rabat (skonto) będzie dotyczył.

Okoliczności mające wpływ na zmianę przychodów Spółki, w przedstawionym opisie zdarzenia przyszłego, zaistnieją już po wystawieniu pierwotnej faktury. w chwili jej wystawienia, Wnioskodawca nie będzie miał podstaw, aby jako przychód wykazywać inną kwotę niż wynikającą z owych faktur. Na dzień wystawienia faktur będzie to jedyna prawidłowa kwota przychodu.

Skutki zdarzeń dotyczących udzielonych rabatów (skonta) powinny być zatem uwzględniane w rozliczeniach podatkowych na bieżąco. w momencie realizacji rabatu (skonta), Spółka będzie miała prawo na podstawie powołanego wyżej art. 12 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, pomniejszyć przychód o kwotę rabatu (skonta), jaki zostanie przyznany, w okresie, w którym został on zrealizowany.

Fakt udzielenia rabatu (skonta) powinien mieć odzwierciedlenie w wystawionej przez Spółkę fakturze korygującej, w której zmniejszona zostanie wartość sprzedanych towarów w miesiącu udzielenia rabatu, a nie w momencie akceptacji kontrahenta kwoty i warunków ustalonego rabatu. Momentu dokonania powyższej czynności przez kontrahentów nie można uznać za właściwy do obniżenia przychodu Spółki.

Zatem, w przypadku udzielanych przez Spółkę rabatów uzależnionych od odebrania w określonym czasie (okresie rozliczeniowym) ustalonych ilości towarów, prawo do obniżenia przychodu podatkowego nie powstaje zatem we wskazanych w przesyłanych kontrahentom informacjach, terminach uznania rabatu za należny, tj.:

- *w momencie określonego terminu od poinformowania kontrahenta o fakcie udzielenia rabatu, przewidzianego na zgłoszenie jego uwag co do wartości ustalonego rabatu (w przypadku udzielenia rabatu kontrahentom spełniającym wszystkie ustalone pierwotnie warunki),*
- *w momencie poinformowania klienta o przyznaniu rabatu, pomimo niespełnienia przez kontrahenta wszystkich ustalonych pierwotnie warunków (w przypadku rabatów ustalonych indywidualnie dla klientów na podstawie oświadczeń woli menedżera sprzedaży),*
- *po upływie określonego terminu od poinformowania kontrahenta o fakcie udzielenia rabatu, przewidzianego na zgłoszenie jego uwag co do wartości ustalonego rabatu oraz po uregulowaniu wszystkich wymagalnych należności (w przypadku udzielenia rabatu kontrahentom spełniającym wszystkie ustalone pierwotnie warunki).*

Natomiast w odniesieniu do obniżenia przychodu podatkowego z tytułu udzielonego rabatu w postaci skonta, Wnioskodawca uważa, iż obniżenie przychodu nastąpi w momencie dokonania zapłaty w odpowiednim terminie, co zostanie jednocześnie w tej samej dacie udokumentowane przez Spółkę wystawioną fakturą korygującą. Tym samym, stanowisko to należy uznać za prawidłowe.

Reasumując, *Spółka powinna dokonać korekty przychodu podatkowego, zarówno w przypadku udzielanych rabatów, jak i skonta, w okresie, w którym zostały one faktycznie zrealizowane. Tym samym, korekta przychodów powinna zostać dokonana w miesiącu, w którym została wystawiona faktura korygująca uwzględniająca wysokość rabatu bądź skonta.*

Interpretacja dotyczy zdarzenia przyszłego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dniu wydania interpretacji (...)”.

6. Skutki u nabywcy

Skutkiem przyznania rabatu dla kupującego jest obniżenie ceny zakupu. W związku z tym udzielony rabat zmniejsza koszty uzyskania przychodów. Koszty są zmniejszane w momencie uzyskania rabatu. Nie należy dokonywać korekty kosztów wstecz, gdyż w tamtym okresie koszty były ustalone w prawidłowej wysokości. Otrzymanie rabatu skutkuje pomniejszeniem kosztów uzyskania przychodów o kwotę otrzymanego rabatu w okresie (miesiącu), w którym został udzielony (zrealizowany).

7. VAT

Zgodnie z art. 29 ustawy o VAT obrotem, a więc podstawą opodatkowania podatkiem od towarów i usług, jest co do zasady kwota należna z tytułu sprzedaży, pomniejszona o kwotę należnego podatku. Kwota należna obejmuje całość świadczenia należnego od nabywcy.

Podstawę opodatkowania VAT stanowi wartość netto towaru lub wartość netto świadczonej usługi. Ustawodawca przewidział jednak zdarzenia prawne wpływające na zmniejszenie obrotu, a więc zmniejszenie podstawy opodatkowania VAT.

Stosownie do art. 29 ust. 4 ustawy o VAT obrót zmniejsza się o:

- kwoty udokumentowanych, prawnie dopuszczalnych i obowiązkowych rabatów (bonifikat, opustów, uznanych reklamacji i skont),
- wartość zwróconych towarów,
- wartość zwróconych kwot nienależnych w rozumieniu przepisów o cenach,
- wartość zwróconych kwot dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze,
- wartość kwot wynikających z dokonanych korekt faktur.

Z punktu widzenia przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, a w szczególności regulacji odnoszących się do podstawy opodatkowania, można wyróżnić dwa rodzaje rabatów:

- przyznane przed ustaleniem ceny i dokonaniem dostawy,
- przyznane po dostawie.

Na wysokość podstawy opodatkowania VAT nie mają wpływu rabaty udzielone przed ustaleniem ceny, gdyż kwotą należną z tytułu sprzedaży jest kwota żądana od nabywcy, a więc pomniejszona już o przyznany rabat. Takiego rabatu nie ma również potrzeby wykazywać na fakturze.

Rabaty udzielone po sprzedaży i wystawieniu faktury wpływają na wysokość podstawy opodatkowania VAT.

8. Faktura a rabat

Nie ulega wątpliwości, że podstawowym dokumentem związanym z udzieleniem rabatu jest faktura korygująca. W wyroku z dnia 3 września 1999 r. (sygn. akt I SA/Łd 207/98) NSA stwierdził, że nie istnieje możliwość wystawienia nowej faktury w miejsce istniejącej wcześniejszej. Natomiast gdy po wystawieniu pierwotnej faktury udzielono rabatu, podwyższono cenę lub stwierdzono pomyłkę w cenie bądź w jakiegokolwiek innej pozycji faktury, należy wystawić fakturę korygującą.

Minister Finansów uprościł zasady dokumentowania rabatów udzielanych na wszystkie dostawy wykonane w określonym czasie. Zgodnie z § 13 rozporządzenia o fakturach, w przypadku gdy podatnik udziela rabatu w odniesieniu do wszystkich dostaw towarów lub usług dokonanych dla jednego odbiorcy w danym okresie, faktura korygująca powinna zawierać co najmniej:

- 1) numer kolejny oraz datę jej wystawienia,
- 2) dane określone w § 5 ust. 1 pkt 3 i 4 (czyli imiona i nazwiska lub nazwy bądź nazwy skrócone sprzedawcy i nabywcy oraz ich adresy; numery identyfikacji podatkowej sprzedawcy i nabywcy);
- 3) okres, do którego odnosi się udzielany rabat;
- 4) kwotę udzielonego rabatu oraz kwotę zmniejszenia podatku należnego.

Ponadto jeżeli rabat dotyczy sprzedaży opodatkowanej różnymi stawkami, kwotę rabatu oraz kwotę zmniejszenia podatku należnego, o którym mowa w ust. 2 i 2a, podaje się w podziale na kwoty dotyczące poszczególnych stawek.

9. Rabaty dotyczące wewnątrzspółnotowego nabycia towarów

Rabat może zostać również przyznany przez unijnego dostawcę towarów, których nabycie stanowi dla polskiego podatnika wewnątrzspółnotowe nabycie towarów (WNT). Podstawę opodatkowania WNT zmniejsza się, między innymi, o kwoty udokumentowanych, prawnie dopuszczalnych i obowiązkowych rabatów (bonifikat, opustów, uznanych reklamacji i skont). W konsekwencji rabaty udzielane przez unijnych dostawców towarów, których nabycie stanowi dla polskich podatników WNT, obniżają podstawę opodatkowania tej czynności.

Rozliczenie odbywa się w takiej sytuacji na podstawie faktur wewnętrznych korygujących pierwotnie wystawione faktury wewnętrzne (niezależnie od tego, czy unijny kontrahent wystawi faktury korygujące, czy też udzielony rabat udokumentuje innym dokumentem, np. notą uznaniową).

Przepisy nie regulują odrębnych zasad dokonywania korekt faktur wewnętrznych, nakazując jedynie odpowiednie stosowanie przepisów dotyczących „zwykłych” faktur korygujących. W konsekwencji faktura wewnętrzna korygująca wystawiana w związku z udzieleniem rabatu powinna zawierać co najmniej:

- 1) oznaczenie faktury; prawidłowym oznaczeniem wystawianej korekty wydaje się „FAKTURA WEWNĘTRZNA KORYGUJĄCA”,
- 2) numer kolejny faktury wewnętrznej korygującej oraz datę jej wystawienia;
- 3) następujące dane zawarte w fakturze wewnętrznej, której dotyczy faktura wewnętrzna korygująca:
 - imiona i nazwiska lub nazwy bądź nazwy skrócone sprzedawcy (unijnego dostawcy) i nabywcy oraz ich adresy;
 - numery identyfikacji podatkowej sprzedawcy i nabywcy,
 - dzień, miesiąc i rok albo miesiąc i rok dokonania sprzedaży oraz datę wystawienia i numer kolejny faktury wewnętrznej będącej przedmiotem korekty,
 - nazwę towarów, których dotyczy rabat;
- 4) wskazanie wysokości rabatu;
- 5) kwotę zmniejszenia podatku należnego.

10. Kasa fiskalna a rabat

Zgodnie z art. 29 ust. 1 ustawy o VAT podstawą opodatkowania podatkiem od towarów i usług jest obrót, a więc kwota należna z tytułu sprzedaży, pomniejszona o kwotę podatku należnego z uwzględnieniem otrzymanych dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze.

Natomiast obrót zmniejsza się o kwoty udokumentowanych, prawnie dopuszczalnych i obowiązujących rabatów (bonifikat, upustów).

Podatnicy dokonujący sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych są obowiązani do prowadzenia ewidencji obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących.

Obowiązujące przepisy prawa nie przewidują możliwości skorygowania sprzedaży i podatku należnego zaewidencjonowanego za pomocą kasy rejestrującej, jednak brak regulacji prawnych w tym zakresie nie pozbawia

podatnika możliwości dokonania korekty zaewidencjonowanego obrotu. Skoro konstrukcja kasy rejestrującej nie pozwala na korektę danych zapisanych w pamięci fiskalnej, to korektę należy dokonać za pomocą innych urządzeń księgowych.

Istotną bowiem jest w tym względzie zasada wynikająca z art. 29 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, zgodnie z którą podstawą opodatkowania jest obrót rozumiany jako kwota należna z tytułu sprzedaży, pomniejszona o kwotę należnego podatku. Obrotem jest zatem kwota rzeczywiście należna od nabywcy.

W takim przypadku należałoby prowadzić dodatkową, poza kasą rejestrującą, ewidencję (korekt), z której musi dokładnie wynikać kwota korekty sprzedaży i podatku należnego przypisana do konkretnego paragonu.

Prowadzona ewidencja korekt powinna zawierać co najmniej:

- dane podatnika – z adresem, NIP,
- dane kasy fiskalnej, której dotyczy – numery: ewidencyjny, unikatowy i fabryczny,
- numer paragonu podlegający korekcie,
- dane towaru (ze stawką VAT),
- przyczyny dokonania korekty,
- wartość sprzedaży przed korektą,
- wartość sprzedaży po korekcie.

Podatnik sam zakłada ewidencję. Nie ma żadnych ustalonych wzorów takiej ewidencji.

Takie stanowisko potwierdził Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy, w piśmie nr ITPP1/443-355/07/KM, z dnia 5 grudnia 2007 r., w którym czytamy:

„(...) wprawdzie obowiązujące przepisy prawa nie przewidują możliwości skorygowania sprzedaży i podatku należnego zaewidencjonowanego za pomocą kasy rejestrującej, to jednak brak regulacji prawnych w tym zakresie nie pozbawia podatnika możliwości dokonania korekty. Zakaz zmiany treści paragonu jest jedynie warunkiem stosowania kas rejestrujących i nie może on zmieniać zasady wynikającej z art. 29 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, zgodnie z którą podstawą opodatkowania jest obrót rozumiany jako kwota należna z tytułu sprzedaży, pomniejszona o kwotę należnego podatku. Obrotem jest zatem kwota rzeczywiście należna, a nie kwota figurująca na paragonie fiskalnym.

W przypadku popełnienia pomyłki przy ewidencjonowaniu obrotu za pomocą kasy rejestrującej podatnik powinien zatrzymać paragon fiskalny.

Podkreślić należy, iż paragon fiskalny nie jest jedynym dokumentem przesądzającym o stanie faktycznym, który znajduje odzwierciedlenie w rzeczywistości. Dowodzenie zaistnienia błędu, będącego podstawą dokonania korekty, na podstawie innych dokumentów aniżeli paragon fiskalny nie stoi w sprzeczności z obowiązującymi w tym zakresie przepisami prawa podatkowego. Skoro kasa rejestrująca nie pozwala na korektę danych zapisanych w pamięci fiskalnej (tj. po wydrukowaniu paragonu), to korekta taka powinna być dokonywana za pomocą innych urządzeń księgowych.

W takim przypadku należałoby prowadzić tzw. ewidencję korekt, z której musi dokładnie wynikać kwota korekty sprzedaży i podatku należnego przypisana do konkretnego paragonu. Ewidencja taka nie ma określonego wzoru, ale wskazane jest, aby zawierała co najmniej dane niezbędne do ustalenia przyczyn zaistniałej korekty, a zapisy w niej widniejące pozwalały na określenie prawidłowej kwoty obrotu i podatku należnego. Trzeba bowiem mieć na uwadze, iż zgodnie z art. 109 ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług, podatnicy, z wyjątkiem podatników wykonujących wyłącznie czynności zwolnione od podatku na podstawie art. 43 i 82 ust. 3 oraz zwolnionych od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 i 9, są obowiązani prowadzić ewidencję zawierającą: kwoty określone w art. 90, dane niezbędne do określenia przedmiotu i podstawy opodatkowania, wysokość podatku należnego, kwoty podatku naliczonego obniżające kwotę podatku należnego oraz kwotę podatku podlegającą wpłacie do urzędu skarbowego lub zwrotowi z tego urzędu oraz inne dane służące do prawidłowego sporządzenia deklaracji podatkowej, a w przypadkach określonych w art. 120 ust. 15, art. 125, 134, 138 – dane określone tymi przepisami niezbędne do prawidłowego sporządzenia deklaracji podatkowej. Przytoczona regulacja wskazuje zatem, na konieczność prowadzenia przez podatnika ewidencji, służącej prawidłowemu sporządzeniu deklaracji podatkowej.

Mając zatem na uwadze brak szczegółowych uregulowań odnoszących się do sposobu korygowania obrotu ewidencjonowanego przy zastosowaniu kas rejestrujących oraz przedstawiony we wniosku stan faktyczny sprawy stwierdzić należy, iż podstawą przysługującego uprawnienia do korekty sprzedaży i podatku należnego jest rzeczywisty przebieg transakcji gospodarczej udokumentowany rzetelnymi dowodami. Przedmiotowa korekta powinna być uwiarygodniona w odrębnej, specjalnie w tym celu prowadzonej ewidencji korekt. Dane wynikające z rejestru korekt za dany miesiąc rozliczeniowy obniżą łączną miesięczną sprzedaż zaewidencjonowaną w kasie rejestrującej (...)”.

11. Bonusy i premie pieniężne

Premie pieniężne występują zazwyczaj w obrocie towarowym. Najczęściej są one swoistą gratyfikacją dla nabywcy towarów za dobrą współpracę z dostawcą towarów. Wypłacane są przykładowo w sytuacji, gdy poziom sprzedaży przekroczy określone w umowie między kontrahentami wartości.

Natomiast na gruncie przepisów ustawy o VAT opodatkowaniu podlega m.in.

- odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju,
- eksport towarów,
- import towarów,
- wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju,
- wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów.

Przez świadczenie usług rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów. Ustawa wymienia ponadto kilka przypadków, które zostały wprost uznane za świadczenie usług:

- przeniesienie praw do wartości niematerialnych i prawnych, bez względu na formę, w jakiej dokonano czynności prawnej,
- zobowiązanie do powstrzymania się od dokonania czynności lub do tolerowania czynności lub sytuacji,
- świadczenie usług zgodnie z nakazem organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w jego imieniu lub nakazem wynikającym z mocy prawa.

12. Nieodpłatne świadczenie usług

Warunkiem uznania usługi nieodpłatnej za opodatkowaną, zgodnie z art. 8 ust. 2 ustawy o VAT, jest łączne spełnienie dwóch przesłanek: usługa jest świadczona nieodpłatnie, a podatnikowi przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego związanego z tymi usługami. Należy przy tym zaznaczyć, że ustawa odnosi się do stanu obiektywnego, tj. istnienia prawa do odliczenia podatku naliczonego, a nie tego, czy podatnik z tego prawa rzeczywiście skorzystał.

Co do zasady, usługą jest każde odpłatne świadczenie, które nie jest dostawą towarów i które charakteryzuje się tym, że świadczeniobiorca (konsument) odnosi choćby nawet potencjalną korzyść. Istotą stosunku

świadczenia jest każde zachowanie się na rzecz innej osoby. Świadczenie jest dwustronnym stosunkiem prawnym i wymaga podmiotu pełniącego rolę odbiorcy (konsumenta świadczenia, nabywcy usługi) oraz podmiotu świadczącego (wykonującego czynności, świadczącego usługę). Świadczenie usług ma zatem bardzo szeroki zakres.

Za tego typu czynności uznawane są w szczególności:

- 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 przy nabyciu tych towarów;
- 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.

Ministerstwo Finansów, w piśmie z dnia 30 grudnia 2004 r. (nr PP3-812-1222/04/AP/4026), wskazało, że w przypadku gdy wzajemne relacje między podatnikami ukształtowane są w ten sposób, że premie pieniężne wypłacane są z tytułu dokonywania przez nabywcę np. kupna określonej wartości czy ilości towaru lub też dokonywania terminowych płatności za zrealizowane dostawy w pewnym okresie i premie te nie są związane z żadną konkretną dostawą – to należy je uznać za związane z określonymi zachowaniami nabywcy. Zatem nabywca otrzymujący taką premię świadczy usługi podlegające opodatkowaniu VAT na zasadach ogólnych.

Stanowisko to podzielają także organy podatkowe. Tytułem przykładu można przytoczyć stanowisko jakie wyraził Naczelnik Opolskiego Urzędu Skarbowego w piśmie z 30 marca 2005 r., nr PP/443-22-1-GK/05, w którym wskazał, iż związek wypłaconego wynagrodzenia (premii) ze spełnieniem określonego warunku (osiągnięcie odpowiedniej wartości obrotów) powoduje, iż mamy do czynienia ze świadczeniem usług. W piśmie tym możemy przeczytać:

„(...) Podatnik zajął stanowisko, iż w przedstawionym stanie faktycznym dochodzi do odpłatnego świadczenia usług, opodatkowanych stawką podatku

w wysokości 22%, przez nabywców towarów oferowanych przez Spółkę oraz, iż transakcje te winny być udokumentowane fakturą VAT.

Po przeanalizowaniu przedstawionego stanu faktycznego oraz obowiązującego stanu prawnego Naczelnik Opolskiego Urzędu Skarbowego w Opolu informuje co następuje:

Na podstawie art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535) – zwanej dalej «ustawą», opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, zwanym dalej «podatkiem», podlegają: odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

Zgodnie natomiast z art. 8 ust. 1 ustawy, przez świadczenie usług, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się m.in. każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7. Zatem świadczenie usług na terytorium kraju, za wyjątkiem przypadków ściśle określonych w art. 7 oraz art. 8 ust. 2 ustawy, podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług jako odpłatne świadczenie usług. Aby uznać dane świadczenie za odpłatne świadczenie musi istnieć stosunek prawny pomiędzy świadczącym usługę a jej beneficjentem, a w zamian za wykonanie usługi powinno zostać wypłacone wynagrodzenie. Musi istnieć również bezpośredni związek pomiędzy świadczoną usługą i przekazanym za nią wynagrodzeniem. Oznacza to, iż z danego stosunku prawnego, na podstawie którego wykonywana jest usługa, musi wynikać wyraźna, bezpośrednia korzyść na rzecz świadczącego usługę.

Z przedstawionego przez Spółkę stanu faktycznego wynika, iż pomiędzy Spółką, a kontrahentem istnieje stosunek prawny (umowa), w ramach którego spełnione są świadczenia wzajemne. Z przedstawionych okoliczności wynika również, iż Spółka wstępuje w określony związek zależności z kontrahentem, który skutkuje wypłatą premii pieniężnej. Związek wypłaconego wynagrodzenia (premi) ze spełnieniem określonego warunku (osiągnięcie odpowiedniej wartości obrotów) powoduje, iż mamy do czynienia ze świadczeniem usług. Istnieje bowiem bezpośredni związek pomiędzy świadczeniem (określonym zachowaniem), a kwotą wypłaconej premii, która jest przyznawana tylko w przypadku spełnienia określonych w umowie warunków. Zatem kontrahent świadczy na rzecz Spółki usługę, za którą otrzymuje wynagrodzenie.

Zgodnie z art. 41 ust. 1 ustawy, stawka podatku wynosi 22%, z zastrzeżeniem nie mającym zastosowania w niniejszej sprawie. W związku z powyższym wykonanie przedmiotowych usług winno być opodatkowane stawką podatku w wysokości 22%.

Na podstawie art. 106 ust. 1 ustawy podatkowej, o których mowa w art. 15, są obowiązani wystawić fakturę stwierdzającą w szczególności dokonanie sprzedaży, datę dokonania sprzedaży, cenę jednostkową bez podatku, podstawę opodatkowania, stawkę i kwotę podatku, kwotę należności oraz dane dotyczące podatnika i nabywcy, z zastrzeżeniem nie mającym zastosowania w niniejszej sprawie. Powyższe powoduje, iż świadczenie ww. usług winno być udokumentowane fakturą VAT.

Reasumując powyższe wywody, stanowisko Spółki, iż w przedstawionym stanie faktycznym dojdzie do odpłatnego świadczenia usług na terytorium kraju opodatkowanych stawką podatku w wysokości 22% – jest prawidłowe.

Również stanowisko, iż wykonanie przedmiotowych usług winno być udokumentowane fakturą VAT zasługuje na aprobatę (...)”.

Stanowisko to odrzuciły jednak sądy administracyjne. W wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 6 lutego 2007 r. (sygn. akt I FSK 94/06) czytamy, że:

„Za usługę w rozumieniu art. 8 ust. 1 ustawy o VAT nie można uznać obrotów w wysokości określonej umownie osiągniętych przez nabywcę towarów. Premia wypłacona przez sprzedawcę, w przypadku osiągnięcia określonego progu obrotów, nie jest dla nabywcy wynagrodzeniem za świadczone usługi”.

Podobne stanowisko zajął również Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 22 maja 2007 r. (sygn. akt III SA/Wa 4080/06, niepubl.) oraz Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 28 sierpnia 2007 r. (sygn. akt I FSK 1109/06, niepubl.). W drugim przywołanym wyroku, NSA stwierdził, iż:

„(...) Skutki podatkowe dotyczące wypłacania premii pieniężnych uzależnione są od ustalenia za co faktycznie premie pieniężne zostały wypłacone. Jeśli premia taka wypłacana jest za realizację zakupów określonej wartości (osiągnięcie przez danego podatnika określonego pułapu obrotów z tytułu realizowanych zakupów u jednego kontrahenta to nie podlega ona opodatkowaniu. Za brakiem podstaw prawnych do opodatkowania premii (bonusów) opowiedziano się także w doktrynie (por. J. Zubrzycki, Leksykon VAT, Tom I, 2007, Wydawnictwo UNIMEX, Wrocław 2007, s. 527 i nast.) jak i orzecznictwie (wyrok NSA z 6.02.2007 r., sygn. akt I FSK 94/96 opubl. Jurysdykcja Podatkowa Nr 2/2007, s. 51-55).

Skoro zatem zasługuje na akceptację pogląd, że w niniejszej sprawie w związku z realizacją umowy z dnia 2.01.2001 r. doszło do wypłaty premii

pieniężnej to uznać należy, że nie doszło do naruszenia wskazanych przepisów prawa materialnego art. 2 ust. 1, art. 4 pkt 2, art. 10 ust. 2, art. 13, art. 14a ust. 1, art. 15 ust. 1 i 3 oraz art. 33 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, bowiem otrzymanie premii finansowej nie jest zdarzeniem, z którym ustawodawca wiązał powstanie obowiązku podatkowego, co wywołało konieczność zmniejszenia przez organy skarbowe podatku należnego w zakresie otrzymanej przez Spółkę premii (...)”.

Po orzeczeniach sądów administracyjnych również organy podatkowe zmieniają podejście do rozliczania na gruncie podatku VAT premii pieniężnych. W piśmie Dyrektora Izby Skarbowej w Rzeszowie z dnia 6 lutego 2008 r., nr IS.II/2-443/215/07, możemy przeczytać:

„(...) zgodnie z art. 106 ust. 1 ustawy o VAT podatnicy VAT są zobowiązani wystawić fakturę stwierdzającą w szczególności dokonanie sprzedaży, datę dokonania sprzedaży, cenę jednostkową bez podatku, podstawę opodatkowania, stawkę i kwotę podatku, kwotę należności oraz dane dotyczące podatnika i nabywcy. Przepis ten nakłada na podatników obowiązek wystawienia faktury VAT w przypadku dokonania czynności podlegających regulacjom ustawy. Otrzymanie przez spółkę premii pieniężnej nie powoduje powstania obowiązku podatkowego w zakresie podatku od towarów i usług, w związku z czym czynność ta nie skutkuje obowiązkiem wystawienia faktury VAT. Oznacza to, że właściwym dowodem dla udokumentowania tej czynności jest nota księgową (...)”.

Warto dodać, iż w przypadku potraktowania premii pieniężnej jako zapłaty za świadczenie usług przez nabywcę, powinien on wystawić fakturę VAT, w której wartość premii uwidacznia jako wartość brutto, od której wylicza się VAT, metodą „w stu”, w takim przypadku mogą pojawić się wątpliwości z możliwością odliczenia VAT. Ten sposób, wiąże się z poważnym ryzykiem u dającego premię. Z dniem 1 stycznia 2008 r. uległ zmianie przepis art. 88 ust. 3a pkt 2 ustawy o VAT. W brzmieniu obowiązującym od tego dnia nie przewiduje zastrzeżenia, że dotyczy tylko sytuacji, gdy kwota podatku wykazana w fakturze nie została przez sprzedawcę uregulowana. Skutkiem tego niezależnie od tego, czy sprzedawca (wystawca faktury) ureguje podatek z faktury dokumentującej czynność niepodlegającą opodatkowaniu, czy też nie, odbiorca faktury nie ma możliwości odliczenia podatku naliczonego z takiej faktury. Dotyczy to również faktur dokumentujących przyznane premie pieniężne.

Zatem faktura dokumentująca premię jako dokumentująca czynność niepodlegającą opodatkowaniu nie będzie dawała prawa do odliczenia VAT. Co

oznacza, iż decydując się na ten sposób rozliczania premii, strony powinny zadbać o odpowiednie zapisy w umowach handlowych, z których wynika, że otrzymujący premię w zamian za nią wykonuje określone świadczenie (usługi) na rzecz dającego premię. Należy także pamiętać o prawidłowym dokumentowaniu wykonania tych usług.

Brak odpowiedniej umowy może oznaczać, brak prawa do odliczenia VAT naliczonego z faktur dokumentujących wypłatę takiej premii. Podmiot wypłacający premię powinien potraktować ją jako rabat i wystawić fakturę korygującą dostawy towarów. Stanowisko takie potwierdził Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi w piśmie z dnia 16 czerwca 2011 r., nr IPTPP2/443-69/11-4/IR, gdzie możemy przeczytać:

„(...) Kontrahenci nie wykonują żadnych dodatkowych czynności poza zakupem towarów od Wnioskodawcy i rozliczeniu się z nim na podstawie zrealizowanego obrotu (zakupów). Oznacza to zatem, że kontrahenci nie świadczą wobec Zainteresowanego usług w rozumieniu art. 8 ustawy. Brakuje bowiem takich działań kontrahentów na rzecz Wnioskodawcy, które byłyby czynnościami dodatkowymi, do jakich byliby zobligowani postanowieniami wynikającymi z umowy dotyczącej wypłacania premii.

Mając na uwadze przedstawiony stan faktyczny oraz przywołane powyżej regulacje prawne stwierdzić należy, iż w sytuacji, gdy Zainteresowany wypłaca kontrahentowi premie z tytułu zrealizowania określonego poziomu obrotów, to przedmiotowe premie stanowią rabat obniżający wartość konkretnych dostaw dokumentowanych poszczególnymi fakturami – zgodnie z art. 29 ust. 4 ustawy – zmniejszający podstawę opodatkowania. Zatem Wnioskodawca, udzielając po wystawieniu faktury VAT rabatu, powinien wystawić fakturę korygującą, uwzględniającą wymagania wynikające z § 13 ust. 2 rozporządzenia. Nie dokonuje on bowiem odrębnej czynności podlegającej opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, lecz zmniejszenia podstawy opodatkowania wynikającej z dostawy towarów. (...)

Stosownie do art. 88 ust. 3a pkt 2 ustawy, nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego faktury i dokumenty celne w przypadku, gdy transakcja udokumentowana fakturą nie podlega opodatkowaniu albo jest zwolniona od podatku.

Biorąc pod uwagę powyższą analizę przepisów oraz przedstawiony stan faktyczny, stwierdzić należy, iż faktury VAT otrzymane przez Wnioskodawcę w latach 2007–2011, dokumentujące wypłacenie premii pieniężnych, zgodnie z art. 88 ust. 3a pkt 2 ustawy, nie stanowią podstawy do obniżenia podatku

należnego o podatek naliczony, nie dokumentują one bowiem czynności opodatkowanych podatkiem VAT.

Tym samym, Wnioskodawca nie jest uprawniony do odliczenia podatku naliczonego wynikającego z faktur VAT wystawionych przez kontrahentów w celu udokumentowania otrzymanych premii pieniężnych. (...)”.

Z punktu widzenia VAT najbardziej prawidłowe w większości przypadków powinno być uznanie premii pieniężnej za rabat. Powoduje ona bowiem generalnie efektywne zmniejszenie kwoty należnej z tytułu sprzedaży. Warto przypomnieć, że ETS w wyroku w sprawie *Elida Gibbs (C-317/94)* uznał, że płatności dokonywane przez producenta na rzecz finalnego nabywcy (z pominięciem pośredników, którym podatnik sprzedawał towary) powinno powodować prawo do obniżenia obrotu przez podatnika. W sprawie tej nie było oczywiście możliwości przyporządkowania wypłacanych kwot do konkretnych dostaw, a nawet wystawienia faktur korygujących, co jednak nie wpłynęło na konkluzję Trybunału.

Podobne stanowisko potwierdził NSA w wyroku z dnia 18 maja 2011 r., sygn. akt I FSK 819/10 potwierdził prezentowany przez organy podatkowe pogląd, że premie pieniężne wypłacane za osiągnięcie określonego pułapu obrotów są rabatem. Poniżej fragment stanowiska NSA w tej sprawie:

„(...) Skarżąca we wniosku o udzielenie interpretacji wskazała, iż wypłaca (miesięcznie, kwartalnie, rocznie) swym kontrahentom (nabywcom towarów) pewne kwoty pieniężne za osiągnięcie pewnego pułapu obrotów. Wskazano, że wysokość premii określana jest procentowo i różnicowana ze względu na wielkość obrotów na podstawie zawartych umów z kontrahentami. Jednocześnie zastrzeżono, że wnioskodawca nie jest w stanie przypisać wypłacanych kwot do konkretnych dostaw i z tego względu sformułowano pogląd, że Spółce przysługuje uprawnienie do obniżenia obrotu z tytułu dostaw towarów o kwoty wykazywane w otrzymywanych notach obciążeniowych (wystawianych notach uznaniowych) jako prawnie dopuszczalnego oraz udokumentowanego rabatu (bonusu, premii pieniężnej) przyznanego z tytułu przekroczenia określonego poziomu obrotów.

Mając na względzie przedstawiony przez Stronę stan faktyczny i przytoczone wyżej uregulowania ustawy o VAT, odpowiedzieć należy w pierwszym rzędzie na pytanie, czy omawiane «premie pieniężne z tytułu osiągnięcia określonego poziomu obrotów» można uznać za «prawnie dopuszczalny rabat», o którym mowa w art. 29 ust. 4 ustawy o VAT.

Na pytanie to należy odpowiedzieć twierdząco. Ustawa o podatku od towarów i usług nie zawiera legalnej definicji tego pojęcia. W orzecnictwie

wskazuje się, że «bonifikata» to obniżka ceny, przyznawana po dokonaniu transakcji, zwykle jako zachęta do zwiększania zakupów lub forma rekompensaty z powodu gorszej jakości towaru. «Upust» polega na obniżeniu ceny dla zachęcenia do kupna, stosowany wobec stałych klientów lub odbiorców hurtowych. «Uznana reklamacja» oznacza obniżenie ceny z powodu uprawnień nabywcy z tytułu gwarancji lub rękojmi. «Skonto» stanowi procentowe obniżenie ceny za natychmiastową zapłatę gotówkową za towar objęty sprzedażą kredytową lub ratalną (tak m.in.: wyrok WSA w Poznaniu z 2 września 2010 r., sygn. akt I SA/Po 398/10). Przytoczone wyjaśnienia odwołują się do językowego znaczenia terminów i prowadzą do ogólnego stwierdzenia, że rabat stanowi określoną kwotowo lub procentowo zniżkę od ustalonej ceny określonego towaru, udzielaną najczęściej nabywcom, płacącym gotówką, kupującym duże ilości towaru, jednorazowo lub w określonym czasie, a także udzielaną z powodu wad towaru (por. wyrok WSA w Poznaniu z 16 grudnia 2010 r., sygn. akt I SA/Po 818/10).

5.3. Odnosząc się do sformułowanego we wniosku o udzielenie interpretacji pytania, na tle przedstawionego przez niego stanu faktycznego, nie można podzielić stanowiska Sądu pierwszej instancji, że podatnik w oparciu o art. 29 ust. 4 ustawy o VAT może dokonywać zmniejszenia podstawy opodatkowania z tytułu rabatów premiowych udzielanych swoim odbiorcom w oparciu o inne dokumenty niż faktury korygujące.

(...) 5.4. Istotne jest przy tym, że z przepisu § 16 ust. 1 rozporządzenia MF z 25 maja 2005 r., *expressis verbis* wynika, że gdy po wystawieniu faktury udzielono rabatów określonych w art. 29 ust. 4 ustawy, podatnik udzielający rabatu jest zobligowany do wystawienia faktury korygującej, a więc jednoznacznie określono formę udokumentowania rabatów, o których mowa w art. 29 ust. 4 upty, w sytuacji gdy pierwotny obrót z kontrahentem był dokumentowany fakturą.

Zatem z wykładni gramatycznej oraz systemowej przepisów art. 29 ust. 4 ustawy o VAT oraz § 16 ust. 1 i § 17 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z 25 maja 2005 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, zaliczkowego zwrotu podatku, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 95, poz. 798 ze zm.) wynika, że jeżeli podatnik dokonuje obniżenia obrotu z tytułu rabatu udzielonego po wystawieniu faktur, fakt udzielenia takiego rabatu – zgodnie z § 16 ust. 1 ww. rozporządzenia w zw. z art. 29 ust. 4 ustawy o VAT – musi zostać przez niego udokumentowany fakturą korygującą; podstawę obniże-

nia obrotu na podstawie art. 29 ust. 4 ustawy o VAT stanowią również kwoty wynikające z faktur korygujących wystawionych na podstawie § 17 ust. 1 rozporządzenia MF z 25 maja 2005 r., czyli w razie stwierdzenia pomyłki w cenie, stawce lub kwocie podatku bądź w jakiegokolwiek innej pozycji faktury.

(...) 5.5. Zaakcentować również należy, że dopuszczenie możliwości zmniejszenia obrotu na podstawie innego dokumentu niż faktura korygująca prowadziłoby do zaburzenia konstrukcji podatku od towarów i usług w ramach mechanizmu «opodatkowanie – odliczenie». Na powyższą okoliczność zwrócił w szczególności uwagę Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 27 maja 2010 r., sygn. akt I FSK 883/09 (opubl. CBOS), w którym stwierdzono, że sytuacja taka prowadziłaby do: ... braku korelacji pomiędzy obniżoną wielkością podatku należnego wynikającego z faktur uwzględnionych przez podatnika z tytułu udzielenia kontrahentowi rabatu «premiowego», a nie-obniżoną wielkością podatku naliczonego wynikającego z tychże faktur pierwotnych otrzymanych przez kontrahenta podatnika, który podlegał odliczeniu. Ponadto w pełni logiczne jest, że fakt obniżenia z tytułu rabatu obrotu udokumentowanego fakturą, z uwagi na rolę tego dokumentu w podatku od towarów i usług w zakresie odliczania podatku naliczonego w nim wykazanego, powinien zostać udokumentowany również fakturą – korygującą tenże pierwotny obrót i wykazany uprzednio podatek (...)

13. Skonto

W uproszczeniu skonto polega na przyznaniu nabywcy prawa do uzyskania niższej ceny, jeżeli dokona płatności przed oznaczonym w umowie dniem. Do czasu zrealizowania uprawnienia obowiązuje wyższa – uzgodniona pomiędzy stronami – cena. Według tych cen wystawiana jest faktura sprzedaży.

Jeżeli nabywca postanowi skorzystać z przyznanej mu opcji, wówczas wpłaca, w określonym terminie, na rachunek sprzedawcy należność wyliczoną według cen z rabatem. Dostawca w takim przypadku wystawia fakturę korygującą, na której uwidacznia przyznany kupującemu opust.

Dlatego też podatnik najpierw wystawia fakturę bez uwzględnionego skonta (skoro w momencie jej wystawienia nabywca nie nabył jeszcze prawa do skonta). Następnie po ewentualnej zapłacie w terminie należy wystawić fakturę korygującą dokumentującą przyznane skonto.

Faktury korygujące powinny być rozliczone w deklaracji za okres rozliczeniowy, w którym nabywca towaru lub usługi otrzymał korektę faktury, pod warunkiem potwierdzenia otrzymania korekty faktury przez nabywcę towaru lub usługi, dla którego wystawiono fakturę. Niezbędnym warunkiem

jest posiadanie potwierdzenia przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres. Uzyskanie potwierdzenia otrzymania przez nabywcę towaru lub usługi korekty faktury po terminie złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy uprawnia podatnika do uwzględnienia korekty faktury za okres rozliczeniowy, w którym potwierdzenie to uzyskano.

Stanowisko takie potwierdził Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach, w piśmie nr IBPP2/443-390/09/RSz, z dnia 7 sierpnia 2009 r., gdzie możemy przeczytać:

„(...) Jak wynika z przedstawionego we wniosku zdarzenia przyszłego Wnioskodawca w ramach działań marketingowych oraz chcąc poprawić swoją płynność finansową postanowił udzielić skonta swoim odbiorcom. W związku z tym na fakturze wystawionej przez Wnioskodawcę wskazuje się, iż termin płatności wynosi 30 dni, ale przy zapłacie należności w ciągu 14 dni udzielane jest skonto. Skonto takie zostało na dzień obecny przyznane 2 kontrahentom, których siedziby znajdują się poza terytorium kraju. Termin płatności dla obu firm wynosi 30 dni, a wysokość skonta, w przypadku zapłaty w ciągu 14 dni wynosi 1% wartości faktury w przypadku pierwszego i 3% w przypadku drugiego z kontrahentów.

Wnioskodawca zamierza też w przyszłości udzielić skonta kontrahentom mającym siedzibę na terytorium kraju. Wysokość skonta (wyrażona procentowo) będzie każdorazowo negocjowana z poszczególnymi kontrahentami.

Po otrzymaniu już pomniejszonej zapłaty Wnioskodawca zamierza potwierdzić ten fakt poprzez wystawienie faktury korygującej do faktury dokumentującej sprzedaż towarów (zarówno dla kontrahentów polskich jak i zagranicznych).

Stwierdzić zatem należy, że opisane przez Wnioskodawcę skonto stanowi formę rabatu, o którym mowa w art. 29 ust. 4 ustawy o VAT, obniżającego wartość konkretnych dostaw udokumentowanych poszczególnymi fakturami i zmniejszającego podstawę opodatkowania. Zatem udzielając tego skonta, Wnioskodawca winien udokumentować ten fakt wystawiając fakturę korygującą stosownie do przepisu § 13 cyt. rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 listopada 2008 r.

Wobec powyższego stanowisko Wnioskodawcy należało uznać za prawidłowe (...).”

Pytania i odpowiedzi:

Przyznaliśmy klientowi roczny rabat. Czy możemy w takim przypadku wystawić zbiorczą fakturę korygującą?

Przepisy nie zabraniają wystawienia rocznej faktury korygującej.

Istnieje możliwość wystawienia zbiorczych faktur korygujących. Co prawda przepisy wykonawcze, jak i sama ustawa o podatku od towarów i usług nie reguluje kwestii wystawiania zbiorczej faktury korygującej, jednak taki sposób postępowania jest w praktyce dopuszczony. Wpływ dokonanej korekty na obrót i wysokość zobowiązania następuje nie w miesiącu, w którym dokonano sprzedaży, lecz dopiero w miesiącu potwierdzenia odbioru faktury korygującej. Zatem wystawienie jednej zbiorczej faktury korygującej VAT (na zmniejszenie podatku należnego) do faktur VAT, które były wystawiane w danym przedziale czasu, należy uznać za prawidłowe, gdyż nie spowoduje zaniżenia zobowiązania podatkowego.

Na fakturze korygującej musi być jednak każda pozycja objęta rabatem (przed i po udzieleniu faktury), kwota zmniejszenia, numery korygowanych faktur.

Taki sposób postępowania potwierdzają organy podatkowe. W piśmie z dnia 23 marca 2006 r. Urzędu Skarbowego w Płocku nr 1419/UPO-443-11/06/RS czytamy:

„(...) Zgodnie z art. 29 ust. 4 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2004 r. Nr 54, poz. 535 ze zm., zwanej dalej «ustawą») obrót zmniejsza się o kwoty udokumentowanych, prawnie dopuszczalnych i obowiązkowych rabatów (bonifikat, opustów, uznanych reklamacji i skont) i o wartość zwróconych towarów, zwróconych kwot nienależnych w rozumieniu przepisów o cenach oraz zwróconych kwot dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze, a także kwot wynikających z dokonanych korekt faktur.

W myśl § 16 ust. 1 rozporządzenia z dnia 25 maja 2005 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, zaliczkowego zwrotu podatku, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2005 r. Nr 95, poz. 798 ze zm., zwanego dalej «rozporządzeniem») w przypadku gdy po wystawieniu faktur udzielono rabatów określonych w art. 29 ust. 4 ustawy, podatnik udzielający rabatu wystawia fakturę korygującą. Powinna ona zawierać (wedle § 16 ust. 2 rozporządzenia):

- numer kolejny,*
- datę jej wystawienia,*
- kwotę i rodzaj udzielonego rabatu,*
- kwotę zmniejszenia podatku należnego oraz*

- dane zawarte w fakturze, której dotyczy faktura korygująca (tj. imiona i nazwiska lub nazwy bądź nazwy skrócone sprzedawcy i nabywcy oraz ich adresy, NIP sprzedawcy i nabywcy, datę dokonania sprzedaży, datę wystawienia i numer kolejny faktury oznaczonej jako FAKTURA VAT), a także
- nazwę towaru lub usługi objętych rabatem.

Zgodnie z ust. 4 sprzedawca jest obowiązany posiadać potwierdzenie odbioru faktury korygującej przez nabywcę (w przypadku dostaw krajowych) – stanowi ono podstawę do obniżenia kwoty podatku należnego w rozliczeniu za miesiąc, w którym sprzedawca otrzymał to potwierdzenie.

Chociaż przepisy ustawy ani rozporządzenia nie regulują kwestii wystawiania faktur korygujących dotyczących więcej niż jednej faktury sprzedaży dla tego samego odbiorcy, to jednocześnie tego nie zabraniają. Zbiorcza faktura korygująca musi jednak zawierać wszystkie dane określone we wspomnianym § 16 ust. 2 rozporządzenia dla każdej korygowanej faktury. Tak wystawiona faktura korygująca stanowi podstawę do skorygowania podatku należnego w rozliczeniu za miesiąc, w którym Spółka otrzymała potwierdzenie odbioru tejże faktury przez nabywcę (...)

Podobne stanowisko możemy odnaleźć w piśmie Naczelnika Opolskiego Urzędu Skarbowego z dnia 9 grudnia 2004 r., nr PP/443-131-2-GK/04, w którym czytamy, że:

„(...) Na wstępie należy podkreślić, iż udzielana przez Spółkę premia pieniężna przyporządkowana jest konkretnym dostawom w związku z czym należy ją uznać za rabat. Ponadto istotnym jest fakt, iż zarówno w przepisach obowiązujących przed dniem 1 maja 2004 r., jak i w przepisach obowiązujących po dniu 30 kwietnia 2004 r. w zakresie podatku od towarów i usług nie znajdował się zapis dotyczący wystawiania jednej zbiorczej faktury korygującej do wielu faktur pierwotnych. Powołany przez Spółkę § 41 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 27, poz. 268 ze zm.) nie regulował w sposób bezpośredni tej kwestii. Ponadto obowiązujący po dniu 30 kwietnia 2004 r. § 19 rozporządzenia również nie zawiera jednoznacznych uregulowań rozpatrywanej kwestii. Niemniej w opinii tut. organu podatkowego w przypadku udzielenia rabatu, po wystawieniu faktur pierwotnych, możliwe jest wystawienie jednej faktury zbiorczej do wszystkich faktur, których dotyczy rabat. Przepisy rozporządzenia nie zabraniają wystawiania jednej (zbiorczej) faktury korygującej do kilku faktur wystawionych dla tego samego podatnika. Faktura

zbiorcza musi jednak zawierać, oprócz łącznej kwoty korekty sprzedaży netto oraz podatku należnego, wszystkie dane określone w § 19 rozporządzenia, dla każdej korygowanej faktury. Tak wystawiona faktura korygująca spełnia warunki określone w rozporządzeniu, czyli stanowi podstawę do skorygowania podatku należnego. Powyższe stanowisko znajduje swoje uzasadnienie w piśmie Dyrektora Departamentu Podatków Pośrednich w Ministerstwie Finansów z 12.12.1994 r. nr PP1-7204/233/94/KSz do izb skarbowych i urzędów kontroli skarbowej (Biuletyn Skarbowy Nr 1 z 1995 r.), w którym stwierdzono m.in., iż «W związku ze zgłoszonymi wątpliwościami Ministerstwo Finansów uprzejmie informuje, że zbiorcze faktury korygujące można wystawić do co najmniej kilku faktur». Przedmiotowe pismo wydane zostało w okresie obowiązywania przepisów ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym i przepisów wykonawczych do tej ustawy, jednakże jego treść pozostaje aktualna również w obowiązującym obecnie stanie prawnym.

Ponadto, jak słusznie zauważa Podatnik, zgodnie z § 19 ust. 4 rozporządzenia sprzedawca jest obowiązany posiadać potwierdzenie odbioru faktury korygującej przez nabywcę. Potwierdzenie odbioru faktury korygującej stanowi podstawę do obniżenia kwoty podatku należnego w rozliczeniu za miesiąc, w którym sprzedawca otrzymał to potwierdzenie.

Reasumując tut. organ podatkowy przychylił się do stanowiska Podatnika, iż możliwym jest wystawienie jednej faktury korygującej do wielu faktur pierwotnych. Ponadto Spółka jest zobowiązana do posiadania potwierdzenia odbioru faktury korygującej, które stanowi podstawę do obniżenia kwoty podatku należnego (...).”

Przywołana powyżej interpretacją została wydana na gruncie poprzednio obowiązującego rozporządzenia, ale nadal zachowuje swoją aktualność.

Sprzedawca wystawiający fakturę korygującą będzie mógł obniżyć VAT należny wynikający z tej faktury dopiero w miesiącu (kwartale), w którym otrzymał potwierdzenie jej odbioru przez nabywcę.

Podstawa prawna:

- art. 106 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.) – dalej u.p.t.u.

W jakim terminie wystawić fakturę korygującą wewnętrzną do rabatu przyznanego w ramach WNT?

Przepisy nie określają terminu, w jakim należy wystawić fakturę wewnętrzną korygującą. Jednak powinno to nastąpić najszybciej po otrzymaniu dokumentu korygującego.

Przepisy nie określają wprost terminu, w jakim powinna być wystawiona faktura wewnętrzna korygująca. W konsekwencji należy uznać, że podatnicy mają w tym zakresie pewną swobodę. W przypadkach gdy korekta dokonywana jest na podstawie dokumentu korygującego otrzymanego od unijnego dostawcy, wewnętrzną fakturę korygującą powinni Państwo wystawić jak najszybciej po otrzymaniu dokumentu korygującego od unijnego kontrahenta (najlepiej, aby nastąpiło to nie później niż przed zakończeniem miesiąca, w którym dokument taki został otrzymany; organy podatkowe wymagają bowiem, aby korektę WNT rozliczyć w deklaracji za miesiąc otrzymania tych dokumentów.

Stanowisko takie potwierdził Naczelnika Opolskiego Urzędu Skarbowego w piśmie z dnia 30 grudnia 2004 r., nr PP/443-163-2-GK/04, gdzie możemy przeczytać:

„(...) przepisach rozporządzenia nie uregulowano sytuacji w których nabywca towaru po otrzymaniu faktury korygującej dokumentującej zmniejszenie wartości dostawy (np. w przypadku udzielenia rabatu) jest zobowiązany lub uprawniony do zmniejszenia kwoty podatku należnego. Jednakże biorąc pod uwagę, iż w przypadku wewnątrzspółnotowego nabycia towarów na terytorium kraju, kwota podatku naliczonego jest kwotą podatku należnego (co zaznaczono na wstępie), należy uznać, iż w przedstawionym stanie faktycznym znajdują zastosowanie zasady ogólne dotyczące sposobu dokumentowania oraz obowiązków i praw podatników w przypadku, gdy po dostawie udzielono rabatu obniżającego wartość tej dostawy. W opinii tut. organu podatkowego, nie bez znaczenia pozostaje ogólna zasada funkcjonowania podatku od towarów i usług, która wiąże prawo do odliczenia podatku naliczonego z wcześniejszym powstaniem obowiązku podatkowego u dostawcy (w tym przypadku zarówno kwota podatku należnego jak i naliczonego jest rozliczana przez Spółkę). Dlatego też należy zastosować przepisy rozporządzenia dotyczące korekt faktur VAT.

Zgodnie z przepisami § 20 ust. 4 rozporządzenia nabywca otrzymujący fakturę korygującą:

- 1) jest uprawniony do podwyższenia kwoty podatku naliczonego w rozliczeniu za miesiąc, w którym fakturę otrzymał, a w przypadku nabywców, o których mowa w art. 99 ust. 2 i 3 ustawy, w rozliczeniu za kwartał, w którym fakturę otrzymali – jeżeli ujęcie jej w rozliczeniu spowoduje zwiększenie podatku naliczonego, z uwzględnieniem zasad, o których mowa w art. 21 ust. 1 ustawy;*
- 2) jest obowiązany do zmniejszenia kwoty podatku naliczonego w rozliczeniu za miesiąc, w którym fakturę otrzymał, a w przypadku nabywców, o których mowa w art. 99 ust. 2 i 3 ustawy, w rozliczeniu za kwartał, w którym fakturę*

otrzymali – jeżeli ujęcie jej w rozliczeniu spowoduje obniżenie podatku naliczonego.

Z powyższego stanu prawnego wynika, iż w przypadku otrzymania dokumentów korygujących dotyczących dokonanej, przez kontrahenta wewnątrzspółnotowej dostawy towarów, należy wystawić fakturę wewnętrzną korygującą do wcześniejszej faktury wewnętrznej dokumentującej wewnątrzspółnotowe nabycie towaru na terytorium kraju. W analizowanym przypadku, Spółka jest obowiązana do zmniejszenia kwoty podatku naliczonego w rozliczeniu za miesiąc w którym otrzymała dokumenty korygujące i niezbędnym jest wystawienie faktury wewnętrznej korekty.

Ponadto tut. organ podatkowy informuje, iż na podstawie § 28 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia w przypadku m.in. wewnątrzspółnotowego nabycia towarów, faktury mogą nie zawierać numeru identyfikacji podatkowej kontrahenta.

Mając na uwadze przedstawiony stan prawny stanowisko Spółki nie zasługuje na aprobatę, a podatek wynikający z wystawionych faktur wewnętrznych korygujących winien być rozliczony w rozliczeniu za miesiąc w którym Spółka otrzyma dokumenty korygujące od kontrahenta (...)”.

Wskazana interpretacja została wydana na gruncie poprzednio obowiązującego rozporządzenia jednak nadal zachowuje swoją aktualność.

Wystawioną fakturę korygującą należy rozliczyć w ramach deklaracji VAT-7/VAT-7K za okres rozliczeniowy jej wystawienia. Taki sposób rozliczenia i potwierdził Naczelnik Pomorskiego Urzędu Skarbowego w Gdańsku, w piśmie z dnia 17 maja 2006 r., nr VI/443-61/06/JW, w którym możemy przeczytać:

„(...) w przypadku, gdy zdarzenia powodujące konieczność wystawienia faktury korygującej istniały już w momencie wystawienia faktury pierwotnej, to Podatnik winien skorygować deklarację za okres rozliczeniowy, w którym powstał obowiązek podatkowy z tytułu wewnątrzspółnotowej dostawy towarów (art. 20 ust. 1-3 ustawy o VAT), bowiem faktura pierwotna nie odzwierciedlała w sposób właściwy i zgodny z rzeczywistym charakterem danej czynności.

Natomiast w sytuacji, gdy korekta obejmuje czynności, których dokonanie nastąpiło dopiero po wystawieniu faktury pierwotnej, to Podatnik powinien wykazać skutki z nich wynikające w deklaracji za okres rozliczeniowy, w którym dla danej czynności powstanie obowiązek podatkowy (w analizowanej sytuacji z chwilą zaistnienia przyczyn–okoliczności mających odzwierciedlenie w wystawieniu faktury korygującej).

W przedstawionym stanie faktycznym, faktury korygujące są wystawiane w wyniku zdarzeń występujących po wystawieniu faktury pierwotnej – uznane reklamacje. A zatem okoliczności te nie były znane w momencie wystawienia faktury pierwotnej (...)”.

Podstawa prawna:

- art. 106 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.) – dalej u.p.t.u.

Jaki stosować kurs przy korygowaniu faktury wewnętrznej?

Należy zastosować kurs z faktury pierwotnej

Faktura korygująca jest zawsze związana z fakturą pierwotną, dokumentującą daną transakcję. Dlatego należy rozliczyć korekty zgodnie z kursami walut właściwymi dla faktur pierwotnych. Moment wystawienia pierwotnej faktury wewnętrznej będącej odzwierciedleniem faktur otrzymanych od kontrahentów z krajów członkowskich Unii Europejskiej, determinuje bowiem kurs, po jakim powinny być rozliczane późniejsze korekty związane z danymi czynnościami. Późniejsze wystawienie faktur korygujących modyfikuje bowiem jedynie dane wykazane na pierwotnych fakturach, nie może mieć wpływu na zmianę zastosowanego uprzednio i prawidłowo przyjętego kursu przeliczenia waluty obcej.

Na takim stanowisku stanął też Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 22 lutego 2007 r., sygn. akt I FSK 47/06, w którym czytamy:

„(...) jeżeli podatnik otrzymał fakturę korygującą, odnoszącą się do wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów i faktura ta wykazuje kwotę wyrażoną w walucie obcej, to – dla rozliczeń z tytułu VAT – nie ma znaczenia kurs tej waluty z dnia wystawienia faktury korygującej. Przy przeliczaniu wartości faktury korygującej na złote zastosować należy kurs waluty z dnia powstania obowiązku podatkowego z tytułu WNT. Z reguły będzie to dzień wystawienia faktury pierwotnej (a nie korygującej) (...)”.

Takie stanowisko wyrażały również organy podatkowe przed wydaniem powyższego wyroku. Tytułem przykładu przytoczyć można fragment pisma Naczelnika II Urzędu Skarbowego w Katowicach z dnia 23 sierpnia 2005 r. nr PP/443-116B/83276/05, w którym czytamy, że:

„(...) Korekta faktury wystawiona w oparciu o ww. przepisy jedynie modyfikuje dane wskazane w fakturze pierwotnej, a zatem brak jest podstaw do

ponownego przeliczania waluty obcej na złote w stosunku do faktury pierwotnej. Wobec powyższego podatnik jest obowiązany do przeliczenia kwot wykazanych w (...) fakturze korygującej (...) w oparciu o kurs zastosowany dla faktury pierwotnej (...)”.

Podstawa prawna:

- art. 31a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.) – dalej u.p.t.u.

Prowadzę jednoosobową działalność gospodarczą, otrzymałem od mojego kontrahenta bonę na zakup towarów. Czy powinniśmy rozpoznać z tego tytułu przychód?

W momencie otrzymania bonów powinni Państwo wykazać przychód.

Karta przedpłacona to dowód uprawniający do otrzymania towarów, usług lub pieniędzy. Jest więc dokumentem, a nie towarem, zastępującym gotówkę.

Dla podatnika prowadzącego działalność gospodarczą karta stanowi nieodpłatne świadczenie, a jej wartość powinna zostać zaliczona do przychodów podlegających opodatkowaniu.

Stanowisko takie potwierdzają również organy podatkowe, tytułem przykładu można wskazać pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku, z dnia 30 stycznia 2004 r., nr BI/005/0771/03, gdzie czytamy:

„(...) Zgodnie z treścią art. 14 ust. 1 z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. Nr 14, poz. 176 ze zm.) u podatników prowadzących działalność gospodarczą za przychód z tej działalności uważa się kwoty należne, choćby nie zostały faktycznie otrzymane, po wyłączeniu wartości zwróconych towarów, udzielonych bonifikat i skont. U podatników dokonujących sprzedaży towarów i usług opodatkowanych podatkiem od towarów i usług za przychód z tej sprzedaży uważa się przychód pomniejszony o należny podatek od towarów i usług.

Przychodem z działalności gospodarczej jest również – o czym stanowi art. 14 ust. 2 pkt 2 ustawy z 26.07.1999 r. – wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń, obliczonych zgodnie z art. 11 ust. 2-2b, z wyjątkiem otrzymanych od osób zaliczonych do I i II grupy podatkowej w rozumieniu przepisów o podatku od spadków i darowizn,

W świetle powyższych przepisów otrzymany przez Podatnika – za uzbierane punkty premiujące zakupy – bon, za który Podatnik może nabyć we sklepie nieodpłatnie towary, należy traktować jako świadczenie w naturze, którego

wartość stanowi u Podatnika przychód z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej.

Zgodnie z art. 24a ustawy z dnia 26.07.1991 r. osoby fizyczne, spółki cywilne osób fizycznych, spółki jawne osób fizycznych oraz spółki partnerskie, wykonujące działalność gospodarczą, są obowiązane prowadzić podatkową księgę przychodów i rozchodów, zwaną dalej «księgą», z zastrzeżeniem ust. 3 i 5, albo księgi rachunkowe, zgodnie z odrębnymi przepisami, w sposób zapewniający ustalenie dochodu (straty), podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku za rok podatkowy, w tym za okres sprawozdawczy, a także uwzględniać w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych informacje niezbędne do obliczenia wysokości odpisów amortyzacyjnych zgodnie z przepisami art. 22a-22o.

Zasady dokonywania zapisów w podatkowej księdze przychodów i rozchodów zostały określone w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 26 sierpnia 2003 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (Dz.U. Nr 152, poz. 1475).

W myśl postanowień tego rozporządzenia Podatnik winien ująć wartość bonu – w momencie jego otrzymania – w kolumnie 8 księgi przychodów i rozchodów (pozostałe przychody).

Natomiast w momencie zakupu towaru całą kwotę (netto) wynikającą z faktury Podatnik powinien ująć w księdze przychodów i rozchodów w kolumnie 10 (zakup towarów handlowych i materiałów), mimo że za zakupu tego towaru został opłacony częściowo gotówką, a częściowo bonem towarowym (...)

Podstawa prawna:

- art. 11 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.).

Rozdział XII

Teksty aktów prawnych

1. USTAWA

z dnia 15 lutego 1992 r.

o podatku dochodowym od osób prawnych

(tekst jedn. Dz.U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 ze zm.)

(wyciąg)

ROZDZIAŁ 2

Przychody

Art. 12. 1. Przychodami, z zastrzeżeniem ust. 3 i 4 oraz art. 14, są w szczególności:

- 1) otrzymane pieniądze, wartości pieniężne, w tym również różnice kursowe;
- 2) wartość otrzymanych nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie rzeczy lub praw, a także wartość innych nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych świadczeń, z wyjątkiem świadczeń związanych z używaniem środków trwałych otrzymanych przez samorządowe zakłady budżetowe w rozumieniu ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych oraz spółki użyteczności publicznej z wyłącznym udziałem jednostek samorządu terytorialnego lub ich związków od Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego lub ich związków w nieodpłatny zarząd lub używanie;
- 3) wartość, z zastrzeżeniem ust. 4 pkt 8, umorzonych lub przedawnionych:
 - a) zobowiązań, w tym z tytułu zaciągniętych pożyczek (kredytów), z wyjątkiem umorzonych pożyczek z Funduszu Pracy,
 - b) środków na rachunkach bankowych – w bankach;
- 4) wartość zwróconych wierzytelności, które uprzednio, zgodnie z art. 16 ust. 1 pkt 25 lub 43, zostały odpisane jako nieściągalne lub umorzone i zaliczone do kosztów uzyskania przychodów;
 - 4a) dla uczestników funduszy inwestycyjnych – otrzymane dochody funduszu, w przypadku gdy statut przewiduje wypłacanie tych dochodów bez odkupywania jednostek uczestnictwa albo wykupywania certyfikatów inwestycyjnych;
 - 4b) dla zarządców przedsiębiorstw państwowych – wynagrodzenia z tytułu realizacji umowy o zarządzanie, w tym prawo do udziału w zysku przedsiębiorstwa;
 - 4c) wartość zwróconych wierzytelności wynikających z umowy, o której mowa w art. 17f, zaliczonych uprzednio do kosztów uzyskania przychodów na podstawie art. 17h;
 - 4d) wartość należności umorzonych, przedawnionych lub odpisanych jako nieściągalne w tej części, od której dokonane odpisy aktualizujące zostały uprzednio zaliczone do kosztów uzyskania przychodów;

- 4e) równowartość odpisów aktualizujących wartość należności, uprzednio zaliczonych do kosztów uzyskania przychodów, w przypadku ustania przyczyn, dla których dokonano tych odpisów;
- 4f) w przypadku obniżenia lub zwrotu podatku od towarów i usług lub zwrotu podatku akcyzowego zgodnie z odrębnymi przepisami – naliczony podatek od towarów i usług lub zwrócony podatek akcyzowy, w tej części, w której podatek uprzednio został zaliczony do kosztów uzyskania przychodów;
- 4g) kwota podatku od towarów i usług:
 - a) nieuwzględniona w wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, podlegających amortyzacji zgodnie z art. 16a–16m, lub
 - b) dotycząca innych rzeczy lub praw niebędących środkami trwałymi lub wartościami niematerialnymi i prawnymi, o których mowa w lit. a
 - w tej części, w jakiej dokonano korekty powodującej zwiększenie podatku odliczonego zgodnie z art. 91 ustawy o podatku od towarów i usług;
- 5) u ubezpieczycieli – kwota stanowiąca równowartość zmniejszenia stanu rezerw techniczno-ubezpieczeniowych, utworzonych zgodnie z odrębnymi przepisami;
- 5a) równowartość rozwiązanych lub zmniejszonych rezerw, o których mowa w art. 16 ust. 1 pkt 27, zaliczonych uprzednio do kosztów uzyskania przychodów;
- 5b) środki zakładowego funduszu szkoleniowego, o którym mowa w art. 67 ustawy z dnia 20 kwietnia 2004 r. o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy (Dz. U. z 2008 r. Nr 69, poz. 415, z późn. zm.), w części uznanej za koszt uzyskania przychodów:
 - a) niewykorzystane w roku podatkowym, w którym zostały wpłacone do tego funduszu, lub w ciągu roku podatkowego następującego po tym roku,
 - b) wykorzystane niezgodnie z przepisami ustawy o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy lub przepisami ustawy o łagodzeniu skutków kryzysu ekonomicznego dla pracowników i przedsiębiorców,
 - c) w przypadku likwidacji funduszu szkoleniowego;
- 5c) w centrach badawczo-rozwojowych, o których mowa w ustawie z dnia 30 maja 2008 r. o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej (Dz.U. Nr 116, poz. 730 oraz z 2010 r. Nr 75, poz. 473, Nr 96, poz. 620 i Nr 257, poz. 1726) – środki funduszu innowacyjności, o którym mowa w art. 21 tej ustawy:
 - a) niewykorzystane w roku podatkowym, w którym zostały przekazane do tego funduszu, lub w ciągu roku podatkowego następującego po tym roku,
 - b) wykorzystane niezgodnie z przepisami wydanymi na podstawie art. 21 ust. 8 ustawy z dnia 30 maja 2008 r. o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej,
 - c) w przypadku utraty przez podatnika statusu centrum badawczo-rozwojowego;
- 6) w bankach – kwota stanowiąca równowartość:
 - a) rezerwy na ryzyko ogólne, utworzonej zgodnie z ustawą z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe (Dz.U. z 2002 r. Nr 72, poz. 665, z późn. zm.), rozwiązanej lub wykorzystanej w inny sposób,
 - b) rozwiązanych lub zmniejszonych rezerw, o których mowa w art. 16 ust. 1 pkt 26, zaliczonych uprzednio do kosztów uzyskania przychodów, z zastrzeżeniem ust. 4 pkt 15 lit. b;

- 7) nominalna wartość udziałów (akcji) w spółce kapitałowej albo wkładów w spółdzielni objętych w zamian za wkład niepieniężny w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część; przepisy art. 14 ust. 1–3 stosuje się odpowiednio;
- 8) wynagrodzenie podatnika otrzymane w wyniku umorzenia udziałów (akcji) objętych w zamian za wkład niepieniężny w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części;
- 9) w spółce podlegającej podziałowi, jeżeli majątek przejmowany na skutek podziału, a przy podziale przez wydzielenie majątek przejmowany na skutek podziału lub majątek pozostający w spółce, nie stanowią zorganizowanej części przedsiębiorstwa – wartość rynkowa składników majątkowych przeniesionych na spółki przejmujące lub nowo założone ustalona na dzień podziału lub wydzielenia; przepisy art. 14 ust. 2 i 3 stosuje się odpowiednio;
- 10) przychody osiągnięte w związku ze zwrotem lub otrzymaniem pożyczki (kredytu), jeżeli pożyczka (kredyt) była waloryzowana kursem waluty obcej, w przypadku gdy:
 - a) pożyczkodawca (kredytodawca) otrzymuje środki pieniężne stanowiące spłatę kapitału w wysokości wyższej od kwoty udzielonej pożyczki (kredytu) – w wysokości różnicy pomiędzy kwotą zwróconego kapitału a kwotą udzielonej pożyczki (kredytu),
 - b) pożyczkobiorca (kredytobiorca) zwraca tytułem spłaty pożyczki (kredytu) środki pieniężne stanowiące spłatę kapitału w wysokości niższej od kwoty otrzymanej pożyczki (kredytu) – w wysokości różnicy pomiędzy kwotą otrzymanej pożyczki (kredytu) a kwotą zwróconego kapitału.

1a. W razie zwrotu części wierzytelności, o których mowa w ust. 1 pkt 4, przychód ustala się proporcjonalnie do udziału zwróconej części wierzytelności w jej ogólnej kwocie.

1b. Przychód określony w ust. 1 pkt 7 powstaje w dniu:

- 1) zarejestrowania spółki kapitałowej albo
- 2) wpisu do rejestru podwyższenia kapitału zakładowego spółki kapitałowej, albo
- 3) wydania dokumentów akcji, jeżeli objęcie akcji związane jest z warunkowym podwyższeniem kapitału zakładowego.

2. Przychody w walutach obcych przelicza się na złote według kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień uzyskania przychodu.

2a. (uchylony).

3. Za przychody związane z działalnością gospodarczą i z działami specjalnymi produkcji rolnej, osiągnięte w roku podatkowym, uważa się także należne przychody, choćby nie zostały jeszcze faktycznie otrzymane, po wyłączeniu wartości zwróconych towarów, udzielonych bonifikat i skont.

3a. Za datę powstania przychodu, o którym mowa w ust. 3, uważa się, z zastrzeżeniem ust. 3c–3e, dzień wydania rzeczy, zbycia prawa majątkowego lub wykonania usługi albo częściowego wykonania usługi, nie później niż dzień:

- 1) wystawienia faktury albo
- 2) uregulowania należności.

3b. (uchylony).

3c. Jeżeli strony ustalą, iż usługa jest rozliczana w okresach rozliczeniowych, za datę powstania przychodu uznaje się ostatni dzień okresu rozliczeniowego określonego w umowie lub na wystawionej fakturze, nie rzadziej niż raz w roku.

3d. Przepis ust. 3c stosuje się odpowiednio do dostawy energii elektrycznej, ciepłej oraz gazu przewodowego.

3e. W przypadku otrzymania przychodu, o którym mowa w ust. 3, do którego nie stosuje się ust. 3a, 3c i 3d, za datę powstania przychodu uznaje się dzień otrzymania zapłaty.

4. Do przychodów nie zalicza się:

- 1) pobranych wpłat lub zarachowanych należności na poczet dostaw towarów i usług, które zostaną wykonane w następnych okresach sprawozdawczych, a także otrzymanych lub zwróconych pożyczek (kredytów), z wyjątkiem skapitalizowanych odsetek od tych pożyczek (kredytów);
- 2) kwot naliczonych, lecz nieotrzymanych odsetek od należności, w tym również od udzielonych pożyczek (kredytów);
- 3) zwróconych udziałów lub wkładów w spółdzielni, umorzenia udziałów lub akcji w spółce, w tym kwot otrzymanych z odpłatnego zbycia udziałów (akcji) na rzecz spółki w celu umorzenia tych udziałów (akcji) oraz wartości majątku otrzymanego w związku z likwidacją osoby prawnej – w części stanowiącej koszt ich nabycia bądź objęcia, a także zwróconych udziałowcom (akcjonariuszom) dopłat wniesionych do spółki zgodnie z odrębnymi przepisami – w wysokości określonej w złotych na dzień ich faktycznego wniesienia;
- 3a) środków pieniężnych otrzymanych przez wspólnika spółki niebędącej osobą prawną z tytułu:
 - a) likwidacji takiej spółki,
 - b) wystąpienia z takiej spółki, w części odpowiadającej wydatkom na nabycie lub objęcie prawa do udziałów w takiej spółce i uzyskanej przed wystąpieniem przez wspólnika nadwyżce przychodów nad kosztami ich uzyskania, o których mowa w art. 5, pomniejszonej o wypłaty dokonane z tytułu udziału w takiej spółce;
- 3b) wartości innych niż wymienione w pkt 3a składników majątku otrzymanych przez wspólnika spółki niebędącej osobą prawną z tytułu wystąpienia z takiej spółki lub z tytułu jej likwidacji; przychodem jest jednak w przypadku odpłatnego zbycia tych składników majątku ich wartość wyrażona w cenie, za którą wspólnik je zbywa – art. 14 ust. 1–3 stosuje się odpowiednio;
- 3c) przychodów z tytułu przeniesienia własności składników majątku będących przedmiotem wkładu niepieniężnego (aportu) wnoszonych do spółki niebędącej osobą prawną, w tym wnoszonych do takiej spółki składników majątku otrzymanych przez podatnika w następstwie likwidacji spółki niebędącej osobą prawną bądź wystąpienia z takiej spółki;
- 4) przychodów otrzymanych na utworzenie lub powiększenie kapitału zakładowego, funduszu udziałowego albo funduszu założycielskiego, albo funduszu statutowego w banku państwowym, albo funduszu organizacyjnego ubezpieczyciela;
- 4a) przychodów otrzymywanych przez towarzystwo funduszy inwestycyjnych z tytułu zapisów na jednostki uczestnictwa lub certyfikaty inwestycyjne;
- 5) przychodów, które w rozumieniu przepisów o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych zwiększają ten fundusz;
- 6) zwróconych, umorzonych lub zaniechanych podatków i opłat stanowiących dochody budżetu państwa albo budżetów jednostek samorządu terytorialnego, niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów;
- 6a) zwróconych innych wydatków niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów;

- 6b) zwróconych, umorzonych lub zaniechanych wpłat dokonywanych na Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych na podstawie odrębnych przepisów, niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów;
- 7) odsetek otrzymanych w związku ze zwrotem nadpłaconych zobowiązań podatkowych i innych należności budżetowych, a także oprocentowania zwrotu różnicy podatku od towarów i usług, w rozumieniu odrębnych przepisów;
- 8) kwot stanowiących równowartość umorzonych zobowiązań, w tym także z tytułu pożyczek (kredytów), jeżeli umorzenie zobowiązań jest związane z:
 - a) bankowym postępowaniem ugodowym w rozumieniu przepisów o restrukturyzacji finansowej przedsiębiorstw i banków lub
 - b) postępowaniem upadłościowym z możliwością zawarcia układu w rozumieniu przepisów prawa upadłościowego i naprawczego, lub
 - c) realizacją programu restrukturyzacji na podstawie odrębnych ustaw;
- 9) należnego podatku od towarów i usług;
- 10) zwróconej, na podstawie odrębnych przepisów, różnicy podatku od towarów i usług;
- 10a) zwolnionych od wpłat należności z tytułu podatku od towarów i usług w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług;
- 11) dopłat wnoszonych do spółki, jeżeli ich wniesienie następuje w trybie i na zasadach określonych w odrębnych przepisach, kwot i wartości stanowiących nadwyżkę ponad wartość nominalną udziałów (akcji), otrzymanych przy ich wydaniu i przekazanych na kapitał zapasowy, oraz w spółdzielniach i ich związkach – wartości wpisowego, przeznaczonych na fundusz zasobowy;
- 12) w przypadku połączenia lub podziału spółek kapitałowych, z zastrzeżeniem art. 10 ust. 1 pkt 6, przychodu udziałowca (akcjonariusza) spółki przejmowanej lub dzielonej stanowiącego wartość nominalną udziałów (akcji) przydzielonych przez spółkę przejmującą lub nowo zawiązaną;
- 13) przychodów z odpłatnego zbycia na podstawie umowy przewłaszczenia w celu zabezpieczenia wierzytelności, w tym pożyczki lub kredytu – do czasu ostatecznego przeniesienia własności przedmiotu umowy;
- 14) wartości otrzymanych nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie rzeczy lub praw, a także wartości innych nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych świadczeń finansowanych lub współfinansowanych ze środków budżetu państwa, jednostek samorządu terytorialnego, ze środków agencji rządowych, agencji wykonawczych lub ze środków pochodzących od rządów państw obcych, organizacji międzynarodowych lub międzynarodowych instytucji finansowych, w ramach rządowych programów;
- 15) w bankach:
 - a) nominalnej wartości akcji (udziałów) przedsiębiorców objętych programem restrukturyzacji realizowanym na podstawie odrębnych ustaw, objętych za wierzytelności z tytułu kredytów (pożyczek) udzielonych tym przedsiębiorcom, na które utworzono rezerwy zaliczone uprzednio do kosztów uzyskania przychodów; w przypadku odpłatnego zbycia tych akcji (udziałów) nie ustala się kosztów uzyskania przychodów,
 - b) rezerw zaliczonych do kosztów uzyskania przychodów, rozwiązanych lub zmniejszonych w wyniku zamiany wierzytelności z tytułu kredytów (pożyczek) na akcje (udziały) przedsiębiorców objętych programem restrukturyzacji na podstawie odrębnych ustaw,

- c) przychodów ze zbycia funduszowi sekurytyzacyjnemu albo towarzystwu funduszy inwestycyjnych tworzącemu fundusz sekurytyzacyjny wierzytelności z tytułu kredytów (pożyczek) – do wysokości niespłaconej części udzielonych kredytów (pożyczek);
- 16) wartości świadczeń wolontariuszy, udzielanych na zasadach określonych w przepisach o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie;
 - 17) kwot odpowiadających wartości nieruchomości pozostawionych poza obecnymi granicami państwa polskiego w części zaliczonej na podstawie odrębnych przepisów na poczet ceny sprzedaży albo opłat z tytułu użytkowania wieczystego nieruchomości Skarbu Państwa;
 - 18) wartości nieodpłatnie otrzymanych rzeczy lub praw, będących przedmiotem umowy o partnerstwie publiczno-prywatnym, przekazanych podmiotowi publicznemu lub innemu podmiotowi, o którym mowa w art. 11 ust. 2 ustawy o partnerstwie publiczno-prywatnym, przez partnera prywatnego lub spółkę, o której mowa w art. 14 ust. 1 ustawy o partnerstwie publiczno-prywatnym;
 - 19) nominalnej wartości udziałów (akcji) objętych w zamian za wkład niepieniężny, którego przedmiotem są środki trwałe lub wartości niematerialne i prawne, o których mowa w art. 16a–16c, wniesiony przez podmiot publiczny, o którym mowa w ustawie o partnerstwie publiczno-prywatnym, do spółki, o której mowa w art. 14 ust. 1 tej ustawy;
 - 20) przychodów z tytułu umorzenia jednostek uczestnictwa subfunduszu funduszu inwestycyjnego z wydzielonymi subfunduszami, w przypadku zamiany jednostek uczestnictwa subfunduszu na jednostki uczestnictwa innego subfunduszu tego samego funduszu inwestycyjnego, dokonanej zgodnie z ustawą z dnia 27 maja 2004 r. o funduszach inwestycyjnych.

4a. (uchylony).

4b. W przypadku umowy najmu lub dzierżawy rzeczy albo praw majątkowych oraz umów o podobnym charakterze, jeżeli wynajmujący lub wdzierżawiający przeniósł na rzecz osoby trzeciej wierzytelności z tytułu opłat wynikających z takich umów, a umowy te między stronami nie wygasają, do przychodów wynajmującego lub wdzierżawiającego nie zalicza się kwot wypłaconych przez osobę trzecią z tytułu przeniesienia wierzytelności. Opłaty ponoszone przez najemcę lub dzierżawcę na rzecz osoby trzeciej stanowią przychód wynajmującego lub wdzierżawiającego w dniu wymagalności zapłaty.

4c. W przypadku odpłatnego zbycia pożyczonych papierów wartościowych, na zasadach określonych w odrębnych przepisach (sprzedaż krótka), przychód ustala się na dzień zwrotu pożyczonych papierów wartościowych lub na dzień, w którym miał nastąpić zwrot tych papierów wartościowych zgodnie z zawartą umową pożyczki.

4d. Jeżeli spółka nabywa od udziałowców (akcjonariuszy) innej spółki udziały (akcje) tej innej spółki oraz w zamian za udziały (akcje) tej innej spółki przekazuje udziałowcom (akcjonariuszom) tej innej spółki własne udziały (akcje) albo w zamian za udziały (akcje) tej innej spółki przekazuje udziałowcom (akcjonariuszom) tej innej spółki własne udziały (akcje) wraz z zapłatą w gotówce w wysokości nie wyższej niż 10% wartości nominalnej własnych udziałów (akcji), a w przypadku braku wartości nominalnej – wartości rynkowej tych udziałów (akcji), oraz jeżeli w wyniku nabycia:

- 1) spółka nabywająca uzyska bezwzględną większość praw głosu w spółce, której udziały (akcje) są nabywane, albo
- 2) spółka nabywająca, posiadająca bezwzględną większość praw głosu w spółce, której udziały (akcje) są nabywane, zwiększa ilość udziałów (akcji) w tej spółce

– do przychodów nie zalicza się wartości udziałów (akcji) przekazanych udziałowcom (akcjonariuszom) tej innej spółki oraz wartości udziałów (akcji) nabytych przez spółkę, pod warunkiem że podmioty biorące udział w tej transakcji podlegają w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego opodatkowaniu od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągnięcia (wymiana udziałów).

4e. Zasady wymienione w ust. 4 pkt 15 lit. c nie mają zastosowania do przychodów ze zbycia wierzytelności w części dotyczącej odsetek, w tym odsetek skapitalizowanych od kredytów (pożyczek).

5. Wartość otrzymanych nieodpłatnie rzeczy lub praw 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.

5a. Wartością rzeczy lub praw częściowo odpłatnych stanowiącą przychód podatnika jest różnica między wartością tych rzeczy lub praw, ustaloną według zasad określonych w ust. 5, a odpłatnością ponoszoną przez podatnika. Przepis art. 14 ust. 3 stosuje się odpowiednio.

6. Wartość nieodpłatnych świadczeń ustala się:

- 1) jeżeli przedmiotem świadczeń są usługi wchodzące w zakres działalności gospodarczej dokonującego świadczenia – według cen stosowanych wobec innych odbiorców;
- 2) jeżeli przedmiotem świadczeń są usługi zakupione – według cen zakupu;
- 3) jeżeli przedmiotem świadczeń jest udostępnienie lokalu – w wysokości równowartości czynszu, jaki przysługiwałby w razie zawarcia umowy najmu tego lokalu;
- 4) w pozostałych przypadkach – na podstawie cen rynkowych stosowanych przy świadczeniu usług lub udostępnianiu rzeczy lub praw tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca udostępnienia.

6a. Wartością świadczeń częściowo odpłatnych stanowiącą przychód podatnika jest różnica między wartością tych świadczeń, ustaloną według zasad określonych w ust. 6, a odpłatnością ponoszoną przez podatnika. Przepis art. 14 ust. 3 stosuje się odpowiednio.

7. (uchylony).

8. (uchylony).

9. Przepisu ust. 4 pkt 15 lit. c nie stosuje się do otrzymanych kwot spłat kredytów (pożyczek), nieprzekazanych funduszowi sekurytyzacyjnemu albo towarzystwu funduszy inwestycyjnych tworzącemu fundusz sekurytyzacyjny – po upływie 5 dni roboczych od dnia wymagalności ich przekazania.

10. Przepis ust. 1 pkt 4g stosuje się odpowiednio w przypadku zmiany prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, o której mowa w art. 91 ust. 7 ustawy o podatku od towarów i usług.

11. W przypadku gdy spółka nabywająca lub spółka, której udziały (akcje) są nabywane, nie jest podatnikiem, o którym mowa w art. 3 ust. 1, przepis ust. 4d stosuje się, jeżeli jest ona podmiotem wymienionym w załączniku nr 3 do ustawy lub spółką mającą siedzibę lub zarząd w innym niż państwo członkowskie Unii Europejskiej państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego.

Art. 13. (uchylony).

Art. 14. 1. Przychodem z odpłatnego zbycia rzeczy lub praw majątkowych, z zastrzeżeniem ust. 4 i 5, jest ich wartość wyrażona w cenie określonej w umowie. Jeżeli jednak cena bez uzasadnionej przyczyny znacznie odbiega od wartości rynkowej tych rzeczy lub praw, przychód ten określa organ podatkowy w wysokości wartości rynkowej.

2. Wartość rynkową, o której mowa w ust. 1, rzeczy lub praw majątkowych 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 odpłatnego zbycia.

3. Jeżeli wartość wyrażona w cenie określonej w umowie znacznie odbiega od wartości rynkowej tych rzeczy lub praw, organ podatkowy wezwie strony umowy do zmiany tej wartości lub wskazania przyczyn uzasadniających podanie ceny znacznie odbiegającej od wartości rynkowej. W razie nieudzielenia odpowiedzi, niedokonania zmiany wartości lub niewskazania przyczyn, które uzasadniają podanie ceny znacznie odbiegającej od wartości rynkowej, organ podatkowy określi wartość z uwzględnieniem opinii biegłego lub biegłych. Jeżeli wartość określona w ten sposób odbiega co najmniej o 33% od wartości wyrażonej w cenie, koszty opinii biegłego lub biegłych ponosi zbywający.

4. Przepisy art. 12 ust. 4 pkt 7, 9 i 10 stosuje się odpowiednio.

5. (uchylony).

ROZDZIAŁ 3

Koszty uzyskania przychodów

Art. 15. 1. Kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1. Koszty poniesione w walutach obcych przelicza się na złote według kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień poniesienia kosztu.

1a. (uchylony).

1b. U ubezpieczycieli kosztem uzyskania przychodów za rok podatkowy są koszty ustalone zgodnie z ust. 1, a także:

- 1) rezerwy techniczno-ubezpieczeniowe utworzone zgodnie z odrębnymi przepisami – do wysokości stanowiącej przyrost tych rezerw na koniec roku podatkowego w stosunku do ich stanu na początek roku; przy ustalaniu zaliczek, o których mowa w art. 25, kosztem uzyskania przychodu jest przyrost stanu rezerw techniczno-ubezpieczeniowych na koniec okresu, za który wpłacana jest zaliczka, w stosunku do stanu tych rezerw na początek roku podatkowego;
- 2) odpisy na fundusz prewencyjny w wysokości określonej w odrębnych przepisach, jeżeli równowartość odpisów zwiększy środki funduszu;
- 3) (uchylony).

1c. (uchylony).

1d. Kosztami uzyskania przychodów są również wydatki poniesione przez pracodawcę na zapewnienie prawidłowej realizacji pracowniczego programu emerytalnego w rozumieniu przepisów o pracowniczych programach emerytalnych.

1e. W powszechnych towarzystwach emerytalnych kosztem uzyskania przychodów w roku podatkowym są koszty ustalone zgodnie z ust. 1, a także:

- 1) wydatki poniesione na pokrycie kosztów działalności otwartego funduszu emerytalnego;
- 2) kwoty przekazane na rachunek rezerwy otwartego funduszu emerytalnego;
- 3) wydatki poniesione na pokrycie niedoboru w otwartym funduszu emerytalnym, jeżeli środki zgromadzone na rachunku rezerwowym tego funduszu są niewystarczające na pokrycie tego niedoboru;
- 4) wpłaty dokonane na Fundusz Gwarancyjny, o których mowa w ustawie z dnia 28 sierpnia 1997 r. o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych (Dz.U. z 2010 r. Nr 34, poz. 189, Nr 127, poz. 858 i Nr 182, poz. 1228) – do wysokości określonej w odrębnych przepisach;
- 5) opłaty pobierane przez Komisję Nadzoru Finansowego, o których mowa w ustawie wymienionej w pkt 4.

1f. W pracowniczych towarzystwach emerytalnych kosztem uzyskania przychodów w roku podatkowym są koszty ustalone zgodnie z ust. 1, a także:

- 1) wydatki poniesione na pokrycie kosztów działalności pracowniczego funduszu emerytalnego;
- 2) opłaty pobierane przez Komisję Nadzoru Finansowego, o których mowa w ustawie wymienionej w ust. 1e pkt 4.

1g. U pracodawców będących akcjonariuszami pracowniczego towarzystwa emerytalnego kosztem uzyskania przychodów w roku podatkowym są koszty ustalone zgodnie z ust. 1, a także:

- 1) wydatki poniesione na pokrycie kosztów działalności pracowniczego towarzystwa emerytalnego;
- 2) opłaty pobierane przez Komisję Nadzoru Finansowego, o których mowa w ustawie wymienionej w ust. 1e pkt 4.

1h. W bankach kosztem uzyskania przychodów są także:

- 1) rezerwa na ryzyko ogólne tworzona w roku podatkowym zgodnie z art. 130 ustawy, o której mowa w art. 12 ust. 1 pkt 6;
- 2) strata ze zbycia funduszowi sekurytyzacyjnemu albo towarzystwu funduszy inwestycyjnych tworzącemu fundusz sekurytyzacyjny wierzytelności z tytułu kredytów (pożyczek), stanowiąca różnicę pomiędzy kwotą uzyskaną ze zbycia a wartością wierzytelności z tytułu kredytów (pożyczek) – do wysokości uprzednio utworzonej na tę część wierzytelności rezerwy zaliczonej do kosztów uzyskania przychodów, zgodnie z niniejszą ustawą;
- 3) przekazane funduszowi sekurytyzacyjnemu albo towarzystwu funduszy inwestycyjnych tworzącemu fundusz sekurytyzacyjny:
 - a) pożytki z sekurytyzowanych wierzytelności,
 - b) kwoty główne z sekurytyzowanych wierzytelności,
 - c) kwoty uzyskane z tytułu realizacji zabezpieczeń sekurytyzowanych wierzytelności – objęte umową o subpartycypację.

1i. W przypadku odpłatnego zbycia nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie nabytych rzeczy lub praw, a także innych nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie nabytych świadczeń, w związku z którymi, stosownie do art. 12 ust. 5–6a, określony został przychód, kosztem uzyskania przychodów z ich odpłatnego zbycia, z uwzględnieniem aktualizacji zgodnie z odrębnymi przepisami, jest:

- 1) wartość przychodu określonego w art. 12 ust. 5 i 6 albo

- 2) wartość przychodu, określonego w art. 12 ust. 5a i 6a, powiększona o wydatki na nabycie częściowo odpłatnych rzeczy lub praw albo innych świadczeń
– pomniejszona o sumę odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 16h ust. 1 pkt 1.

1j. W przypadku objęcia udziałów (akcji) w spółce albo wkładów w spółdzielni w zamian za wkład niepieniężny w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część – na dzień objęcia tych udziałów (akcji), wkładów – ustala się koszt uzyskania przychodu, o którym mowa w art. 12 ust. 1 pkt 7, w wysokości:

- 1) wartości początkowej przedmiotu wkładu, zaktualizowanej zgodnie z odrębnymi przepisami, pomniejszonej o dokonaną przed wniesieniem tego wkładu sumę odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 16h ust. 1 pkt 1, jeżeli przedmiotem wkładu niepieniężnego są środki trwale lub wartości niematerialne i prawne;
- 2) wartości:
 - a) nominalnej wnoszonych w formie wkładu niepieniężnego udziałów (akcji) w spółce albo wkładów w spółdzielni, w przypadku gdy zostały objęte w zamian za wkład niepieniężny w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część,
 - b) określonej zgodnie z art. 16 ust. 1 pkt 8, w przypadku gdy udziały (akcje) w spółce albo wkłady w spółdzielni, które są wnoszone w formie wkładu niepieniężnego, nie zostały objęte w zamian za wkład niepieniężny,
 - c) określonej zgodnie z ust. 1k, w przypadku gdy udziały (akcje) w spółce albo wkłady w spółdzielni, które są wnoszone w formie wkładu niepieniężnego, zostały objęte w zamian za wkład niepieniężny w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części – jeżeli przedmiotem wkładu niepieniężnego są udziały (akcje) w spółce albo wkłady w spółdzielni;
- 3) faktycznie poniesionych, niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów, wydatków na nabycie innych niż wymienione w pkt 1 i 2 składników majątku podatnika – jeżeli przedmiotem wkładu są te inne składniki;
- 4) wydatków na nabycie lub wytworzenie składnika majątku, niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów w jakiegokolwiek formie lub wartości początkowej takiego składnika majątku pomniejszonej o sumę dokonanych od tego składnika odpisów amortyzacyjnych – jeżeli składnik ten został otrzymany przez podatnika w związku z likwidacją spółki niebędącej osobą prawną lub wystąpieniem z takiej spółki.

1k. W przypadku odpłatnego zbycia udziałów (akcji) w spółce albo wkładów w spółdzielni objętych w zamian za wkład niepieniężny, na dzień zbycia tych udziałów (akcji), wkładów, koszt uzyskania przychodów ustala się w wysokości:

- 1) nominalnej wartości objętych udziałów (akcji), wkładów z dnia ich objęcia – jeżeli te udziały (akcje), wkłady zostały objęte w zamian za wkład niepieniężny w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część;
- 1a) wartości początkowej składnika majątkowego, o którym mowa w art. 2 pkt 3 ustawy o partnerstwie publiczno-prywatnym, będącego przedmiotem wkładu własnego, o którym mowa w art. 2 pkt 5 tej ustawy, zaktualizowanej zgodnie z odrębnymi przepisami, pomniejszonej o dokonaną przed wniesieniem tego wkładu sumę odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 16h ust. 1 pkt 1, a w przypadku wniesienia gruntów lub prawa wieczystego użytkowania gruntów wartości równej wydatkom poniesionym na ich nabycie;
- 2) przyjętej dla celów podatkowych wartości składników przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, wynikającej z ewidencji, o których mowa w art. 9 ust. 1, określonej na

dzień objęcia tych udziałów (akcji), wkładów, nie wyższej jednak niż ich wartość nominalna z dnia objęcia.

1l. W przypadku umorzenia udziałów (akcji) objętych w zamian za wkład niepieniężny albo ich zbycia na rzecz spółki w celu ich umorzenia, do ustalenia kosztu, o którym mowa w art. 12 ust. 4 pkt 3, przepisy ust. 1k stosuje się odpowiednio.

1k. Kosztami uzyskania przychodu, o którym mowa w art. 12 ust. 1 pkt 9, są wydatki, zaktualizowane zgodnie z odrębnymi przepisami, pomniejszone o sumę odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 16h ust. 1 pkt 1, poniesione na nabycie składników majątkowych przeniesionych na spółki przejmujące lub nowo zawiązane.

1m. W przypadku odpłatnego zbycia udziałów (akcji) objętych w wyniku podziału, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 6, kosztem uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia udziałów (akcji) w spółce przejmującej lub nowo zawiązanej jest ich wartość nominalna ustalona na dzień zarejestrowania podwyższenia kapitału zakładowego spółki przejmującej albo na dzień zarejestrowania spółek nowo zawiązanych.

1n. W przypadku odpłatnego zbycia pożyczonych papierów wartościowych, o którym mowa w art. 12 ust. 4c, kosztem uzyskania przychodu są wydatki poniesione na odkupienie papierów wartościowych w celu ich zwrotu.

1o. Jeżeli podatnik w związku z obejmowaniem udziałów (akcji) w zamian za wkład niepieniężny poniósł wydatki związane z objęciem tych udziałów (akcji), to wydatki te powiększają koszty uzyskania przychodów, o których mowa w ust. 1j.

1p. Przepisów ust. 1h pkt 2 i 3 nie stosuje się do otrzymanych kwot spłat kredytów (pożyczek), nieprzekazanych funduszowi sekurytyzacyjnemu albo towarzystwu funduszy inwestycyjnych tworzącemu fundusz sekurytyzacyjny – po upływie 5 dni roboczych od dnia wymagalności ich przekazania.

1q. U przedsiębiorców telekomunikacyjnych kosztem uzyskania przychodów są koszty ustalone zgodnie z ust. 1, a także:

- 1) kwota dopłaty, o której mowa w art. 95 ust. 1 ustawy z dnia 16 lipca 2004 r. – Prawo telekomunikacyjne (Dz.U. Nr 171, poz. 1800, z późn. zm.);
- 2) kwota rocznej opłaty telekomunikacyjnej, o której mowa w art. 183 ustawy wymienionej w pkt 1.

1r. Dla partnera prywatnego lub spółki, o której mowa w art. 14 ust. 1 ustawy o partnerstwie publiczno-prywatnym, określonych w umowie o partnerstwie publiczno-prywatnym, w przypadku nieodpłatnego przeniesienia na rzecz podmiotu publicznego lub innego podmiotu, o którym mowa w art. 11 ust. 2 tej ustawy, własności środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych w terminie określonym w tej umowie, kosztem uzyskania przychodu jest wartość początkowa tych środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, pomniejszona o sumę odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 16h ust. 1 pkt 1.

1s. W przypadku nabycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, w drodze wkładu niepieniężnego (aportu), wartość poszczególnych składników majątku, wchodzących w skład przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, ustala się:

- 1) w wysokości wartości początkowej, określonej w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podmiotu wnoszącego wkład – w przypadku składników zaliczonych do środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych;
- 2) w wysokości przyjętej dla celów podatkowych i wynikającej z ksiąg podatkowych podmiotu wnoszącego wkład na dzień nabycia – w przypadku pozostałych składników.

1t. W przypadku odpłatnego zbycia przez spółkę niebędącą osobą prawną rzeczy i praw będących przedmiotem wkładu do takiej spółki za koszt uzyskania przychodu uważa się:

- 1) wartość początkową przyjętą przez spółkę w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, ustaloną zgodnie z art. 16g ust. 1 pkt 4a, pomniejszoną o sumę odpisów amortyzacyjnych – jeżeli rzeczy te lub prawa były zaliczone do środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych spółki;
- 2) wartość poniesionych wydatków na nabycie albo wytworzenie przedmiotu wkładu, niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów w jakiegokolwiek formie – jeżeli rzeczy te lub prawa nie były zaliczone do środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych spółki.

1u. W przypadku zbycia składników majątku wchodzących w skład przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, nabytych w sposób, o którym mowa w ust. 1s, koszty uzyskania przychodów ustala się w wysokości, o której mowa w tym przepisie, pomniejszonej o dokonane od tych składników odpisy amortyzacyjne.

1w. W przypadku przekształcenia przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną w jednoosobową spółkę kapitałową wartość poszczególnych składników majątku ustala się na podstawie wykazu sporządzonego zgodnie z przepisami o podatku dochodowym od osób fizycznych na dzień przekształcenia.

1x. W przypadku odpłatnego zbycia składników majątku, o których mowa w ust. 1w, przez spółkę powstałą w wyniku przekształcenia przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną w jednoosobową spółkę kapitałową za koszt uzyskania przychodu uważa się:

- 1) wartość początkową przyjętą przez spółkę w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, ustaloną zgodnie z art. 16g ust. 1 pkt 4b, pomniejszoną o sumę odpisów amortyzacyjnych – jeżeli rzeczy te lub prawa były zaliczone do środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych;
- 2) wartość poniesionych wydatków na nabycie albo wytworzenie składników majątku, niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów w jakiegokolwiek formie – jeżeli rzeczy te lub prawa nie były zaliczone do środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych.

2. Jeżeli podatnik ponosi koszty uzyskania przychodów ze źródeł, z których dochód podlega opodatkowaniu, oraz koszty związane z przychodami z innych źródeł, a nie jest możliwe ustalenie kosztów uzyskania przypadających na poszczególne źródła, koszty te ustala się w takim stosunku, w jakim pozostają przychody z tych źródeł w ogólnej kwocie przychodów.

2a. Zasadę, o której mowa w ust. 2, stosuje się również w przypadku, gdy podatnik ponosi koszty uzyskania przychodów ze źródeł, z których część dochodów nie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym albo jest zwolniona z tego opodatkowania; w takim przypadku przepis art. 7 ust. 3 pkt 3 stosuje się odpowiednio.

3. W celu ustalenia wartości zużytych do przetwórstwa rolnego i spożywczego lub w działach specjalnych produkcji rolnej surowców i materiałów pochodzących z własnej produkcji roślinnej i zwierzęcej oraz własnej gospodarki leśnej stosuje się odpowiednio przepis art. 12 ust. 5.

4. Koszty uzyskania przychodów bezpośrednio związane z przychodami, poniesione w latach poprzedzających rok podatkowy oraz w roku podatkowym, są potrącalne w tym roku podatkowym, w którym osiągnięte zostały odpowiadające im przychody, z zastrzeżeniem ust. 4b i 4c.

4a. Koszty prac rozwojowych mogą być zaliczane do kosztów uzyskania przychodów:

- 1) w miesiącu, w którym zostały poniesione albo począwszy od tego miesiąca w równych częściach w okresie nie dłuższym niż 12 miesięcy, albo
- 2) jednorazowo w roku podatkowym, w którym zostały zakończone, albo
- 3) poprzez odpisy amortyzacyjne dokonywane zgodnie z art. 16m ust. 1 pkt 3 od wartości niematerialnych i prawnych, o których mowa w art. 16b ust. 2 pkt 3.

4b. Koszty uzyskania przychodów bezpośrednio związane z przychodami, odnoszące się do przychodów danego roku podatkowego, a poniesione po zakończeniu tego roku podatkowego do dnia:

- 1) sporządzenia sprawozdania finansowego, zgodnie z odrębnymi przepisami, nie później jednak niż do upływu terminu określonego do złożenia zeznania, jeżeli podatnicy są obowiązani do sporządzania takiego sprawozdania, albo
 - 2) złożenia zeznania, nie później jednak niż do upływu terminu określonego do złożenia tego zeznania, jeżeli podatnicy, zgodnie z odrębnymi przepisami, nie są obowiązani do sporządzania sprawozdania finansowego
- są potrącalne w roku podatkowym, w którym osiągnięte zostały odpowiadające im przychody.

4c. Koszty uzyskania przychodów bezpośrednio związane z przychodami, odnoszące się do przychodów danego roku podatkowego, a poniesione po dniu, o którym mowa w ust. 4b pkt 1 albo pkt 2, są potrącalne w roku podatkowym następującym po roku, za który sporządzane jest sprawozdanie finansowe lub składane zeznanie.

4d. Koszty uzyskania przychodów, inne niż koszty bezpośrednio związane z przychodami, 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.

4e. Za dzień poniesienia kosztu uzyskania przychodów, z zastrzeżeniem ust. 4a i 4f–4h, uważa się dzień, na który ujęto koszt w księgach rachunkowych (zaksięgowano) na podstawie otrzymanej faktury (rachunku), albo dzień, na który ujęto koszt na podstawie innego dowodu w przypadku braku faktury (rachunku), z wyjątkiem sytuacji, gdy dotyczyłoby to ujętych jako koszty rezerw albo biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów.

4f. Koszty zaniechanych inwestycji są potrącalne w dacie zbycia inwestycji lub ich likwidacji.

4g. Należności z tytułów, o których mowa w art. 12 ust. 1 i 6 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2010 r. Nr 51, poz. 307, z późn. zm.), oraz zasiłki pieniężne z ubezpieczenia społecznego wypłacane przez zakład pracy stanowią koszty uzyskania przychodów w miesiącu, za który są należne, pod warunkiem że zostały wypłacone lub postawione do dyspozycji w terminie wynikającym z przepisów prawa pracy, umowy lub innego stosunku prawnego łączącego strony. W przypadku uchybienia temu terminowi do należności tych stosuje się art. 16 ust. 1 pkt 57.

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

- 1) z tytułu należności wypłacanych lub postawionych do dyspozycji w miesiącu, za który są należne – w terminie wynikającym z odrębnych przepisów;
- 2) z tytułu należności wypłacanych lub postawionych do dyspozycji w miesiącu następnym, w terminie wynikającym z przepisów prawa pracy, umowy lub innego stosunku prawnego łączącego strony – nie później niż do 15 dnia tego miesiąca.

W przypadku uchybienia tym terminom do składek tych stosuje się art. 16 ust. 1 pkt 57a i ust. 7d.

5. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określa, w drodze rozporządzenia, tryb i terminy aktualizacji wyceny środków trwałych, o których mowa w art. 16a ust. 1 i 2 pkt 1–3, wartości początkowej składników majątku, o której mowa w art. 16d ust. 1, jednostkowej ceny nabycia części składowych i peryferyjnych, o których mowa w art. 16g ust. 13, oraz wartości początkowej środków trwałych, o której mowa w art. 16j ust. 1 pkt 1 lit. a i b, jeżeli wskaźnik wzrostu cen nakładów inwestycyjnych w okresie trzech kwartałów w roku poprzedzającym rok podatkowy w stosunku do analogicznego okresu roku ubiegłego przekroczy 10%.

5a. (uchylony).

5b. Wskaźnik wzrostu cen nakładów inwestycyjnych ogłasza Prezes Głównego Urzędu Statystycznego w odstępach kwartalnych.

6. Kosztem uzyskania przychodów są odpisy z tytułu zużycia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (odpisy amortyzacyjne) dokonywane wyłącznie zgodnie z przepisami art. 16a–16m, z uwzględnieniem art. 16.

7. W przypadku umowy najmu lub dzierżawy rzeczy albo praw majątkowych oraz umów o podobnym charakterze, jeżeli wynajmujący lub wydzierżawiający przeniósł na rzecz osoby trzeciej wierzytelności z tytułu opłat wynikających z takich umów, a umowy te między stronami nie wygasają, do kosztów uzyskania przychodów wynajmującego lub wydzierżawiającego zalicza się zapłacone osobie trzeciej dyskonto lub wynagrodzenie.

8. Przepisy ust. 1k, 1l, 1m oraz 1o stosuje się odpowiednio do podmiotów wymienionych w załączniku nr 3 do ustawy.

Art. 15a. 1. Różnice kursowe zwiększają odpowiednio przychody jako dodatnie różnice kursowe albo koszty uzyskania przychodów jako ujemne różnice kursowe w kwocie wynikającej z różnicy między wartościami określonymi w ust. 2 i 3.

2. Dodatkowo różnice kursowe powstają, jeżeli wartość:

- 1) przychodu należnego wyrażonego w walucie obcej po przeliczeniu na złote według kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski jest niższa od wartości tego przychodu w dniu jego otrzymania, przeliczonej według faktycznie zastosowanego kursu waluty z tego dnia;
- 2) poniesionego kosztu wyrażonego w walucie obcej po przeliczeniu na złote według kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski jest wyższa od wartości tego kosztu w dniu zapłaty, przeliczonej według faktycznie zastosowanego kursu waluty z tego dnia;
- 3) otrzymanych lub nabytych środków lub wartości pieniężnych w walucie obcej w dniu ich wpływu jest niższa od wartości tych środków lub wartości pieniężnych w dniu zapłaty lub innej formy wpływu tych środków lub wartości pieniężnych, według faktycznie zastosowanego kursu waluty z tych dni, z zastrzeżeniem pkt 4 i 5;

- 4) kredytu (pożyczki) w walucie obcej w dniu jego udzielenia jest niższa od wartości tego kredytu (pożyczki) w dniu jego zwrotu, przeliczonej według faktycznie zastosowanego kursu waluty z tych dni;
- 5) kredytu (pożyczki) w walucie obcej w dniu jego otrzymania jest wyższa od wartości tego kredytu (pożyczki) w dniu jego spłaty, przeliczonej według faktycznie zastosowanego kursu waluty z tych dni.

3. Ujemne różnice kursowe powstają, jeżeli wartość:

- 1) przychodu należnego wyrażonego w walucie obcej po przeliczeniu na złote według kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski jest wyższa od wartości tego przychodu w dniu jego otrzymania, przeliczonej według faktycznie zastosowanego kursu waluty z tego dnia;
- 2) poniesionego kosztu wyrażonego w walucie obcej po przeliczeniu na złote według kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski jest niższa od wartości tego kosztu w dniu zapłaty, przeliczonej według faktycznie zastosowanego kursu waluty z tego dnia;
- 3) otrzymanych lub nabytych środków lub wartości pieniężnych w walucie obcej w dniu ich wpływu jest wyższa od wartości tych środków lub wartości pieniężnych w dniu zapłaty lub innej formy wypływu tych środków lub wartości pieniężnych, według faktycznie zastosowanego kursu waluty z tych dni, z zastrzeżeniem pkt 4 i 5;
- 4) kredytu (pożyczki) w walucie obcej w dniu jego udzielenia jest wyższa od wartości tego kredytu (pożyczki) w dniu jego zwrotu, przeliczonej według faktycznie zastosowanego kursu waluty z tych dni;
- 5) kredytu (pożyczki) w walucie obcej w dniu jego otrzymania jest niższa od wartości tego kredytu (pożyczki) w dniu jego spłaty, przeliczonej według faktycznie zastosowanego kursu waluty z tych dni.

4. Przy obliczaniu różnic kursowych, o których mowa w ust. 2 i 3, uwzględnia się kursy faktycznie zastosowane w przypadku sprzedaży lub kupna walut obcych oraz otrzymania należności lub zapłaty zobowiązań. W pozostałych przypadkach, a także gdy do otrzymanych należności lub zapłaty zobowiązań nie jest możliwe uwzględnienie faktycznie zastosowanego kursu waluty w danym dniu, stosuje się kurs średni ogłaszany przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego ten dzień.

5. Jeżeli faktycznie zastosowany kurs waluty, o którym mowa w ust. 2 i 3, jest wyższy lub niższy odpowiednio o więcej niż powiększona lub pomniejszona o 5% wartość kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień faktycznie zastosowanego kursu waluty, organ podatkowy może wezwać strony umowy do zmiany tej wartości lub wskazania przyczyn uzasadniających zastosowanie kursu waluty. W razie niedokonania zmiany wartości lub niewskazania przyczyn, które uzasadniają zastosowanie faktycznego kursu waluty, organ podatkowy określi ten kurs opierając się na kursach walut ogłaszanych przez Narodowy Bank Polski.

6. Przez średni kurs ogłaszany przez Narodowy Bank Polski, o którym mowa w ust. 2 i 3, rozumie się kurs z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień uzyskania przychodu lub poniesienia kosztu.

7. Za koszt poniesiony, o którym mowa w ust. 2 i 3, uważa się koszt wynikający z otrzymanej faktury (rachunku) albo innego dowodu w przypadku braku faktury (rachunku), a za dzień zapłaty, o którym mowa w ust. 2 i 3 – dzień uregulowania zobowiązań w jakiegokolwiek formie, w tym w wyniku potrącenia wierzytelności.

8. Podatnicy wyznaczają kolejność wyceny środków lub wartości pieniężnych w walucie obcej, o której mowa w ust. 2 pkt 3 i ust. 3 pkt 3, według przyjętej metody stosowanej w rachunkowości, której nie mogą zmieniać w trakcie roku podatkowego.

9. Przepisy ust. 2 pkt 4 i 5 oraz ust. 3 pkt 4 i 5 stosuje się odpowiednio do kapitałowych rat kredytów (pożyczek).

Art. 15b. 1. W przypadku zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów kwoty wynikającej z faktury (rachunku), a jeżeli nie istniał obowiązek wystawienia faktury (rachunku) – kwoty wynikającej z umowy albo innego dokumentu, i nieuregulowania tej kwoty w terminie 30 dni od daty upływu terminu płatności, podatnik jest obowiązany do zmniejszenia kosztów uzyskania przychodów o kwotę wynikającą z tych dokumentów.

2. Jeżeli termin płatności jest dłuższy niż 60 dni, zmniejszenia kosztów uzyskania przychodów o kwotę wynikającą z dokumentów, o których mowa w ust. 1, dokonuje się z upływem 90 dni od daty zaliczenia tej kwoty do kosztów uzyskania przychodów, o ile nie została ona uregulowana w tym terminie.

3. Zmniejszenia, o którym mowa w ust. 1 lub 2, dokonuje się w miesiącu, w którym upływa termin określony w tych przepisach.

4. Jeżeli po dokonaniu zmniejszenia, o którym mowa w ust. 1 lub 2, zobowiązanie zostanie uregulowane, podatnik w miesiącu, w którym uregulował zobowiązanie, zwiększa koszty uzyskania przychodów o kwotę dokonanego zmniejszenia.

5. Jeżeli w miesiącu, w którym podatnik ma obowiązek dokonać zmniejszenia, o którym mowa w ust. 1 lub 2, podatnik nie ponosi kosztów uzyskania przychodów lub poniesione koszty są niższe od kwoty zmniejszenia, wówczas ma obowiązek zwiększyć przychody o kwotę, o którą nie zostały zmniejszone koszty uzyskania przychodów.

6. Przepisy ust. 1-5 stosuje się odpowiednio, w przypadku nabycia lub wytworzenia środków trwałych albo wartości niematerialnych i prawnych, do tej części odpisów amortyzacyjnych, które podatnik zaliczył do kosztów uzyskania przychodów.

7. W przypadku nabycia lub wytworzenia środków trwałych albo nabycia wartości niematerialnych i prawnych, jeżeli termin, o którym mowa w ust. 1 lub 2, upływa nie później niż w miesiącu następującym po miesiącu wprowadzenia ich do ewidencji, do kosztów uzyskania przychodów zalicza się odpisy amortyzacyjne od tych środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych w części, w jakiej ich cena nabycia lub koszt wytworzenia wynikający z dokumentów, o których mowa w ust. 1, zostały uregulowane w terminie określonym w ust. 1 lub 2. Jeżeli zobowiązanie zostało uregulowane w terminie późniejszym, podatnik w miesiącu uregulowania tego zobowiązania zwiększa koszty uzyskania przychodów o kwotę odpisów amortyzacyjnych, które nie zostały zaliczone do kosztów uzyskania przychodów na podstawie zdania pierwszego.

8. Jeżeli zgodnie z art. 15 zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów kwoty wynikającej z dokumentów, o których mowa w ust. 1, nastąpi po upływie terminu określonego w ust. 1 lub 2, to zaliczenie tej kwoty do kosztów uzyskania przychodów następuje z uwzględnieniem art. 15, z tym że nie wcześniej niż w miesiącu jej uregulowania.

9. Przepisy ust. 1-8 stosuje się odpowiednio, w przypadku gdy zobowiązanie zostało zapłacone w części.

10. Przepisy ust. 1-9 stosuje się odpowiednio, jeżeli termin, o którym mowa w ust. 1 lub 2, upływa po zmianie formy opodatkowania na zryczałtowany podatek, o którym mowa w ustawie

z dnia 24 sierpnia 2006 r. o podatku tonażowym, z tym że zmniejszenie albo zwiększenie kosztów uzyskania przychodów lub zwiększenie przychodów następuje za rok podatkowy poprzedzający rok podatkowy, w którym nastąpiła zmiana formy opodatkowania.

Art. 16. 1. Nie uważa się za koszty uzyskania przychodów:

- 1) wydatków na:
 - a) nabycie gruntów lub prawa wieczystego użytkowania gruntów, z wyjątkiem opłat za wieczyste użytkowanie gruntów,
 - b) nabycie lub wytworzenie we własnym zakresie innych niż wymienione w lit. a środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, w tym również wchodzących w skład nabytego przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanych części,
 - c) ulepszenie środków trwałych, które zgodnie z art. 16g ust. 13 powiększają wartość środków trwałych, stanowiącą podstawę naliczania odpisów amortyzacyjnych– wydatki te, zaktualizowane zgodnie z odrębnymi przepisami, pomniejszone o sumę odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 16h ust. 1 pkt 1, są jednak kosztem uzyskania przychodów, z zastrzeżeniem pkt 8a, w przypadku odpłatnego zbycia środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, bez względu na czas ich poniesienia;
- 2) (uchylony);
- 3) (uchylony);
- 4) odpisów z tytułu zużycia samochodu osobowego, dokonywanych według zasad określonych w art. 16a–16m, w części ustalonej od wartości samochodu przewyższającej równowartość 20 000 euro przeliczonej na złote według kursu średniego euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z dnia przekazania samochodu do używania;
- 5) strat w środkach trwałych oraz wartościach niematerialnych i prawnych w części pokrytej sumą odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 16h ust. 1 pkt 1;
- 6) strat powstałych w wyniku likwidacji nie w pełni umorzonych środków trwałych, jeżeli środki te utraciły przydatność gospodarczą na skutek zmiany rodzaju działalności;
- 7) (uchylony);
- 8) wydatków na objęcie lub nabycie udziałów albo wkładów w spółdzielni, udziałów albo akcji w spółce oraz innych papierów wartościowych, a także wydatków na nabycie tytułów uczestnictwa lub jednostek uczestnictwa w funduszach kapitałowych; wydatki takie są jednak kosztem uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia tych wkładów, udziałów, akcji oraz innych papierów wartościowych, w tym z tytułu wykupu przez emitenta papierów wartościowych, a także z odkupienia tytułów uczestnictwa lub jednostek uczestnictwa w funduszach kapitałowych albo umorzenia jednostek uczestnictwa, tytułów uczestnictwa oraz certyfikatów inwestycyjnych w funduszach kapitałowych, z zastrzeżeniem ust. 7e;
- 8a) (uchylony);
- 8b) wydatków związanych z nabyciem pochodnych instrumentów finansowych – do czasu realizacji praw wynikających z tych instrumentów albo rezygnacji z realizacji praw wynikających z tych instrumentów albo ich odpłatnego zbycia – o ile wydatki te, stosownie do art. 16g ust. 3 i 4, nie powiększają wartości początkowej środka trwałego oraz wartości niematerialnych i prawnych;
- 8c) wydatków poniesionych przez udziałowca (akcjonariusza) spółek łączonych lub dzielonych na nabycie lub objęcie udziałów (akcji) w tych spółkach w przypadku połączenia lub podziału spółek kapitałowych, z zastrzeżeniem art. 10 ust. 1 pkt 6; wydatki te stanowią koszt

uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia udziałów (akcji) spółki przejmującej lub nowo zawiązanej, w wysokości:

- a) ustalonej na podstawie art. 15 ust. 1k – jeżeli udziały (akcje) w spółce przejmowanej lub dzielonej zostały objęte w zamian za wkład niepieniężny,
 - b) ustalonej zgodnie z pkt 8 – jeżeli udziały (akcje) w spółce przejmowanej lub dzielonej zostały nabyte albo objęte za wkład pieniężny,
 - c) wydatków na nabycie lub objęcie udziałów (akcji) w spółce dzielonej, ustalonych zgodnie z lit. a lub lit. b, w takiej proporcji, w jakiej pozostaje u tego udziałowca (akcjonariusza) wartość nominalna unicestwianych udziałów (akcji) w spółce dzielonej do wartości nominalnej udziałów (akcji) przed podziałem; pozostała część kwoty tych wydatków stanowi koszt uzyskania przychodów z odpłatnego zbycia udziałów (akcji) spółki podzielonej przez wydzielenie;
- 8d) wydatków poniesionych przez udziałowca (akcjonariusza) na nabycie lub objęcie udziałów (akcji) przekazywanych spółce nabywającej w drodze wymiany udziałów; wydatki te stanowią koszt uzyskania przychodów w przypadku odpłatnego zbycia otrzymanych za nie udziałów (akcji) spółki nabywającej, ustalony zgodnie z pkt 8 i art. 15 ust. 1k;
- 8e) wydatków poniesionych przez spółkę nabywającą przy wymianie udziałów; wydatki te – w wysokości odpowiadającej nominalnej wartości udziałów (akcji) wydanych udziałowcom (akcjonariuszom) spółki, której udziały są nabywane, powiększonych o zapłatę w gotówce, o której mowa w art. 12 ust. 4d – są jednak kosztem uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia tych udziałów (akcji);
- 8f) wydatków na nabycie lub wytworzenie składnika majątku, otrzymanego przez wspólnika w związku z likwidacją spółki niebędącej osobą prawną lub wystąpieniem z takiej spółki, niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów w jakiegokolwiek formie; wydatki te są jednak kosztem uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia tego składnika majątku; przepis art. 15 ust. 1t stosuje się odpowiednio;
- 9) odpisów i wpłat na różnego rodzaju fundusze tworzone przez podatnika; kosztem uzyskania przychodów są jednak:
- a) podstawowe odpisy i wpłaty na te fundusze, jeżeli obowiązek lub możliwość ich tworzenia w ciężar kosztów określają odrębne ustawy,
 - b) odpisy i zwiększenia, które w rozumieniu przepisów o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych obciążają koszty działalności pracodawcy, jeżeli środki pieniężne stanowiące równowartość tych odpisów i zwiększeń zostały wpłacone na rachunek Funduszu,
 - c) (uchylona);
- 10) wydatków:
- a) na spłatę pożyczek (kredytów), z wyjątkiem skapitalizowanych odsetek od tych pożyczek (kredytów), z tym że kosztem uzyskania przychodów są wydatki na spłatę pożyczki (kredytu) w przypadku, gdy pożyczka (kredyt) była waloryzowana kursem waluty obcej, jeżeli:
 - pożyczkobiorca (kredytobiorca) w związku ze spłatą pożyczki (kredytu) zwraca kwotę kapitału większą niż kwota otrzymanej pożyczki (kredytu) – w wysokości różnicy pomiędzy kwotą zwrotu kapitału a kwotą otrzymanej pożyczki (kredytu),
 - pożyczkodawca (kredytodawca) otrzymuje środki pieniężne stanowiące spłatę kapitału w wysokości niższej od kwoty udzielonej pożyczki (kredytu) – w wysokości różnicy pomiędzy kwotą udzielonej pożyczki (kredytu) a kwotą zwróconego kapitału,

- b) na spłatę innych zobowiązań, w tym z tytułu udzielonych gwarancji i poręczeń,
 - c) na umorzenie kapitałów pozostających w związku z utworzeniem (nabyciem), powiększeniem lub ulepszeniem źródła przychodów,
 - d) (uchylona),
 - e) z tytułu przekazania przez bank funduszowi sekurytyzacyjnemu albo towarzystwu funduszy inwestycyjnych tworzącemu fundusz sekurytyzacyjny, środków pochodzących ze spłat kredytów (pożyczek), objętych sekurytyzacją wierzytelności;
- 11) naliczonych, lecz niezapłaconych albo umorzonych odsetek od zobowiązań, w tym również od pożyczek (kredytów);
 - 12) odsetek, prowizji i różnic kursowych od pożyczek (kredytów) zwiększających koszty inwestycji w okresie realizacji tych inwestycji;
 - 13) odsetek od własnego kapitału włożonego przez podatnika w źródło przychodów;
 - 13a) odsetek od dopłat wnoszonych do spółki w trybie i na zasadach określonych w odrębnych przepisach, a także odsetek od dywidend i innych dochodów z udziału w zyskach osób prawnych;
 - 14) darowizn i ofiar wszelkiego rodzaju, z wyjątkiem dokonywanych między spółkami tworzącymi podatkową grupę kapitałową, a także wpłat na rzecz Polskiej Organizacji Turystycznej, z tym że kosztem uzyskania przychodów są koszty wytworzenia lub cena nabycia produktów spożywczych, o których mowa w art. 43 ust. 1 pkt 16 ustawy o podatku od towarów i usług, przekazanych na rzecz organizacji pożytku publicznego w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (Dz.U. z 2010 r. Nr 234, poz. 1536), z przeznaczeniem wyłącznie na cele działalności charytatywnej prowadzonej przez te organizacje;
 - 15) podatku dochodowego oraz wpłat z zysku określonych w odrębnych przepisach;
 - 16) jednorazowych odszkodowań z tytułu wypadków przy pracy i chorób zawodowych w wysokości określonej przez właściwego ministra oraz dodatkowej składki ubezpieczeniowej w przypadku stwierdzenia pogorszenia warunków pracy;
 - 17) kosztów egzekucyjnych związanych z niewykonaniem zobowiązań;
 - 18) grzywn i kar pieniężnych orzeczonych w postępowaniu karnym, karnym skarbowym, administracyjnym i w sprawach o wykroczenia oraz odsetek od tych grzywn i kar;
 - 19) kar, opłat i odszkodowań oraz odsetek od tych zobowiązań z tytułu:
 - a) nieprzestrzegania przepisów w zakresie ochrony środowiska,
 - b) niewykonania nakazów właściwych organów nadzoru i kontroli dotyczących uchybień w dziedzinie bezpieczeństwa i higieny pracy;
 - 19a) dodatkowej opłaty produktowej, o której mowa w art. 17 ust. 2 ustawy z dnia 11 maja 2001 r. o obowiązkach przedsiębiorców w zakresie gospodarowania niektórymi odpadami oraz o opłacie produktowej (Dz.U. z 2007 r. Nr 90, poz. 607 oraz z 2009 r. Nr 79, poz. 666 i Nr 215, poz. 1664), z tym że kosztem uzyskania przychodów jest poniesiona opłata produktowa, o której mowa w art. 12 ust. 2 tej ustawy;
 - 19b) dodatkowej opłaty za brak sieci zbierania pojazdów, o której mowa w art. 17 ust. 2 ustawy z dnia 20 stycznia 2005 r. o recyklingu pojazdów wycofanych z eksploatacji (Dz.U. Nr 25, poz. 202, z późn. zm.), z tym że kosztem uzyskania przychodów są poniesione opłaty, o których mowa w art. 12 ust. 2 i art. 14 tej ustawy;
 - 19c) dodatkowej opłaty produktowej, o której mowa w art. 69 ust. 2 ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o zużytych sprzęcie elektrycznym i elektronicznym (Dz.U. Nr 180, poz. 1495, z 2008 r. Nr 223, poz. 1464, z 2009 r. Nr 79, poz. 666 i Nr 215, poz. 1664 oraz z 2011 r.

- Nr 63, poz. 322), z tym że kosztem uzyskania przychodów są poniesione opłaty, o których mowa w art. 9 ust. 1 i 3 oraz art. 64 ust. 2 tej ustawy;
- 19d) dodatkowej opłaty produktowej, o której mowa w art. 42 ust. 2 ustawy z dnia 24 kwietnia 2009 r. o bateriach i akumulatorach (Dz.U. Nr 79, poz. 666), z tym że kosztem uzyskania przychodów są poniesione wydatki, o których mowa w art. 37 ust. 4, oraz poniesione opłaty, o których mowa w art. 38 ust. 2 tej ustawy;
 - 20) wierzytelności odpisanych jako przedawnione;
 - 21) odsetek za zwłokę z tytułu nieterminowych wpłat należności budżetowych i innych należności, do których stosuje się przepisy Ordynacji podatkowej;
 - 22) kar umownych i odszkodowań z tytułu wad dostarczonych towarów, wykonanych robót i usług oraz zwłoki w dostarczeniu towaru wolnego od wad albo zwłoki w usunięciu wad towarów albo wykonanych robót i usług;
 - 23) wydatków na wykup obligacji, pomniejszonych o kwotę dyskonta;
 - 24) (uchylony);
 - 25) wierzytelności odpisanych jako nieściągalne, z wyjątkiem:
 - a) wierzytelności, które uprzednio na podstawie art. 12 ust. 3 zostały zarachowane jako przychody należne i których nieściągalność została udokumentowana w sposób określony w ust. 2,
 - b) udzielonych przez jednostki organizacyjne uprawnione, na podstawie odrębnych ustaw regulujących zasady ich funkcjonowania, do udzielania kredytów (pożyczek) – wymagalnych, a nieściągalnych kredytów (pożyczek), pomniejszonych o kwotę niespłaconych odsetek i równowartość rezerw na te kredyty (pożyczki), zaliczonych uprzednio do kosztów uzyskania przychodów,
 - c) strat poniesionych przez bank z tytułu udzielonych po dniu 1 stycznia 1997 r. gwarancji albo poręczeń spłaty kredytów i pożyczek, obliczonych zgodnie z pkt 25 lit. b;
 - 26) rezerw tworzonych na pokrycie wierzytelności, których nieściągalność została uprawdopodobniona, z wyjątkiem tych rezerw utworzonych na pokrycie:
 - a) w jednostkach organizacyjnych, o których mowa w pkt 25 lit. b:
 - wymagalnych, a nieściągalnych kredytów (pożyczek),
 - kredytów (pożyczek) zakwalifikowanych do kategorii straconych, udzielonych przedsiębiorcom realizującym program restrukturyzacji na podstawie odrębnych ustaw,
 - b) wymagalnych, a nieściągalnych należności z tytułu udzielonych przez bank po dniu 1 stycznia 1997 r. gwarancji (poręczeń) spłaty kredytów i pożyczek,
 - c) zakwalifikowanych do kategorii straconych należności z tytułu udzielonych przez bank po dniu 1 stycznia 1997 r. gwarancji (poręczeń) spłaty kredytów i pożyczek, udzielonych przedsiębiorcom realizującym program restrukturyzacji na podstawie odrębnych ustaw,
 - d) 25% kwoty kredytów (pożyczek) zakwalifikowanych do kategorii wątpliwych oraz 25% zakwalifikowanych do kategorii wątpliwych należności z tytułu gwarancji (poręczeń) spłaty kredytów i pożyczek – udzielonych przez bank po dniu 1 stycznia 1997 r.,
 - e) 50% kwoty kredytów (pożyczek) zakwalifikowanych do kategorii wątpliwych oraz 50% zakwalifikowanych do kategorii wątpliwych należności z tytułu gwarancji (poręczeń) spłaty kredytów i pożyczek – udzielonych przez bank przedsiębiorcom realizującym program restrukturyzacji na podstawie odrębnych ustaw;
 - 26a) odpisów aktualizujących, z tym że kosztem uzyskania przychodów są odpisy aktualizujące wartość należności, określone w ustawie o rachunkowości, od tej części należności, która

- była uprzednio zaliczona na podstawie art. 12 ust. 3 do przychodów należnych, a ich nieściągalność została uprawdopodobniona na podstawie ust. 2a pkt 1;
- 27) rezerw innych niż wymienione w pkt 26, jeżeli obowiązek ich tworzenia w ciężar kosztów nie wynika z innych ustaw; nie są jednak kosztem uzyskania przychodów rezerwy utworzone zgodnie z ustawą o rachunkowości, inne niż określone w niniejszej ustawie jako taki koszt;
 - 28) kosztów reprezentacji, w szczególności poniesionych na usługi gastronomiczne, zakup żywności oraz napojów, w tym alkoholowych;
 - 29) odpisów na fundusz rekultywacji w wysokości przekraczającej kwotę określoną przez podatnika na dany rok w planie rekultywacji terenów poeksploatacyjnych, skorygowaną o kwotę pozostałości środków tego funduszu według stanu na początek roku podatkowego;
 - 30) wydatków ponoszonych na rzecz pracowników z tytułu używania przez nich samochodów na potrzeby podatnika:
 - a) w celu odbycia podróży służbowej (jazdy zamiejscowe) – w wysokości przekraczającej kwotę ustaloną przy zastosowaniu stawek za jeden kilometr przebiegu pojazdu,
 - b) w jazdach lokalnych – w wysokości przekraczającej wysokość miesięcznego ryczałtu pieniężnego albo w wysokości przekraczającej stawki za jeden kilometr przebiegu pojazdu,
 - c) określonych w odrębnych przepisach wydanych przez właściwego ministra;
 - 31) (uchylony);
 - 32) kwot dodatkowych, które zgodnie z przepisami o cenach podlegają wpłaceniu do budżetu państwa;
 - 33) kwot dodatkowych opłat rocznych za niezabudowanie bądź niezagospodarowanie gruntów w określonym terminie, wynikającym z przepisów o gospodarce nieruchomościami;
 - 34) (uchylony);
 - 35) (uchylony);
 - 36) wpłat, o których mowa w art. 21 ust. 1 i w art. 23 ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych (Dz.U. z 2010 r. Nr 214, poz. 1407, z późn. zm.);
 - 37) składek na rzecz organizacji, do których przynależność podatnika nie jest obowiązkowa, z wyjątkiem:
 - a) składek organizacji spółdzielczych na rzecz związków rewizyjnych i Krajowej Rady Spółdzielczej, z tym że górną granicę składki określi minister właściwy do spraw finansów publicznych w drodze rozporządzenia, po zasięgnięciu opinii Krajowej Rady Spółdzielczej,
 - b) (uchylona),
 - c) składek na rzecz organizacji zrzeszających przedsiębiorców i pracodawców, działających na podstawie odrębnych ustaw – do wysokości łącznie nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty odpowiadającej 0,15% kwoty wynagrodzeń wypłaconych w poprzednim roku podatkowym, stanowiących podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne;
 - 38) wydatków związanych z dokonywaniem jednostronnych świadczeń na rzecz udziałowców (akcjonariuszy) lub członków spółdzielni niebędących pracownikami w rozumieniu odrębnych przepisów, z tym że wydatki ponoszone na rzecz członków rolniczych spółdzielni produkcyjnych i innych spółdzielni zajmujących się produkcją rolną są kosztem uzyskania przychodów w części dotyczącej działalności objętej obowiązkiem podatkowym w zakresie podatku dochodowego;

- 38a) wydatków na rzecz osób wchodzących w skład rad nadzorczych, komisji rewizyjnych lub organów stanowiących osób prawnych, z wyjątkiem wynagrodzeń wypłacanych z tytułu pełnionych funkcji;
- 39) strat z tytułu odpłatnego zbycia wierzytelności, chyba że wierzytelność ta uprzednio, na podstawie art. 12 ust. 3, została zarachowana jako przychód należny;
- 40) składek na ubezpieczenie społeczne oraz na Fundusz Pracy i na inne fundusze celowe utworzone na podstawie odrębnych ustaw – od nagród i premii, wypłacanych w gotówce lub w papierach wartościowych z dochodu po opodatkowaniu podatkiem dochodowym;
- 41) (uchylony);
- 42) (uchylony);
- 43) umorzonych kredytów (pożyczek) bankowych, jeżeli ich umorzenie nie jest związane z:
- a) bankowym postępowaniem ugodowym w rozumieniu przepisów o restrukturyzacji finansowej przedsiębiorstw i banków lub
 - b) postępowaniem upadłościowym z możliwością zawarcia układu w rozumieniu przepisów prawa upadłościowego i naprawczego, lub
 - c) realizacją programu restrukturyzacji na podstawie odrębnych ustaw;
- 44) umorzonych wierzytelności, z wyjątkiem tych, które uprzednio na podstawie art. 12 ust. 3 zostały zarachowane jako przychody należne;
- 45) wydatków pracodawcy na działalność socjalną, o której mowa w przepisach o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych; kosztem uzyskania przychodów są jednak świadczenia urlopowe wypłacone zgodnie z przepisami o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych;
- 46) podatku od towarów i usług, z tym że jest kosztem uzyskania przychodów:
- a) podatek naliczony:
 - jeżeli podatnik zwolniony jest od podatku od towarów i usług lub nabył towary i usługi w celu wytworzenia albo odprzedaży towarów lub świadczenia usług zwolnionych od podatku od towarów i usług,
 - w tej części, w której zgodnie z przepisami o podatku od towarów i usług podatnikowi nie przysługuje obniżenie kwoty lub zwrot różnicy podatku od towarów i usług – jeżeli naliczony podatek od towarów i usług nie powiększa wartości środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej,
 - b) podatek należny:
 - w przypadku importu usług oraz wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, jeżeli nie stanowi on podatku naliczonego w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług; kosztem uzyskania przychodów nie jest jednak podatek należny w części przekraczającej kwotę podatku od nabycia tych towarów i usług, która mogłaby stanowić podatek naliczony w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług,
 - w przypadku przekazania lub zużycia przez podatnika towarów lub świadczenia usług na potrzeby reprezentacji i reklamy, obliczony zgodnie z odrębnymi przepisami,
 - od nieodpłatnie przekazanych towarów, obliczony zgodnie z odrębnymi przepisami, w przypadku gdy wyłącznym warunkiem ich przekazania jest uprzednie nabycie przez otrzymującego towarów lub usług od przekazującego w określonej ilości lub wartości,
 - c) kwota podatku od towarów i usług, nieuwzględniona w wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, podlegających amortyzacji zgodnie z art. 16a–16m, lub dotycząca innych rzeczy lub praw niebędących środkami trwałymi lub wartościami niematerialnymi i prawnymi podlegającymi tej amortyzacji – w tej

- części, w jakiej dokonano korekty powodującej zmniejszenie podatku odliczonego zgodnie z art. 91 ustawy o podatku od towarów i usług;
- 47) strat powstałych w wyniku nieobjętych zwolnieniem od podatku akcyzowego ubytków wyrobów akcyzowych oraz podatku akcyzowego od tych ubytków;
 - 48) odpisów z tytułu zużycia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych dokonywanych, według zasad określonych w art. 16a–16m, od tej części ich wartości, która odpowiada poniesionym wydatkom na nabycie lub wytworzenie we własnym zakresie tych środków lub wartości niematerialnych i prawnych, odliczonym od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym albo zwróconym podatnikowi w jakiejkolwiek formie;
 - 49) składek na ubezpieczenie samochodu osobowego w wysokości przekraczającej ich część ustaloną w takiej proporcji, w jakiej pozostaje równowartość 20 000 euro, przeliczona na złote według kursu średniego euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z dnia zawarcia umowy ubezpieczenia w wartości samochodu przyjętej dla celów ubezpieczenia;
 - 50) strat powstałych w wyniku utraty lub likwidacji samochodów oraz kosztów ich remontów powypadkowych, jeżeli samochody nie były objęte ubezpieczeniem dobrowolnym;
 - 51) wydatków, z zastrzeżeniem pkt 30, z tytułu kosztów używania, dla potrzeb działalności gospodarczej, samochodów osobowych niestanowiących składników majątku podatnika – w części przekraczającej kwotę wynikającą z pomnożenia liczby kilometrów faktycznego przebiegu pojazdu dla celów podatnika oraz stawki za jeden kilometr przebiegu, określonej w odrębnych przepisach wydanych przez właściwego ministra; podatnik jest obowiązany prowadzić ewidencję przebiegu pojazdu;
 - 52) wydatków poniesionych na zakup zużywających się stopniowo rzeczowych składników majątku podatnika, niezaliczanych do środków trwałych – w przypadku stwierdzenia, że składniki te nie są wykorzystywane dla celów działalności prowadzonej przez podatnika, lecz służą osobistym celom pracowników i innych osób albo bez uzasadnienia znajdują się poza siedzibą podatnika;
 - 53) dopłat, o których mowa w art. 12 ust. 4 pkt 11, oraz ich zwrotu;
 - 54) opłat sankcyjnych, które zgodnie z odrębnymi przepisami podlegają wpłacie do budżetu państwa lub budżetów jednostek samorządu terytorialnego;
 - 54a) dodatkowej opłaty wymierzonej przez Zakład Ubezpieczeń Społecznych na podstawie przepisów o systemie ubezpieczeń społecznych;
 - 55) kosztów utrzymania zakładowych obiektów socjalnych, w części pokrytej ze środków zakładowego funduszu świadczeń socjalnych;
 - 56) strat (kosztów) powstałych w wyniku utraty dokonanych przedpłat (zaliczek, zadatków) w związku z niewykonaniem umowy;
 - 57) niewypłaconych, niedokonanych lub niepostawionych do dyspozycji wypłat, świadczeń oraz innych należności z tytułów określonych w art. 12 ust. 1 i 6, art. 13 pkt 2 i 4–9 oraz w art. 18 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, świadczeń pieniężnych z tytułu odbywania praktyk absolwenckich, o których mowa w ustawie z dnia 17 lipca 2009 r. o praktykach absolwenckich (Dz.U. Nr 127, poz. 1052), a także zasiłków pieniężnych z ubezpieczenia społecznego wypłacanych przez zakład pracy, z zastrzeżeniem art. 15 ust. 4g;

- 57a) nieopłaconych do Zakładu Ubezpieczeń Społecznych składek, z zastrzeżeniem pkt 40 oraz art. 15 ust. 4h, określonych w ustawie z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, w części finansowanej przez płatnika składek;
- 57b) należnych, wypłaconych, dokonanych lub postawionych do dyspozycji wypłat, świadczeń oraz innych należności z tytułów określonych w art. 12 ust. 1 i art. 13 pkt 2, 5 i 7-9 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych cudzoziemcowi, który w okresie świadczenia pracy lub wykonywania osobiście działalności na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej nie posiadał ważnego, wymaganego na podstawie odrębnych przepisów, dokumentu uprawniającego do pobytu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, a także składek z tytułu tych należności w części finansowanej przez płatnika składek oraz zasiłków pieniężnych z ubezpieczenia społecznego wypłaconych przez zakład pracy temu cudzoziemcowi;
- 58) wydatków i kosztów bezpośrednio sfinansowanych z dochodów (przychodów), o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 14a, 23, 24, 42, 47, 48, 52 i 53, lub ze środków, o których mowa w art. 33 ust. 4 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie;
- 59) składek opłaconych przez pracodawcę z tytułu zawartych lub odnowionych umów ubezpieczenia na rzecz pracowników, z wyjątkiem umów dotyczących ryzyka grup 1, 3 i 5 działu I oraz grup 1 i 2 działu II wymienionych w załączniku do ustawy z dnia 22 maja 2003 r. o działalności ubezpieczeniowej (Dz.U. z 2010 r. Nr 11, poz. 66, Nr 81, poz. 530, Nr 126, poz. 853 i Nr 127, poz. 858) jeżeli uprawnionym do otrzymania świadczenia nie jest pracodawca i umowa ubezpieczenia w okresie pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym ją zawarto lub odnowiono, wyklucza:
- wypłatę kwoty stanowiącej wartość odstąpienia od umowy,
 - możliwość zaciągania zobowiązań pod zastaw praw wynikających z umowy,
 - wypłatę z tytułu dożycia wieku oznaczonego w umowie;
- 60) odsetek od pożyczek (kredytów) udzielonych spółce przez jej udziałowca (akcjonariusza) posiadającego nie mniej niż 25% udziałów (akcji) tej spółki albo udziałowców (akcjonariuszy) posiadających łącznie nie mniej niż 25% udziałów (akcji) tej spółki, jeżeli wartość zadłużenia spółki wobec udziałowców (akcjonariuszy) tej spółki posiadających co najmniej 25% udziałów (akcji) i wobec innych podmiotów posiadających co najmniej 25% udziałów w kapitale takiego udziałowca (akcjonariusza) osiągnie łącznie trzykrotność wartości kapitału zakładowego spółki – w części, w jakiej pożyczka (kredyt) przekracza tę wartość zadłużenia, określoną na dzień zapłaty odsetek; przepisy te stosuje się odpowiednio do spółdzielni, członków spółdzielni oraz funduszu udziałowego takiej spółdzielni;
- 61) odsetek od pożyczek (kredytów) udzielonych przez spółkę innej spółce, jeżeli w obu tych podmiotach ten sam udziałowiec (akcjonariusz) posiada nie mniej niż po 25% udziałów (akcji), a wartość zadłużenia spółki otrzymującej pożyczkę (kredyt) wobec udziałowców (akcjonariuszy) tej spółki posiadających co najmniej 25% jej udziałów (akcji) i wobec innych podmiotów posiadających co najmniej 25% udziałów w kapitale tych udziałowców (akcjonariuszy) oraz wobec spółki udzielającej pożyczki (kredytu) osiągnie łącznie trzykrotność wartości kapitału zakładowego spółki – w części, w jakiej pożyczka (kredyt) przekracza tę wartość zadłużenia, określoną na dzień zapłaty odsetek; przepisy te stosuje się odpowiednio do spółdzielni, członków spółdzielni oraz funduszu udziałowego takiej spółdzielni;

- 62) (uchylony);
- 63) odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych:
- a) nabytych nieodpłatnie, jeżeli:
 - nabycie to nie stanowi przychodu z tytułu nieodpłatnego otrzymania rzeczy lub praw, lub
 - dochód z tego tytułu jest zwolniony od podatku dochodowego, lub
 - nabycie to stanowi dochód, od którego na podstawie odrębnych przepisów zaniechano poboru podatku,
 - b) jeżeli przed dniem 1 stycznia 1995 r. zostały nabyte, lecz niezaliczone do środków trwałych albo wartości niematerialnych i prawnych,
 - c) oddanych do nieodpłatnego używania – za miesiące, w których składniki te były oddane do nieodpłatnego używania,
 - d) nabytych w formie wkładu niepieniężnego, od tej części ich wartości, która nie została przekazana na utworzenie lub podwyższenie kapitału zakładowego spółki kapitałowej;
- 64) odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej wartości niematerialnych i prawnych wniesionych do spółki w postaci wkładu niepieniężnego, stanowiących równowartość uzyskanych informacji związanych z wiedzą w dziedzinie przemysłowej, handlowej, naukowej lub organizacyjnej (know-how);
- 65) (uchylony);
- 66) 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 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (Dz.U. Nr 88, poz. 553, z późn. zm.);
- 67) podatku od wydobycia niektórych kopalin.
- 1a. (uchylony).
 - 1b. Ilekroć w ustawie jest mowa o pochodnych instrumentach finansowych, rozumie się przez to prawa majątkowe, których cena zależy bezpośrednio lub pośrednio od ceny towarów, walut obcych, waluty polskiej, złota dewizowego, platyny dewizowej lub papierów wartościowych, albo od wysokości stóp procentowych lub indeksów, a w szczególności opcje i kontrakty terminowe.
2. Za wierzytelności, o których mowa w ust. 1 pkt 25, uważa się te wierzytelności, których nieściągalność została udokumentowana:
- 1) postanowieniem o nieściągalności, uznanym przez wierzyciela jako odpowiadającym stanowi faktycznemu, wydanym przez właściwy organ postępowania egzekucyjnego, albo
 - 2) postanowieniem sądu o:
 - a) oddaleniu wniosku o ogłoszenie upadłości obejmującej likwidację majątku, gdy majątek niewypłacalnego dłużnika nie wystarcza na zaspokojenie kosztów postępowania, lub
 - b) umorzeniu postępowania upadłościowego obejmującego likwidację majątku, gdy zachodzi okoliczność wymieniona pod lit. a, lub
 - c) ukończeniu postępowania upadłościowego obejmującego likwidację majątku, albo
 - 3) protokołem sporządzonym przez podatnika, stwierdzającym, że przewidywane koszty procesowe i egzekucyjne związane z dochodzeniem wierzytelności byłyby równe albo wyższe od jej kwoty.

2a. Nieściągalność wierzytelności uznaje się za uprawdopodobnioną:

- 1) w przypadku określonym w ust. 1 pkt 26a, w szczególności jeżeli:
 - a) dłużnik zmarł, został wykreślony z ewidencji działalności gospodarczej, postawiony w stan likwidacji lub została ogłoszona jego upadłość obejmująca likwidację majątku, albo
 - b) zostało wszczęte postępowanie upadłościowe z możliwością zawarcia układu w rozumieniu przepisów prawa upadłościowego i naprawczego lub na wniosek dłużnika 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;
- 2) w przypadku określonym w ust. 1 pkt 26 lit. a tiret pierwsze i lit. b, jeżeli:
 - a) spełniony jest warunek określony w pkt 1 lit. a albo lit. b, lub
 - b) opóźnienie w spłacie kapitału kredytu (pożyczki) lub odsetek przekracza 6 miesięcy, a ponadto:
 - spełniony jest warunek określony w pkt 1 lit. d albo
 - wierzytelność została skierowana na drogę postępowania egzekucyjnego, albo
 - miejsce pobytu dłużnika jest nieznanе i nie został ujawniony jego majątek mimo podjęcia przez wierzyciela działań zmierzających do ustalenia tego miejsca i majątku.

2b. Wierzytelności objęte rezerwami z tytułu kredytów (pożyczek) i udzielonych przez bank gwarancji (poręczeń) spłaty kredytów i pożyczek, wymienionych w ust. 1 pkt 26, pomniejsza się, z zastrzeżeniem ust. 2c, o wartość:

- 1) gwarancji lub poręczeń Skarbu Państwa, Narodowego Banku Polskiego lub Bankowego Funduszu Gwarancyjnego;
- 2) gwarancji lub poręczeń banku centralnego lub rządu kraju będącego członkiem OECD;
- 3) gwarancji lub poręczeń banku mającego siedzibę w kraju będącym członkiem OECD, w przypadku gdy sytuacja ekonomiczno-finansowa tego banku nie budzi obaw;
- 4) gwarancji lub poręczeń państwowej osoby prawnej, z wyłączeniem banków i zakładów ubezpieczeń, uprawnionej na podstawie odrębnych przepisów do ich udzielania w ramach realizacji powierzonych jej zadań państwowych, w przypadku gdy w budżecie państwa określono źródła sfinansowania ewentualnych zobowiązań;
- 5) przelewu wierzytelności z akredytywy zabezpieczającej (akredytywa typu stand-by) otwartej lub potwierdzonej przez bank kraju będącego członkiem OECD, w przypadku gdy sytuacja ekonomiczno-finansowa tego banku nie budzi obaw;
- 6) umowy ubezpieczenia eksportowego lub gwarancji ubezpieczeniowej Korporacji Ubezpieczeń Kredytów Eksportowych S.A., zawartej lub udzielonej na podstawie przepisów o gwarantowanych przez Skarb Państwa ubezpieczeniach eksportowych, dla określonej umowy kredytowej lub zobowiązania pozabilansowego – do 100% sumy odpowiednio ubezpieczenia lub gwarancji, jeżeli konieczność tworzenia rezerwy celowej jest następstwem zdarzeń objętych tym ubezpieczeniem lub gwarancją;
- 7) gwarancji lub poręczeń Banku Gospodarstwa Krajowego udzielonych na podstawie przepisów o poręczeniach i gwarancjach udzielanych przez Skarb Państwa oraz niektóre osoby prawne;

- 8) gwarancji lub poręczeń jednostki samorządu terytorialnego Rzeczypospolitej Polskiej (gmin, powiatów i województw) o dobrej sytuacji ekonomiczno-finansowej, przy czym uwzględniana kwota zabezpieczenia powinna wynikać z uchwały właściwego organu jednostki samorządu terytorialnego w sprawie ustalania maksymalnej wysokości pożyczek, gwarancji i poręczeń udzielanych przez zarząd w roku budżetowym;
- 9) wpłaty określonej kwoty w złotych lub w innej walucie wymiennej na rachunek banku, który zobowiąże się, że zwróci tę kwotę po uzyskaniu spłaty zadłużenia wraz z należnymi odsetkami i prowizją, do wysokości tej kwoty, przy czym przeliczenia na złote należy dokonać według kursu średniego ustalonego przez Narodowy Bank Polski na dzień dokonywania klasyfikacji;
- 10) zastawu rejestrowego na wierzytelności z rachunku lokaty złożonej w banku:
 - a) posiadającym ekspozycję kredytową lub
 - b) mającym siedzibę w kraju będącym członkiem OECD, w przypadku gdy sytuacja ekonomiczno-finansowa tego banku nie budzi obaw – wraz z oświadczeniem o blokadzie lokaty oraz pełnomocnictwem do pobrania środków z rachunku lokaty;
- 11) przeniesienia na bank przez dłużnika, do czasu spłaty zadłużenia wraz z należnymi odsetkami i prowizją, prawa własności:
 - a) papierów wartościowych emitowanych przez Skarb Państwa lub Narodowy Bank Polski,
 - b) papierów wartościowych emitowanych przez banki centralne lub rządy krajów będących członkiem OECD,
 - c) bankowych papierów wartościowych emitowanych przez inne banki – według ich wartości godziwej;
- 12) hipoteki ustanowionej na:
 - a) nieruchomości,
 - b) użytkowaniu wieczystym,
 - c) własnościowym spółdzielczym prawie do lokalu mieszkalnego,
 - d) spółdzielczym prawie do lokalu użytkowego,
 - e) prawie do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej,
 - f) prawie do lokalu mieszkalnego w domu budowanym przez spółdzielnię mieszkaniową w celu przeniesienia jej własności na członka;
- 13) gwarancji lub poręczeń podmiotu o dobrej sytuacji ekonomiczno-finansowej, jeżeli łączna kwota gwarancji i poręczeń udzielonych przez gwaranta (poręczyciela) jednemu kredytobiorcy nie przekracza 15% aktywów netto tego gwaranta (poręczyciela), pomniejszonych o należne, lecz niewniesione wkłady na poczet kapitałów (funduszy) podstawowych spółek akcyjnych i spółdzielni;
- 14) przeniesienia na bank przez dłużnika, do czasu spłaty zadłużenia wraz z należnymi odsetkami i prowizją, prawa własności rzeczy ruchomej, na warunkach określonych przez strony w umowie;
- 15) przeniesienia na bank przez dłużnika, do czasu spłaty zadłużenia wraz z należnymi odsetkami i prowizją, prawa własności papierów wartościowych, niewymienionych w pkt 11, będących w obrocie giełdowym w krajach będących członkiem OECD;
- 16) hipoteki morskiej na statku morskim wpisanym do rejestru okrętowego;
- 17) zastawu na statku powietrznym wpisanym do rejestru państwowego statków powietrznych;
- 18) zastawu rejestrowego na:

- a) prawach z papierów wartościowych, o których mowa w pkt 11, według ich wartości godziwej,
- b) prawach z papierów wartościowych, o których mowa w pkt 15;
- 19) zastawu rejestrowego na rzeczy ruchomej;
- 20) przelewu wierzytelności z rachunku lokaty założonej w banku innym niż bank posiadający należność lub udzielonego zobowiązania pozabilansowego, wraz z oświadczeniem o blokadzie lokaty oraz pełnomocnictwem do pobrania środków z rachunku lokaty;
- 21) oświadczenia patronackiego podmiotu o dobrej sytuacji ekonomiczno-finansowej, zawierającego zobowiązanie wystawcy do podjęcia działań wobec dłużnika, mających na celu utrzymanie terminowej obsługi ekspozycji kredytowej banku oraz utrzymanie niebudzącej obaw sytuacji ekonomiczno-finansowej dłużnika, pod warunkiem że:
 - a) treść oświadczenia zapewnia możliwość dochodzenia wobec wystawcy roszczeń w przypadku konieczności utworzenia rezerwy celowej,
 - b) bank posiada opinię prawną dotyczącą skuteczności dochodzenia ewentualnych roszczeń wobec wystawcy oświadczenia,
 - c) zobowiązanie ciążące na wystawcy oświadczenia jest ujęte w jego księgach,
 - d) łączna kwota oświadczeń patronackich, gwarancji i poręczeń udzielonych przez wystawcę jednemu kredytobiorcy nie przekracza 15% aktywów netto tego wystawcy, pomniejszonych o należne, lecz niewniesione, wkłady na poczet kapitałów (funduszy) podstawowych spółek akcyjnych i spółdzielni.

2c. Przepisy ust. 2b stosuje się w takim zakresie, w jakim bank pomniejszy podstawę tworzenia rezerw zaliczanych do kosztów banku, na podstawie przepisów o rachunkowości, o wartość zabezpieczeń wymienionych w tych przepisach.

2d. Za ekspozycje kredytowe, o których mowa w ust. 2b pkt 10 lit. a oraz pkt 21, rozumie się:

- a) należności, z wyłączeniem odsetek, także skapitalizowanych,
- b) udzielone zobowiązania pozabilansowe o charakterze finansowym i gwarancyjnym.

3. Przepisy ust. 1 pkt 26 dotyczą rezerw na ryzyko związane z działalnością banków, utworzonych zgodnie z przepisami o rachunkowości.

3a. (uchylony).

3b. Przepis ust. 1 pkt 51 nie dotyczy samochodów osobowych używanych na podstawie umowy leasingu, o której mowa w art. 17a pkt 1.

3c. Przepisów ust. 1 pkt 26 nie stosuje się w przypadku rezerw utworzonych na pokrycie kredytów (pożyczek), gwarancji (poręczeń) wymienionych w ust. 1 pkt 26, które zostały udzielone z naruszeniem prawa, przy czym naruszenie to powinno być stwierdzone prawomocnym wyrokiem sądu.

3d. Przepis art. 16 ust. 1 pkt 43 lit. c ma zastosowanie do banków uczestniczących w realizacji programu restrukturyzacji na podstawie odrębnych ustaw, pod warunkiem przeznaczenia i wydatkowania równowartości 100% kwoty wierzytelności podlegającej umorzeniu na uruchomienie kredytów (pożyczek) dla podmiotów objętych tym programem.

3e. Przepisu ust. 2a pkt 2 nie stosują banki uczestniczące w programie restrukturyzacji na podstawie odrębnych ustaw, w zakresie rezerw na wierzytelności z tytułu zakwalifikowanych do straconych kredytów (pożyczek) oraz wierzytelności z tytułu gwarancji (poręczeń) spłaty kredytów (pożyczek) – udzielonych przez bank.

3f. W przypadku zakwalifikowania kredytów (pożyczek) oraz gwarancji (poręczeń) spłaty kredytów i pożyczek udzielonych przez bank, z zastrzeżeniem ust. 1 pkt 26 lit. a tiret drugie i lit. c, do kategorii straconych, a których nieściągalność nie została uprawdopodobniona, za koszty uzyskania przychodów uważa się wysokość rezerwy ustalonej zgodnie z ust. 1 pkt 26 lit. d.

4. Ilekroć w ust. 1 jest mowa o stawce za jeden kilometr przebiegu pojazdu, rozumie się przez to stawkę określoną dla samochodów osobowych, uwzględniającą odpowiednio pojemność silnika.

5. Przebieg pojazdu, o którym mowa w ust. 1 pkt 30 i 51, powinien być, z wyłączeniem ryczałtu pieniężnego, udokumentowany w ewidencji przebiegu pojazdu, potwierdzonej przez podatnika na koniec każdego miesiąca. Ewidencja przebiegu pojazdu powinna zawierać co najmniej następujące dane: nazwisko, imię i adres zamieszkania osoby używającej pojazdu, numer rejestracyjny pojazdu i pojemność silnika, kolejny numer wpisu, datę i cel wyjazdu, opis trasy (skąd – dokąd), liczbę faktycznie przejechanych kilometrów, stawkę za jeden kilometr przebiegu, kwotę wynikającą z przemnożenia liczby faktycznie przejechanych kilometrów i stawki za jeden kilometr przebiegu oraz podpis podatnika (pracodawcy) i jego dane. W razie braku tej ewidencji, wydatki z tytułu używania samochodów nie stanowią kosztu uzyskania przychodów.

6. Wskaźnik procentowy, o którym mowa w ust. 1 pkt 60 i 61, posiadanych przez udziałowców (akcjonariuszy) udziałów (akcji) w spółce określa się na podstawie liczby praw głosu, jakie w związku z posiadanymi udziałami (akcjami) przysługują tym udziałowcom (akcjonariuszom).

7. Wartość, o której mowa w ust. 1 pkt 60 i 61, funduszu udziałowego w spółdzielni lub kapitału zakładowego spółki określa się bez uwzględnienia tej części tego funduszu lub kapitału, jaka nie została na ten fundusz lub kapitał faktycznie przekazana lub jaka została pokryta wierzytelnościami z tytułu pożyczek (kredytów) oraz z tytułu odsetek od tych pożyczek (kredytów), przysługującymi członkom wobec tej spółdzielni lub udziałowcom (akcjonariuszom) wobec tej spółki, a także wartościami niematerialnymi lub prawnymi, od których nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych zgodnie z art. 16a–16m.

7a. (uchylony).

7b. Przez pożyczkę, o której mowa w ust. 1 pkt 60 i 61 oraz w ust. 7, rozumie się każdą umowę, w której dający pożyczkę zobowiązuje się przenieść na własność biorącego określoną ilość pieniędzy, a biorący zobowiązuje się zwrócić tę samą ilość pieniędzy; przez pożyczkę tę rozumie się także emisję papierów wartościowych o charakterze dłużnym, depozyt nieprawidłowy lub lokatę.

7c. Przepis ust. 1 pkt 46 lit. c stosuje się odpowiednio w przypadku zmiany prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, o której mowa w art. 91 ust. 7 ustawy o podatku od towarów i usług.

7d. Przepis ust. 1 pkt 57a stosuje się odpowiednio, z zastrzeżeniem ust. 1 pkt 40 oraz art. 15 ust. 4h, do składek na Fundusz Pracy oraz Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych.

7e. Przepisu ust. 1 pkt 8 zdanie po średniku nie stosuje się przy zamianie jednostek uczestnictwa subfunduszu na jednostki uczestnictwa innego subfunduszu tego samego funduszu inwestycyjnego z wydzielonymi subfunduszami, dokonanej zgodnie z ustawą z dnia 27 maja 2004 r. o funduszach inwestycyjnych.

7f. Przez fundusze kapitałowe, o których mowa w ust. 1 pkt 8, rozumie się fundusze inwestycyjne oraz fundusze zagraniczne, o których mowa w ustawie z dnia 27 maja 2004 r. o funduszach inwestycyjnych.

8. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, maksymalną wysokość wpłat na rzecz Polskiej Organizacji Turystycznej, uznawaną za koszt uzyskania przychodów.

9. Przepisy ust. 1 pkt 8c i 8d stosuje się odpowiednio do podmiotów wymienionych w załączniku nr 3 do ustawy.

Art. 16a. 1. Amortyzacji podlegają, z zastrzeżeniem art. 16c, stanowiące własność lub współwłasność podatnika, nabyte lub wytworzone we własnym zakresie, kompletne i zdatne do użytku w dniu przyjęcia do używania:

- 1) budowle, budynki oraz lokale będące odrębną własnością,
- 2) maszyny, urządzenia i środki transportu,
- 3) inne przedmioty

– o przewidywanym okresie używania dłuższym niż rok, wykorzystywane przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą albo oddane do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub umowy określonej w art. 17a pkt 1, zwane środkami trwałymi.

2. Amortyzacji podlegają również, z zastrzeżeniem art. 16c, niezależnie od przewidywanego okresu używania:

- 1) przyjęte do używania inwestycje w obcych środkach trwałych, zwane dalej „inwestycjami w obcych środkach trwałych”,
 - 2) budynki i budowle wybudowane na cudzym gruncie,
 - 3) składniki majątku, wymienione w ust. 1, niestanowiące własności lub współwłasności podatnika, wykorzystywane przez niego na potrzeby związane z prowadzoną działalnością na podstawie umowy określonej w art. 17a pkt 1, zawartej z właścicielem lub współwłaścicielami tych składników – jeżeli zgodnie z przepisami rozdziału 4a odpisów amortyzacyjnych dokonuje korzystający
- zwane także środkami trwałymi;
- 3) tabor transportu morskiego w budowie, sklasyfikowany w Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) wprowadzonej rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 29 października 2008 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) (Dz.U. Nr 207, poz. 1293 i Nr 220, poz. 1435 oraz z 2009 r. Nr 33, poz. 256 i Nr 222, poz. 1753) w grupowaniu o symbolu 30.11 „Statki i konstrukcje pływające”.

(...)

2. USTAWA

z dnia 26 lipca 1991 r.

o podatku dochodowym od osób fizycznych

(Dz.U. z 2012 r. poz. 361 ze zm.)

(wyciąg)

(...)

ROZDZIAŁ 4

Koszty uzyskania przychodów

Art. 22. 1. Kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 23.

1a. (uchylony).

1b. Kosztami uzyskania przychodów są również wydatki poniesione przez pracodawcę na zapewnienie prawidłowej realizacji pracowniczego programu emerytalnego w rozumieniu przepisów o pracowniczych programach emerytalnych.

1c. U pracodawców będących akcjonariuszami pracowniczych towarzystw emerytalnych kosztami uzyskania przychodu są także:

- 1) wydatki na pokrycie kosztów działalności pracowniczych towarzystw emerytalnych;
- 2) opłaty pobierane przez Komisję Nadzoru Finansowego, o których mowa w przepisach o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych.

1d. W przypadku odpłatnego zbycia nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie nabytych rzeczy lub praw, a także innych nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie nabytych świadczeń, w związku z którymi, stosownie do art. 11 ust. 2–2b, określony został przychód, kosztem uzyskania przychodów z ich odpłatnego zbycia, z uwzględnieniem aktualizacji zgodnie z odrębnymi przepisami, jest:

- 1) wartość przychodu określonego w art. 11 ust. 2 i 2a albo
 - 2) wartość przychodu określonego w art. 11 ust. 2b, powiększona o wydatki na nabycie częściowo odpłatnych rzeczy lub praw albo innych świadczeń
- pomniejszona o sumę odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 22h ust. 1 pkt 1.

1e. W przypadku objęcia udziałów (akcji) w spółce albo wkładów w spółdzielni w zamian za wkład niepieniężny w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część – na dzień objęcia tych udziałów (akcji), wkładów – ustala się koszt uzyskania, przychodu, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 9, w wysokości:

- 1) wartości początkowej przedmiotu wkładu, zaktualizowanej zgodnie z odrębnymi przepisami, pomniejszonej o sumę dokonanych przed wniesieniem tego wkładu odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 22h ust. 1 pkt 1, jeżeli przedmiotem wkładu niepieniężnego są środki trwałe lub wartości niematerialne i prawne;
- 2) wartości:
 - a) nominalnej wnoszonych w formie wkładu niepieniężnego udziałów (akcji) w spółce albo wkładów w spółdzielni, w przypadku gdy zostały objęte w zamian za wkład niepieniężny w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część,
 - b) określonej zgodnie z art. 23 ust. 1 pkt 38, w przypadku gdy udziały (akcje) w spółce albo wkłady w spółdzielni, które są wnoszone w formie wkładu niepieniężnego, nie zostały objęte w zamian za wkład niepieniężny,
 - c) określonej zgodnie z ust. 1f, w przypadku gdy udziały (akcje) w spółce albo wkłady w spółdzielni, które są wnoszone w formie wkładu niepieniężnego, zostały objęte w zamian za wkład niepieniężny w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części – jeżeli przedmiotem wkładu niepieniężnego są udziały (akcje) w spółce albo wkłady w spółdzielni;
- 3) faktycznie poniesionych, niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów, wydatków na nabycie innych niż wymienione w pkt 1 i 2 składników majątku podatnika – jeżeli przedmiotem wkładu są te inne składniki;
- 4) wydatków na nabycie lub wytworzenie składnika majątku, niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów w jakiegokolwiek formie lub wartości początkowej takiego składnika majątku pomniejszonej o sumę dokonanych od tego składnika odpisów amortyzacyjnych – jeżeli składnik ten został otrzymany przez podatnika w związku z likwidacją spółki niebędącej osobą prawną lub wystąpieniem z takiej spółki;
- 5) przyjętej dla celów podatkowych wartości składników majątku, wynikającej z ksiąg, ewidencji i wykazu, o których mowa w art. 24 ust. 3a i art. 24a ust. 1, określonej na dzień objęcia tych udziałów (akcji), nie wyższej jednak niż ich wartość nominalna z dnia objęcia – w przypadku gdy te udziały (akcje) wnoszone w formie wkładu niepieniężnego zostały objęte w następstwie przekształcenia przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną w spółkę kapitałową.

1f. W przypadku odpłatnego zbycia udziałów (akcji) w spółce albo wkładów w spółdzielni objętych w zamian za wkład niepieniężny, na dzień zbycia tych udziałów (akcji) albo wkładów, koszt uzyskania przychodów ustala się w wysokości:

- 1) nominalnej wartości objętych udziałów (akcji) albo wkładów z dnia ich objęcia – jeżeli te udziały (akcje) albo wkłady zostały objęte w zamian za wkład niepieniężny w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część;
- 2) przyjętej dla celów podatkowych wartości składników przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, wynikającej z ksiąg i ewidencji, o których mowa w art. 24a ust. 1, określonej na dzień objęcia tych udziałów (akcji), wkładów, nie wyższej jednak niż ich wartość nominalna z dnia objęcia.

1g. W przypadku zbycia udziałów (akcji) objętych w wyniku podziału, o którym mowa w art. 24 ust. 5 pkt 7, kosztem uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia udziałów (akcji) w spółce przejmującej lub nowo zawiązanej jest ich wartość nominalna ustalona na dzień zarejestrowania podwyższenia kapitału zakładowego spółki przejmującej albo na dzień zarejestrowania spółek nowo zawiązanych.

1h. W przypadku umowy najmu lub dzierżawy rzeczy albo praw majątkowych oraz umów o podobnym charakterze, jeżeli wynajmujący lub wdzierżawiający przeniósł na rzecz osoby trzeciej wierzytelności z tytułu opłat wynikających z takich umów, a umowy te między stronami nie wygasają, do kosztów uzyskania przychodów wynajmującego lub wdzierżawiającego zalicza się zapłacone osobie trzeciej dyskonto lub wynagrodzenie.

1i. Jeżeli podatnik w związku z obejmowaniem udziałów (akcji) w zamian za wkład niepieniężny poniósł wydatki związane z objęciem tych udziałów (akcji), to wydatki te powiększają koszty uzyskania przychodów, o których mowa w ust. 1e.

1j. Dla partnera prywatnego określonego w umowie o partnerstwie publiczno-prywatnym, w rozumieniu ustawy o partnerstwie publiczno-prywatnym, w przypadku nieodpłatnego przeniesienia na rzecz podmiotu publicznego lub innego podmiotu, o którym mowa w art. 11 ust. 2 tej ustawy, własności środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych w terminie określonym w tej umowie, kosztem uzyskania przychodu jest wartość początkowa tych środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, pomniejszona o sumę odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 22h ust. 1 pkt 1.

1k. W przypadku nabycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, w drodze wkładu niepieniężnego (aportu), wartość poszczególnych składników majątku, wchodzących w skład przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, ustala się:

- 1) w wysokości wartości początkowej, określonej w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podmiotu wnoszącego wkład – w przypadku składników zaliczonych do środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych;
- 2) w wysokości przyjętej dla celów podatkowych i wynikającej z ksiąg podatkowych podmiotu wnoszącego wkład na dzień nabycia – w przypadku pozostałych składników.

1l. W przypadku zbycia składników majątku wchodzących w skład przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, nabytych w sposób, o którym mowa w ust. 1k, koszty uzyskania przychodów ustala się w wysokości, o której mowa w tym przepisie, pomniejszonej o dokonane od tych składników odpisy amortyzacyjne.

1ł. W przypadku odpłatnego zbycia udziałów (akcji) spółki powstałej z przekształcenia przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną w spółkę kapitałową, koszt uzyskania przychodów ustala się na dzień zbycia tych udziałów (akcji) w wysokości przyjętej dla celów podatkowych wartości składników majątku, wynikającej z ksiąg, ewidencji i wykazu, o których mowa w art. 24 ust. 3a i art. 24a ust. 1, określonej na dzień objęcia tych udziałów (akcji), nie wyższej jednak niż ich wartość nominalna z dnia objęcia.

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

- 1) wynoszą 111 zł 25 gr miesięcznie, a za rok podatkowy nie więcej niż 1 335 zł, w przypadku gdy podatnik uzyskuje przychody z tytułu jednego stosunku służbowego, stosunku pracy, spółdzielczego stosunku pracy oraz pracy nakładczej;
- 2) nie mogą przekroczyć łącznie 2 002 zł 05 gr za rok podatkowy, w przypadku gdy podatnik uzyskuje przychody równocześnie z tytułu więcej niż jednego stosunku służbowego, stosunku pracy, spółdzielczego stosunku pracy oraz pracy nakładczej;
- 3) wynoszą 139 zł 06 gr miesięcznie, a za rok podatkowy łącznie nie więcej niż 1 668 zł 72 gr, w przypadku gdy miejsce stałego lub czasowego zamieszkania podatnika jest położone poza miejscowością, w której znajduje się zakład pracy, a podatnik nie uzyskuje dodatku za rozłąkę;

4) nie mogą przekroczyć łącznie 2 502 zł 56 gr za rok podatkowy, w przypadku gdy podatnik uzyskuje przychody równocześnie z tytułu więcej niż jednego stosunku służbowego, stosunku pracy, spółdzielczego stosunku pracy oraz pracy nakładczej, a miejsce stałego lub czasowego zamieszkania podatnika jest położone poza miejscowością, w której znajduje się zakład pracy, a podatnik nie uzyskuje dodatku za rozłąkę.

2a. (uchylony).

3. Jeżeli podatnik ponosi koszty uzyskania przychodów ze źródeł, z których dochód podlega opodatkowaniu, oraz koszty związane z przychodami z innych źródeł, a nie jest możliwe ustalenie kosztów uzyskania przypadających na poszczególne źródła, koszty te ustala się w takim stosunku, w jakim pozostają przychody z tych źródeł w ogólnej kwocie przychodów.

3a. Zasadę, o której mowa w ust. 3, stosuje się również w przypadku, gdy część dochodów z tego samego źródła przychodów podlega opodatkowaniu, a część jest wolna od opodatkowania, z wyłączeniem źródeł przychodów określonych w art. 10 ust. 1 pkt 1 i 2.

4. Koszty uzyskania przychodów, są potrącane tylko w tym roku podatkowym, w którym zostały poniesione, z zastrzeżeniem ust. 5, 6 i 10.

5. U podatników prowadzących księgi rachunkowe koszty uzyskania przychodów bezpośrednio związane z przychodami, poniesione w latach poprzedzających rok podatkowy oraz w roku podatkowym, są potrącalne w tym roku podatkowym, w którym osiągnięte zostały odpowiadające im przychody, z zastrzeżeniem ust. 5a i 5b.

5a. Koszty uzyskania przychodów bezpośrednio związane z przychodami, odnoszące się do przychodów danego roku podatkowego, a poniesione po zakończeniu tego roku podatkowego do dnia:

- 1) sporządzenia sprawozdania finansowego, zgodnie z odrębnymi przepisami, nie później jednak niż do upływu terminu określonego do złożenia zeznania, jeżeli podatnicy są obowiązani do sporządzania takiego sprawozdania, albo
- 2) złożenia zeznania, nie później jednak niż do upływu terminu określonego do złożenia tego zeznania, jeżeli podatnicy, zgodnie z odrębnymi przepisami, nie są obowiązani do sporządzania sprawozdania finansowego

– są potrącalne w roku podatkowym, w którym osiągnięte zostały odpowiadające im przychody.

5b. Koszty uzyskania przychodów bezpośrednio związane z przychodami, odnoszące się do przychodów danego roku podatkowego, a poniesione po dniu, o którym mowa w ust. 5a pkt 1 albo pkt 2, są potrącalne w roku podatkowym następującym po roku, za który sporządzane jest sprawozdanie finansowe lub składane jest zeznanie.

5c. Koszty uzyskania przychodów, inne niż koszty bezpośrednio związane z przychodami, 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.

5d. Za dzień poniesienia kosztu uzyskania przychodów, z zastrzeżeniem ust. 5e, 6ba, 6bb i 7b, uważa się dzień, na który ujęto koszt w księgach rachunkowych (zaksięgowano) na podstawie otrzymanej faktury (rachunku), albo dzień, na który ujęto koszt na podstawie innego dowodu w przypadku braku faktury (rachunku), z wyjątkiem sytuacji gdy dotyczyłoby to ujętych jako koszty rezerw albo biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów.

5e. Koszty zaniechanych inwestycji są potrącalne w dacie zbycia inwestycji lub ich likwidacji.

6. Zasady określone w ust. 5–5c, z zastrzeżeniem ust. 6b, mają zastosowanie również do podatników prowadzących podatkowe księgi przychodów i rozchodów, pod warunkiem że stale w każdym roku podatkowym księgi te będą prowadzone w sposób umożliwiający wyodrębnienie kosztów uzyskania przychodów odnoszących się tylko do tego roku podatkowego.

6a. W celu ustalenia wartości zużytych w pozarolniczej działalności gospodarczej lub w działach specjalnych produkcji rolnej surowców i materiałów pochodzących z własnej produkcji roślinnej lub zwierzęcej oraz własnej gospodarki leśnej stosuje się odpowiednio przepis art. 11 ust. 2.

6b. Za dzień poniesienia kosztu uzyskania przychodów w przypadku podatników, o których mowa w ust. 6, z zastrzeżeniem ust. 5e, 6ba, 6bb i 7b, uważa się dzień wystawienia faktury (rachunku) lub innego dowodu stanowiącego podstawę do zaksięgowania (ujęcia) kosztu.

6ba. Należności z tytułów, o których mowa w art. 12 ust. 1 i 6, oraz zasiłki pieniężne z ubezpieczenia społecznego wypłacane przez zakład pracy stanowią koszty uzyskania przychodów w miesiącu, za który są należne, pod warunkiem że zostały wypłacone lub postawione do dyspozycji w terminie wynikającym z przepisów prawa pracy, umowy lub innego stosunku prawnego łączącego strony. W przypadku uchybienia temu terminowi do należności tych stosuje się art. 23 ust. 1 pkt 55.

6bb. Składki z tytułu należności, o których mowa w ust. 6ba, określone w ustawie z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz.U. z 2009 r. Nr 205, poz. 1585 i Nr 218, poz. 1690), w części finansowanej przez płatnika składek, składki na Fundusz Pracy oraz Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych, z zastrzeżeniem art. 23 ust. 1 pkt 37, stanowią koszty uzyskania przychodów w miesiącu, za który należności te są należne, pod warunkiem że składki zostaną opłacone:

- 1) z tytułu należności wypłacanych lub postawionych do dyspozycji w miesiącu, za który są należne – w terminie wynikającym z odrębnych przepisów;
- 2) z tytułu należności wypłacanych lub postawionych do dyspozycji w miesiącu następnym, w terminie wynikającym z przepisów prawa pracy, umowy lub innego stosunku prawnego łączącego strony – nie później niż do 15 dnia tego miesiąca. W przypadku uchybienia tym terminom do składek tych stosuje się art. 23 ust. 1 pkt 55a i ust. 3d.

6c. Koszty uzyskania przychodu z tytułu odpłatnego zbycia, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a–c, z zastrzeżeniem ust. 6d, stanowią udokumentowane koszty nabycia lub udokumentowane koszty wytworzenia, powiększone o udokumentowane nakłady, które zwiększyły wartość rzeczy i praw majątkowych, poczynione w czasie ich posiadania.

6d. Za koszty uzyskania przychodu z tytułu odpłatnego zbycia, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a–c, nabytych w drodze spadku, darowizny lub w inny nieodpłatny sposób, uważa się udokumentowane nakłady, które zwiększyły wartość rzeczy i praw majątkowych, poczynione w czasie ich posiadania oraz kwotę zapłaconego podatku od spadków i darowizn w takiej części, w jakiej wartość zbywanej rzeczy lub prawa przyjęta do opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn odpowiada łącznej wartości rzeczy i praw majątkowych przyjętej do opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn.

6e. Wysokość nakładów, o których mowa w ust. 6c i 6d, ustala się na podstawie faktur VAT w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług oraz dokumentów stwierdzających poniesienie opłat administracyjnych.

6f. Koszty nabycia lub koszty wytworzenia, o których mowa w ust. 6c, są corocznie podwyższane, począwszy od roku następującego po roku, w którym nastąpiło nabycie lub wytworzenie zbywanych rzeczy lub praw majątkowych, do roku poprzedzającego rok podatkowy, w którym nastąpiło ich zbycie, w stopniu odpowiadającym wskaźnikowi wzrostu cen towarów i usług konsumpcyjnych w okresie pierwszych trzech kwartałów roku podatkowego w stosunku do tego samego okresu roku ubiegłego, ogłaszanemu przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski”.

7. (uchylony).

7a. (uchylony).

7b. Koszty prac rozwojowych mogą być zaliczane do kosztów uzyskania przychodów:

- 1) w miesiącu, w którym zostały poniesione albo począwszy od tego miesiąca w równych częściach w okresie nie dłuższym niż 12 miesięcy, albo
- 2) jednorazowo w roku podatkowym, w którym zostały zakończone, albo
- 3) poprzez odpisy amortyzacyjne dokonywane zgodnie z art. 22m ust. 1 pkt 3 od wartości niematerialnych i prawnych, o których mowa w art. 22b ust. 2 pkt 2.

8. Kosztem uzyskania przychodów są odpisy z tytułu zużycia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (odpisy amortyzacyjne) dokonywane wyłącznie zgodnie z art. 22a–22o, z uwzględnieniem art. 23.

8a. W przypadku odpłatnego zbycia przez spółkę niebędącą osobą prawną rzeczy i praw będących przedmiotem wkładu do takiej spółki za koszt uzyskania przychodu uważa się:

- 1) wartość początkową przyjętą przez spółkę w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, ustaloną zgodnie z art. 22g ust. 1 pkt 4, pomniejszoną o sumę odpisów amortyzacyjnych – jeżeli rzeczy te lub prawa były zaliczone do środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych spółki;
- 2) wartość poniesionych wydatków na nabycie albo wytworzenie przedmiotu wkładu, niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów w jakiegokolwiek formie – jeżeli rzeczy te lub prawa nie były zaliczone do środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych spółki.

9. Koszty uzyskania niektórych przychodów określa się:

- 1) z tytułu zapłaty twórcy za przeniesienie prawa własności wynalazku, topografii układu scalonego, wzoru użytkowego, wzoru przemysłowego, znaku towarowego lub wzoru zdobniczego – w wysokości 50% uzyskanego przychodu, z zastrzeżeniem ust. 9a;
- 2) z tytułu opłaty licencyjnej za przeniesienie prawa stosowania wynalazku, topografii układu scalonego, wzoru użytkowego, wzoru przemysłowego, znaku towarowego lub wzoru zdobniczego, otrzymanej w pierwszym roku trwania licencji od pierwszej jednostki, z którą zawarto umowę licencyjną – w wysokości 50% uzyskanego przychodu, z zastrzeżeniem ust. 9a;
- 3) z tytułu korzystania przez twórców z praw autorskich i artystów wykonawców z praw pokrewnych, w rozumieniu odrębnych przepisów, lub rozporządzania przez nich tymi prawami – w wysokości 50% uzyskanego przychodu, z zastrzeżeniem ust. 9a, z tym że koszty te oblicza się od przychodu pomniejszonego o potrącone przez płatnika w danym

miesiącu składki na ubezpieczenia emerytalne i rentowe oraz na ubezpieczenie chorobowe, o których mowa w art. 26 ust. 1 pkt 2 lit. b, których podstawę wymiaru stanowi ten przychód;

3a) (uchylony);

4) z tytułów określonych w art. 13 pkt 2, 4, 6 i 8 – w wysokości 20% uzyskanego przychodu, z tym że koszty te oblicza się od przychodu pomniejszonego o potrącone przez płatnika w danym miesiącu składki na ubezpieczenia emerytalne i rentowe oraz na ubezpieczenie chorobowe, o których mowa w art. 26 ust. 1 pkt 2 lit. b, których podstawę wymiaru stanowi ten przychód;

5) z tytułów określonych w art. 13 pkt 5, 7 i 9 w wysokości określonej w ust. 2 pkt 1, a jeżeli podatnik tego samego rodzaju przychody uzyskuje od więcej niż jednego podmiotu albo od tego samego podmiotu, ale z tytułu kilku stosunków prawnych, w wysokości określonej w ust. 2 pkt 2;

6) z innych źródeł, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 9, uzyskanych na podstawie umowy, do której stosuje się przepisy prawa cywilnego dotyczące umowy zlecenia lub o dzieło – w wysokości 20% uzyskanego przychodu, z tym że koszty te oblicza się od przychodu pomniejszonego o potrącone przez płatnika lub opłacone przez podatnika w danym miesiącu składki na ubezpieczenia emerytalne i rentowe oraz na ubezpieczenie chorobowe, o których mowa w art. 26 ust. 1 pkt 2 lit. b, których podstawę wymiaru stanowi ten przychód.

9a. W roku podatkowym łączne koszty uzyskania przychodów, o których mowa w ust. 9 pkt 1-3, nie mogą przekroczyć 1/2 kwoty stanowiącej górną granicę powyższego przedziału skali podatkowej, o której mowa w art. 27 ust. 1.

10. Jeżeli podatnik udowodni, że koszty uzyskania przychodów były wyższe niż wynikające z zastosowania normy procentowej określonej w ust. 9 pkt 1-4 i pkt 6, koszty uzyskania przyjmuje się w wysokości kosztów faktycznie poniesionych. Przepisy ust. 5 i ust. 5a pkt 2 stosuje się odpowiednio.

10a. Przepis ust. 10 stosuje się również, jeżeli podatnik udowodni, że w roku podatkowym łączne koszty uzyskania przychodów, o których mowa w ust. 9 pkt 1-3 były wyższe niż kwota określona w ust. 9a.

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

11a. (uchylony).

12. Do przychodów, o których mowa w art. 14, nie mają zastosowania koszty uzyskania przychodów określone w ust. 9.

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

Art. 22a. 1. Amortyzacji podlegają, z zastrzeżeniem art. 22c, stanowiące własność lub współwłasność podatnika, nabyte lub wytworzone we własnym zakresie, kompletne i zdatne do użytku w dniu przyjęcia do używania:

1) budowle, budynki oraz lokale będące odrębną własnością,

- 2) maszyny, urządzenia i środki transportu,
- 3) inne przedmioty
 - o przewidywanym okresie używania dłuższym niż rok, wykorzystywane przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą albo oddane do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub umowy określonej w art. 23a pkt 1, zwane środkami trwałymi.

2. Amortyzacji podlegają również, z zastrzeżeniem art. 22c, niezależnie od przewidywanego okresu używania:

- 1) przyjęte do używania inwestycje w obcych środkach trwałych, zwane dalej „inwestycjami w obcych środkach trwałych”,
- 2) budynki i budowle wybudowane na cudzym gruncie,
- 3) składniki majątku, wymienione w ust. 1, niestanowiące własności lub współwłasności podatnika, wykorzystywane przez niego na potrzeby związane z prowadzoną działalnością na podstawie umowy określonej w art. 23a pkt 1, zawartej z właścicielem lub współwłaścicielami tych składników – jeżeli zgodnie z przepisami rozdziału 4a odpisów amortyzacyjnych dokonuje korzystający
 - zwane także środkami trwałymi,
- 4) tabor transportu morskiego w budowie (PKWiU 30.11).

Art. 22b. 1. Amortyzacji podlegają, z zastrzeżeniem art. 22c, nabyte nadające się do gospodarczego wykorzystania w dniu przyjęcia do używania:

- 1) spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego,
- 2) spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego,
- 3) prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej,
- 4) autorskie lub pokrewne prawa majątkowe,
- 5) licencje,
- 6) prawa określone w ustawie z dnia 30 czerwca 2000 r. – Prawo własności przemysłowej (Dz.U. z 2003 r. Nr 119, poz. 1117, z późn. zm.),
- 7) wartość stanowiąca równowartość uzyskanych informacji związanych z wiedzą w dziedzinie przemysłowej, handlowej, naukowej lub organizacyjnej (know-how)
 - o przewidywanym okresie używania dłuższym niż rok, wykorzystywane przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą albo oddane przez niego do używania na podstawie umowy licencyjnej (sublicencji), umowy najmu, dzierżawy lub umowy określonej w art. 23a pkt 1, zwane wartościami niematerialnymi i prawnymi.

2. Amortyzacji podlegają również, z zastrzeżeniem art. 22c, niezależnie od przewidywanego okresu używania:

- 1) wartość firmy, jeżeli wartość ta powstała w wyniku nabycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części w drodze:
- 2) kupna,
- 3) przyjęcia do odpłatnego korzystania, a odpisów amortyzacyjnych, zgodnie z przepisami rozdziału 4a, dokonuje korzystający,
- 4) koszty prac rozwojowych zakończonych wynikiem pozytywnym, który może być wykorzystany na potrzeby działalności gospodarczej podatnika, jeżeli:
 - a) produkt lub technologia wytwarzania są ściśle ustalone, a dotyczące ich koszty prac rozwojowych wiarygodnie określone, oraz

- b) techniczna przydatność produktu lub technologii została przez podatnika odpowiednio udokumentowana i na tej podstawie podatnik podjął decyzję o wytwarzaniu tych produktów lub stosowaniu technologii, oraz
 - c) z dokumentacji dotyczącej prac rozwojowych wynika, że koszty prac rozwojowych zostaną pokryte spodziewanymi przychodami ze sprzedaży tych produktów lub zastosowania technologii,
- 3) składniki majątku, wymienione w ust. 1, niestanowiące własności lub współwłasności podatnika, wykorzystywane przez niego na potrzeby związane z prowadzoną działalnością na podstawie umowy określonej w art. 23a pkt 1, zawartej z właścicielem lub współwłaścicielami albo uprawnionymi do korzystania z tych wartości – jeżeli zgodnie z przepisami rozdziału 4a odpisów amortyzacyjnych dokonuje korzystający
- zwane także wartościami niematerialnymi i prawnymi.

Art. 22c. Amortyzacji nie podlegają:

- 1) grunty i prawa wieczystego użytkowania gruntów,
 - 2) budynki mieszkalne wraz ze znajdującymi się w nich dźwigami lub lokale mieszkalne, służące prowadzonej działalności gospodarczej lub wydzierżawiane albo wynajmowane na podstawie umowy, jeżeli podatnik nie podejmie decyzji o ich amortyzowaniu,
 - 3) dzieła sztuki i eksponaty muzealne,
 - 4) wartość firmy, jeżeli wartość ta powstała w inny sposób niż określony w art. 22b ust. 2 pkt 1,
 - 5) składniki majątku, które nie są używane na skutek zawieszenia wykonywania działalności gospodarczej na podstawie przepisów o swobodzie działalności gospodarczej albo zaprzestania działalności, w której te składniki były używane; w tym przypadku składniki te nie podlegają amortyzacji od miesiąca następującego po miesiącu, w którym zawieszono albo zaprzestano tę działalność
- zwane odpowiednio środkami trwałymi lub wartościami niematerialnymi i prawnymi.

Art. 22d. 1. Podatnicy mogą nie dokonywać odpisów amortyzacyjnych od składników majątku, o których mowa w art. 22a i 22b, których wartość początkowa, określona zgodnie z art. 22g, nie przekracza 3 500 zł; wydatki poniesione na ich nabycie stanowią wówczas koszty uzyskania przychodów w miesiącu oddania ich do używania.

2. Składniki majątku, o których mowa w art. 22a–22c, z wyłączeniem składników wymienionych w ust. 1, wprowadza się do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych zgodnie z art. 22n, najpóźniej w miesiącu przekazania ich do używania. Późniejszy termin wprowadzenia uznaje się za ujawnienie środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej, o których mowa w art. 22h ust. 1 pkt 4.

Art. 22e. 1. Jeżeli podatnicy nabędą lub wytworzą we własnym zakresie składniki majątku wymienione w art. 22a ust. 1 i art. 22b ust. 1, o wartości początkowej przekraczającej 3 500 zł, i ze względu na przewidywany przez nich okres używania równy lub krótszy niż rok nie zaliczą ich do środków trwałych albo wartości niematerialnych i prawnych, a faktyczny okres ich używania przekroczy rok – podatnicy są obowiązani, w pierwszym miesiącu następującym po miesiącu, w którym ten rok upłynął:

- 1) zaliczyć te składniki do środków trwałych albo wartości niematerialnych i prawnych, przyjmując je do ewidencji w cenie nabycia albo koszcie wytworzenia;
- 2) zmniejszyć koszty uzyskania przychodów o różnicę między ceną nabycia lub kosztem wytworzenia a kwotą odpisów amortyzacyjnych, przypadającą na okres ich dotychczas-

sowego używania, obliczonych dla środków trwałych przy zastosowaniu stawek amortyzacyjnych określonych w Wykazie rocznych stawek amortyzacyjnych, stanowiącym załącznik nr 1 do ustawy, zwanym „Wykazem stawek amortyzacyjnych”, a dla wartości niematerialnych i prawnych przy zastosowaniu zasad określonych w art. 22m;

- 3) stosować stawki amortyzacji, o których mowa w pkt 2, w całym okresie dokonywania odpisów amortyzacyjnych;
- 4) wpłacić, w terminie do 20 dnia tego miesiąca, do urzędu skarbowego kwotę odsetek naliczonych od dnia zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wydatków na nabycie lub wytworzenie we własnym zakresie składników majątku do dnia, w którym okres ich używania przekroczył rok, i naliczoną kwotę odsetek wykazać w zeznaniu, o którym mowa w art. 45 ust. 1 lub 1a pkt 2; odsetki od różnicy, o której mowa w pkt 2, są naliczane według stawki odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych obowiązującej w dniu zaliczenia składnika majątku do środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych.

2. Przepisy ust. 1 stosuje się odpowiednio w przypadku zaliczenia wydatków na nabycie lub wytworzenie we własnym zakresie składników majątku o wartości początkowej przekraczającej 3 500 zł do kosztów uzyskania przychodów, a następnie zaliczenia tych składników do środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych przed upływem roku od dnia ich nabycia lub wytworzenia; w tym przypadku odsetki nalicza się do dnia zaliczenia ich do środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych.

3. Jeżeli różnica, o której mowa w ust. 1 pkt 2, jest wyższa od kosztów danego miesiąca, nierozliczona nadwyżka kosztów pomniejsza koszty w następnych miesiącach.

Art. 22f. 1. Podatnicy, z wyjątkiem tych, którzy ze względu na ogłoszoną upadłość obejmującą likwidację majątku nie prowadzą działalności gospodarczej, dokonują odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, o których mowa w art. 22a ust. 1 i ust. 2 pkt 1–3 oraz w art. 22b.

2. Podatnicy będący armatorami, z wyjątkiem tych, którzy ze względu na ogłoszoną upadłość obejmującą likwidację majątku nie prowadzą działalności gospodarczej, mogą dokonywać odpisów amortyzacyjnych od zamówionego przez nich taboru transportu morskiego w budowie, o którym mowa w art. 22a ust. 2 pkt 4.

3. Odpisów amortyzacyjnych dokonuje się zgodnie z art. 22h–22m, gdy wartość początkowa środka trwałego albo wartości niematerialnej i prawnej w dniu przyjęcia do używania jest wyższa niż 3 500 zł. W przypadku gdy wartość początkowa jest równa lub niższa niż 3 500 zł, podatnicy, z zastrzeżeniem art. 22d ust. 1, mogą dokonywać odpisów amortyzacyjnych zgodnie z art. 22h–22m albo jednorazowo – w miesiącu oddania do używania tego środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej, albo w miesiącu następnym.

4. Jeżeli tylko część nieruchomości, w tym budynku mieszkalnego lub lokalu mieszkalnego, jest wykorzystywana do prowadzenia działalności gospodarczej bądź wynajmowana lub wdzierżawiana – odpisów amortyzacyjnych dokonuje się w wysokości ustalonej od wartości początkowej nieruchomości, budynku lub lokalu odpowiadającej stosunkowi powierzchni użytkowej wykorzystywanej do prowadzenia działalności gospodarczej, wynajmowanej lub wdzierżawianej, do ogólnej powierzchni użytkowej tej nieruchomości, budynku lub lokalu.

5. Odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, które zostały przewłaszczone w celu zabezpieczenia wierzytelności, w tym pożyczki lub kredytu, dokonuje dotychczasowy właściciel, w tym pożyczkobiorca lub kredytobiorca.

Art. 22g. 1. Za wartość początkową środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, z uwzględnieniem ust. 2–18, uważa się:

- 1) w razie odpłatnego nabycia – cenę ich nabycia;
- 1a) w razie częściowo odpłatnego nabycia – cenę ich nabycia powiększoną o wartość przychodu, określonego w art. 11 ust. 2b;
- 2) w razie wytworzenia we własnym zakresie – koszt wytworzenia;
- 3) w razie nabycia w drodze spadku, darowizny lub w inny nieodpłatny sposób – wartość rynkową z dnia nabycia, chyba że umowa darowizny albo umowa o nieodpłatnym przekazaniu określa tę wartość w niższej wysokości;
- 4) w razie nabycia w postaci wkładu niepieniężnego (aportu) wniesionego do spółki niebędącej osobą prawną:
 - a) wartość początkową, od której dokonywane były odpisy amortyzacyjne – jeżeli przedmiot wkładu był amortyzowany,
 - b) wydatki poniesione na nabycie lub wytworzenie przedmiotu wkładu, niezaliczone do kosztów uzyskania przychodów w jakiegokolwiek formie – jeżeli przedmiot wkładu nie był amortyzowany,
 - c) wartość określoną zgodnie z art. 19 – jeżeli ustalenie wydatków na nabycie lub wytworzenie przedmiotu wkładu przez wspólnika wnoszącego wkład, będącego osobą fizyczną, jest niemożliwe i przedmiot wkładu nie był wykorzystywany przez wnoszącego wkład w prowadzonej działalności gospodarczej, z wyłączeniem wartości niematerialnych i prawnych wytworzonych przez wspólnika we własnym zakresie;
- 5) w razie otrzymania w związku z likwidacją osoby prawnej, z zastrzeżeniem ust. 14b, ustaloną przez podatnika wartość poszczególnych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, nie wyższą jednak od ich wartości rynkowej.

1a. Przepis ust. 1 pkt 4 lit. a i b stosuje się odpowiednio w przypadku składnika majątku wnoszonego w postaci wkładu niepieniężnego (aportu) do spółki niebędącej osobą prawną przez wspólnika, który składnik ten otrzymał w następstwie likwidacji spółki niebędącej osobą prawną bądź wystąpienia z takiej spółki.

2. Wartość początkową firmy stanowi dodatnia różnica między ceną nabycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, ustaloną zgodnie z ust. 3 i 5, a wartością rynkową składników majątkowych wchodzących w skład kupionego, przyjętego do odpłatnego korzystania albo wniesionego do spółki przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, odpowiednio z dnia kupna, przyjęcia do odpłatnego korzystania albo wniesienia do spółki.

3. Za cenę nabycia uważa się kwotę należną zbywcy, powiększoną o koszty związane z zakupem naliczone do dnia przekazania środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej do używania, a w szczególności o koszty transportu, załadunku i wyładunku, ubezpieczenia w drodze, montażu, instalacji i uruchomienia programów oraz systemów komputerowych, opłat notarialnych, skarbowych i innych, odsetek, prowizji, oraz pomniejszoną o podatek od towarów i usług, z wyjątkiem przypadków, gdy zgodnie z odrębnymi przepisami podatek od towarów i usług nie stanowi podatku naliczonego albo podatnikowi nie przysługuje obniżenie kwoty należnego podatku o podatek naliczony albo zwrot różnicy podatku w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług. W przypadku importu cena nabycia obejmuje cło i podatek akcyzowy od importu składników majątku.

4. Za koszt wytworzenia uważa się wartość, w cenie nabycia, zużytych do wytworzenia środków trwałych: rzeczowych składników majątku i wykorzystanych usług obcych, kosztów

wynagrodzeń za prace wraz z pochodnymi i inne koszty dające się zaliczyć do wartości wytworzonych środków trwałych. Do kosztu wytworzenia nie zalicza się wartości własnej pracy podatnika, jego małżonka i małoletnich dzieci, kosztów ogólnych zarządu, kosztów sprzedaży oraz pozostałych kosztów operacyjnych i kosztów operacji finansowych, w szczególności odsetek od pożyczek (kredytów) i prowizji, z wyłączeniem odsetek i prowizji naliczonych do dnia przekazania środka trwałego do używania.

5. Cenę nabycia, o której mowa w ust. 3, oraz koszt wytworzenia, o którym mowa w ust. 4, koryguje się o różnice kursowe, naliczone do dnia przekazania do używania środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej.

6. Wartość początkową składników majątku nabytych w sposób określony w ust. 1 pkt 3–5, wymagających montażu, powiększa się o wydatki poniesione na ich montaż.

7. Wartość początkową inwestycji w obcych środkach trwałych oraz budynków i budowli wybudowanych na obcym gruncie ustala się, stosując odpowiednio ust. 3–5.

8. Jeżeli nie można ustalić ceny nabycia środków trwałych lub ich części nabytych przez podatników przed dniem założenia ewidencji lub sporządzenia wykazu, o których mowa w art. 22n, wartość początkową tych środków przyjmuje się w wysokości wynikającej z wyceny dokonanej przez podatnika, z uwzględnieniem cen rynkowych środków trwałych tego samego rodzaju z grudnia roku poprzedzającego rok założenia ewidencji lub sporządzenia wykazu oraz stanu i stopnia ich zużycia.

9. Jeżeli podatnik nie może ustalić kosztu wytworzenia, o którym mowa w ust. 4, wartość początkową środków trwałych ustala się w wysokości określonej z uwzględnieniem cen rynkowych, o których mowa w ust. 8, przez biegłego, powołanego przez podatnika.

10. Podatnicy mogą ustalić wartość początkową budynków mieszkalnych lub lokali mieszkalnych: wynajmowanych, wdzierżawianych albo używanych przez właściciela na cele prowadzonej przez niego działalności gospodarczej, przyjmując w każdym roku podatkowym wartość stanowiącą iloczyn metrów kwadratowych wynajmowanej, wdzierżawianej lub używanej przez właściciela powierzchni użytkowej tego budynku lub lokalu i kwoty 988 zł, przy czym za powierzchnię użytkową uważa się powierzchnię przyjętą dla celów podatku od nieruchomości.

11. W razie gdy składnik majątku stanowi współwłasność podatnika, wartość początkową tego składnika ustala się w takiej proporcji jego wartości, w jakiej pozostaje udział podatnika we własności tego składnika majątku; zasada ta nie ma zastosowania do składników majątku stanowiących wspólność majątkową małżonków, chyba że małżonkowie wykorzystują składnik majątku w działalności gospodarczej prowadzonej odrębnie.

12. W razie zmiany formy prawnej, a także połączenia albo podziału podmiotów dokonywanych na podstawie odrębnych przepisów – wartość początkową środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych ustala się w wysokości wartości początkowej określonej w ewidencji (wykazie) podmiotu o zmienionej formie prawnej, podzielonego albo połączonego. Zasadę tę stosuje się odpowiednio do spółek niebędących osobami prawnymi.

13. Przepis ust. 12 stosuje się odpowiednio w razie:

- 1) podjęcia działalności przez podmiot po przerwie trwającej nie dłużej niż 3 lata,
- 2) zmiany formy prawnej prowadzonej działalności, polegającej na połączeniu lub podziale dotychczasowych podmiotów albo zmianie współników spółki niebędącej osobą prawną,
- 3) (uchylony),

- 4) (uchylony),
- 5) zmiany działalności wykonywanej samodzielnie przez jednego z małżonków na działalność wykonywaną samodzielnie przez drugiego z małżonków
– jeżeli przed przerwą lub zmianą składniki majątku były wprowadzone do ewidencji (wykazu).

14. W razie nabycia w drodze kupna lub przyjęcia do odpłatnego korzystania przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, łączną wartość początkową nabytych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych stanowi:

- 1) suma ich wartości rynkowej w przypadku wystąpienia dodatniej wartości firmy, ustalonej zgodnie z ust. 2;
- 2) różnica między ceną nabycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, ustaloną zgodnie z ust. 3 i 5, a wartością składników majątkowych niebędących środkami trwałymi ani wartościami niematerialnymi i prawnymi, w przypadku niewystąpienia dodatniej wartości firmy.

14a. Przepis ust. 12 stosuje się odpowiednio w razie nabycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części w drodze wkładu niepieniężnego.

14b. W przypadku otrzymania w związku z likwidacją osoby prawnej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, które uprzednio zostały wniesione do tej osoby prawnej jako wkład niepieniężny w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, przepis ust. 12 stosuje się odpowiednio.

14c. W przypadku otrzymania, w związku z likwidacją spółki niebędącej osobą prawną lub wystąpieniem wspólnika z takiej spółki, środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych przepis ust. 12 stosuje się odpowiednio.

15. W razie nabycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części w drodze spadku lub darowizny, łączną wartość początkową nabytych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych stanowi suma ich wartości rynkowej, nie wyższa jednak od różnicy pomiędzy wartością tego przedsiębiorstwa albo jego zorganizowaną częścią a wartością składników mienia, niebędących środkami trwałymi ani wartościami niematerialnymi i prawnymi, określoną dla celów podatku od spadków i darowizn.

16. Przy ustalaniu wartości początkowej poszczególnych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, zgodnie z ust. 1 pkt 3–5 oraz ust. 2, 8, 9, 14 i 15, przepis art. 19 stosuje się odpowiednio.

17. Jeżeli środki trwałe uległy ulepszeniu w wyniku przebudowy, rozbudowy, rekonstrukcji, adaptacji lub modernizacji, wartość początkową tych środków, ustaloną zgodnie z ust. 1, 3–9 i 11–15, powiększa się o sumę wydatków na ich ulepszenie, w tym także o wydatki na nabycie części składowych lub peryferyjnych, których jednostkowa cena nabycia przekracza 3 500 zł. Środki trwałe uważa się za ulepszone, gdy suma wydatków poniesionych na ich przebudowę, rozbudowę, rekonstrukcję, adaptację lub modernizację w danym roku podatkowym przekracza 3 500 zł i wydatki te powodują wzrost wartości użytkowej w stosunku do wartości z dnia przyjęcia środków trwałych do używania, mierzonej w szczególności okresem używania, zdolnością wytwórczą, jakością produktów uzyskiwanych za pomocą ulepszonych środków trwałych i kosztami ich eksploatacji.

18. Wartość początkową praw majątkowych, w tym licencji i autorskich praw majątkowych, stanowi cena nabycia tych praw; jeżeli wynagrodzenie (opłaty) wynikające z umowy licencyjnej albo z umowy o przeniesienie innych praw majątkowych jest uzależnione od

wysokości przychodów z licencji lub praw uzyskanych przez licencjobiorcę albo nabywcę – przy ustalaniu wartości początkowej praw majątkowych, w tym licencji, nie uwzględnia się tej części wynagrodzenia.

19. (uchylony).

20. W razie trwałego odłączenia od danego środka trwałego części składowej lub peryferyjnej wartość początkową tego środka zmniejsza się, od następnego miesiąca po odłączeniu, o różnicę między ceną nabycia (kosztem wytworzenia) odłączonej części a przypadającą na nią, w okresie połączenia, sumą odpisów amortyzacyjnych obliczoną przy zastosowaniu metody amortyzacji i stawki amortyzacyjnej stosowanej przy obliczaniu odpisów amortyzacyjnych tego środka trwałego.

21. Jeżeli odłączona część zostanie następnie przyłączona do innego środka trwałego, w miesiącu połączenia zwiększa się wartość początkową tego innego środka o różnicę, o której mowa w ust. 20.

22. Przepis ust. 12 ma zastosowanie, jeżeli z odrębnych przepisów wynika, że podmiot powstały w wyniku zmiany formy prawnej, podziału albo połączenia lub podmiot istniejący, do którego przeniesiono w wyniku wydzielenia część majątku podmiotu dzielonego, wstępuje we wszelkie prawa i obowiązki podmiotu o zmienionej formie prawnej, połączonego albo podzielonego.

Art. 22h. 1. Odpisów amortyzacyjnych dokonuje się:

- 1) od wartości początkowej środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, z zastrzeżeniem art. 22k, począwszy od pierwszego miesiąca następującego po miesiącu, w którym ten środek lub wartość wprowadzono do ewidencji (wykazu), z zastrzeżeniem art. 22e, do końca tego miesiąca, w którym następuje zrównanie sumy odpisów amortyzacyjnych z ich wartością początkową lub w którym postawiono je w stan likwidacji, zbyto lub stwierdzono ich niedobór; suma odpisów amortyzacyjnych obejmuje również odpisy, których, zgodnie z art. 23 ust. 1, nie uważa się za koszty uzyskania przychodów;
- 2) od zamówionego przez armatora taboru transportu morskiego w budowie, o którym mowa w art. 22a ust. 2 pkt 4, począwszy od pierwszego miesiąca następującego po miesiącu, w którym armator poniósł wydatki (w tym dokonał wpłat zaliczek) na budowę taboru w wysokości co najmniej 10% wartości kontraktowej odrębnie dla każdego obiektu tego taboru; wartość kontraktową, o której mowa w niniejszym punkcie, ustala się na dzień zawarcia umowy na budowę danego obiektu;
- 3) od używanych sezonowo środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych w okresie ich wykorzystywania; w tym przypadku wysokość odpisu miesięcznego ustala się przez podzielenie rocznej kwoty odpisów amortyzacyjnych przez liczbę miesięcy w sezonie albo przez 12 miesięcy w roku;
- 4) od ujawnionych środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych nieobjętych dotychczas ewidencją, począwszy od miesiąca następującego po miesiącu, w którym te środki lub wartości zostały wprowadzone do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych.

2. Podatnicy, z zastrzeżeniem art. 22l i 22ł, dokonują wyboru jednej z metod amortyzacji określonej w art. 22i–22k dla poszczególnych środków trwałych przed rozpoczęciem ich amortyzacji; wybraną metodę stosuje się do pełnego zamortyzowania danego środka trwałego.

3. Podmioty powstałe w wyniku zmiany formy prawnej, podziału albo połączenia podmiotów, o których mowa w art. 22g ust. 12 lub 13, dokonują odpisów amortyzacyjnych

z uwzględnieniem dotychczasowej wysokości odpisów oraz kontynuując metodę amortyzacji przyjętą przez podmiot o zmienionej formie prawnej, podzielony albo połączony, z uwzględnieniem art. 22i ust. 2–7.

3a. Przepis ust. 3 stosuje się odpowiednio w razie nabycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części w drodze wkładu niepieniężnego, jeżeli składniki majątku wchodzące w skład wkładu niepieniężnego były wprowadzone do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podmiotu wnoszącego taki wkład.

3b. W przypadku otrzymania w związku z likwidacją osoby prawnej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, które uprzednio zostały wniesione do tej osoby prawnej jako wkład niepieniężny w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, przepis ust. 3 stosuje się odpowiednio.

3c. W przypadku otrzymania, w związku z likwidacją spółki niebędącej osobą prawną lub wystąpieniem wspólnika z takiej spółki, środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych przepis ust. 3 stosuje się odpowiednio.

3d. Przepis ust. 3 stosuje się odpowiednio w przypadku określonym w art. 22g ust. 1 pkt 4 lit. a.

4. Podatnicy mogą dokonywać odpisów amortyzacyjnych w równych ratach co miesiąc albo w równych ratach co kwartał, albo jednorazowo na koniec roku podatkowego, z uwzględnieniem art. 22i. Suma odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych dokonanych w pierwszym roku podatkowym, w którym środki te zostały wprowadzone do ewidencji, nie może przekroczyć wartości tych odpisów przypadających za okres od wprowadzenia ich do ewidencji (wykazu) do końca tego roku podatkowego.

Art. 22i. 1. Odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych, z zastrzeżeniem art. 22j–22l, dokonuje się przy zastosowaniu stawek amortyzacyjnych określonych w Wykazie stawek amortyzacyjnych i zasad, o których mowa w art. 22h ust. 1 pkt 1.

2. Podatnicy mogą podane w Wykazie stawek amortyzacyjnych stawki podwyższać:

- 1) dla budynków i budowli używanych w warunkach:
 - a) pogorszonych – przy zastosowaniu współczynników nie wyższych niż 1,2,
 - b) złych – przy zastosowaniu współczynników nie wyższych niż 1,4;
- 2) dla maszyn, urządzeń i środków transportu, z wyjątkiem morskiego taboru pływającego, używanych bardziej intensywnie w stosunku do warunków przeciętnych albo wymagających szczególnej sprawności technicznej – przy zastosowaniu w tym okresie współczynników nie wyższych niż 1,4;
- 3) dla maszyn i urządzeń zaliczonych do grupy 4–6 i 8 Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT) wydanej na podstawie odrębnych przepisów, zwanej dalej „Klasyfikacją”, poddanych szybkiemu postępowi technicznemu – przy zastosowaniu współczynników nie wyższych niż 2,0.

3. W razie wystąpienia bądź ustania warunków uzasadniających podwyższenie stawek, o których mowa w ust. 2 pkt 1 i 2, stawki te ulegają podwyższeniu lub obniżeniu od miesiąca następującego po miesiącu, w którym zaistniały okoliczności uzasadniające te zmiany.

4. Podatnicy mogą podwyższać stawki dla środków trwałych wymienionych w ust. 2 pkt 3 bądź rezygnować z ich stosowania począwszy od miesiąca następującego po miesiącu, w którym środki te zostały wprowadzone do ewidencji, albo od pierwszego miesiąca każdego następnego roku podatkowego.

5. Podatnicy mogą obniżyć podane w Wykazie stawek amortyzacyjnych stawki dla poszczególnych środków trwałych. Zmiany stawki dokonuje się począwszy od miesiąca, w którym środki te zostały wprowadzone do ewidencji, albo od pierwszego miesiąca każdego następnego roku podatkowego.

6. W przypadku podwyższenia stawek amortyzacyjnych, podanych w Wykazie stawek amortyzacyjnych przy zastosowaniu współczynników określonych w ust. 2, należy dla poszczególnych środków trwałych stosować jeden wybrany współczynnik, przez który mnoży się stawkę amortyzacyjną właściwą dla danego środka trwałego, przyjętą z Wykazu stawek amortyzacyjnych.

7. Wyjaśnienia dotyczące warunków używania budynków i budowli, określenia szczególnej sprawności technicznej maszyn, urządzeń i środków transportu oraz maszyn i urządzeń poddanych szybkiemu postępowi technicznemu, o których mowa w ust. 2, zawarte są w objaśnieniach do Wykazu stawek amortyzacyjnych.

Art. 22j. 1. Podatnicy, z zastrzeżeniem art. 22i, mogą indywidualnie ustalić stawki amortyzacyjne dla używanych lub ulepszonych środków trwałych, po raz pierwszy wprowadzonych do ewidencji danego podatnika, z tym że okres amortyzacji nie może być krótszy niż:

- 1) dla środków trwałych zaliczonych do grupy 3–6 i 8 Klasyfikacji:
 - a) 24 miesiące – gdy ich wartość początkowa nie przekracza 25 000 zł,
 - b) 36 miesięcy – gdy ich wartość początkowa jest wyższa od 25 000 zł i nie przekracza 50 000 zł,
 - c) 60 miesięcy – w pozostałych przypadkach;
- 2) dla środków transportu, w tym samochodów osobowych – 30 miesięcy;
- 3) dla budynków (lokali) i budowli, innych niż wymienione w pkt 4 – 10 lat, z wyjątkiem:
 - a) trwale związanych z gruntem budynków handlowo-usługowych wymienionych w rodzaju 103 Klasyfikacji i innych budynków niemieszkalnych wymienionych w rodzaju 109 Klasyfikacji, trwale związanych z gruntem,
 - b) kiosków towarowych o kubaturze poniżej 500 m³, domków kempingowych i budynków zastępczych
– dla których okres amortyzacji – nie może być krótszy niż 3 lata;
- 4) dla budynków (lokali) niemieszkalnych, dla których stawka amortyzacyjna z Wykazu stawek amortyzacyjnych wynosi 2,5 % – 40 lat pomniejszone o pełną liczbę lat, które upłynęły od dnia ich oddania po raz pierwszy do używania do dnia wprowadzenia do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych prowadzonej przez podatnika, z tym że okres amortyzacji nie może być krótszy niż 10 lat.

2. Środki trwałe, o których mowa w ust. 1 pkt 1 i 2, uznaje się za:

- 1) używane – jeżeli podatnik udowodni, że przed ich nabyciem były wykorzystywane co najmniej przez okres 6 miesięcy, lub
- 2) ulepszone – jeżeli przed wprowadzeniem do ewidencji wydatki poniesione przez podatnika na ich ulepszenie stanowiły co najmniej 20 % wartości początkowej.

3. Środki trwałe, o których mowa w ust. 1 pkt 3, uznaje się za:

- 1) używane – jeżeli podatnik wykaże, że przed ich nabyciem były wykorzystywane co najmniej przez okres 60 miesięcy, lub
- 2) ulepszone – jeżeli przed wprowadzeniem do ewidencji wydatki poniesione przez podatnika na ulepszenie stanowiły co najmniej 30 % wartości początkowej.

4. Podatnicy mogą indywidualnie ustalić stawki amortyzacyjne dla przyjętych do używania inwestycji w obcych środkach trwałych, z tym że dla:

- 1) inwestycji w obcych budynkach (lokalach) lub budowlach – okres amortyzacji nie może być krótszy niż 10 lat;
- 2) inwestycji w obcych środkach trwałych innych niż wymienione w pkt 1 – okres amortyzacji ustala się według zasad określonych w ust. 1 pkt 1 i 2.

5. (uchylony).

Art. 22k. 1. Odpisów amortyzacyjnych można dokonywać od wartości początkowej maszyn i urządzeń zaliczonych do grupy 3–6 i 8 Klasyfikacji oraz środków transportu, z wyłączeniem samochodów osobowych, w pierwszym podatkowym roku ich używania przy zastosowaniu stawek podanych w Wykazie stawek amortyzacyjnych podwyższonych, z zastrzeżeniem ust. 2, o współczynnik nie wyższy niż 2,0, a w następnych latach podatkowych od ich wartości początkowej pomniejszonej o dotychczasowe odpisy amortyzacyjne, ustalonej na początek kolejnych lat ich używania. Począwszy od roku podatkowego, w którym tak określona roczna kwota amortyzacji miałaby być niższa od rocznej kwoty amortyzacji obliczonej przy zastosowaniu metody określonej w art. 22i ust. 1, podatnicy dokonują dalszych odpisów amortyzacyjnych zgodnie z art. 22i.

2. W przypadku używania środków trwałych, określonych w ust. 1, w zakładzie danego podatnika położonym na terenie gminy o szczególnym zagrożeniu wysokim bezrobociem strukturalnym albo w gminie zagrożonej recesją i degradacją społeczną, których wykaz na podstawie odrębnych przepisów ustala Rada Ministrów – stawki podane w Wykazie stawek amortyzacyjnych można podwyższyć przy zastosowaniu współczynników nie wyższych niż 3,0, dokonując obliczenia odpisów amortyzacyjnych zgodnie z zasadą określoną w ust. 1.

3. Jeżeli w trakcie roku podatkowego:

- 1) gmina zostanie wyłączona z wykazu, o którym mowa w ust. 2, lub
 - 2) podatnik przestanie mieć siedzibę na terenie gminy, o której mowa w ust. 2
- podatnik może stosować do końca tego roku podwyższone stawki amortyzacyjne.

4. (uchylony).

5. (uchylony).

6. (uchylony).

7. Podatnicy, w roku podatkowym, w którym rozpoczęli prowadzenie działalności gospodarczej, z zastrzeżeniem ust. 11, oraz mali podatnicy, mogą dokonywać jednorazowo odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych zaliczonych do grupy 3–8 Klasyfikacji, z wyłączeniem samochodów osobowych, w roku podatkowym, w którym środki te zostały wprowadzone do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym równowartości kwoty 50 000 euro łącznej wartości tych odpisów amortyzacyjnych.

8. Podatnicy mogą dokonywać odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w ust. 7, nie wcześniej niż w miesiącu, w którym środki trwałe zostały wprowadzone do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, lub stosować zasady określone w art. 22h ust. 4. Od następnego roku podatkowego podatnicy dokonują odpisów amortyzacyjnych zgodnie z ust. 1 lub art. 22i; suma odpisów amortyzacyjnych, w tym dokonanych w pierwszym roku podatkowym oraz niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów zgodnie z art. 22 ust. 1, nie może przekroczyć wartości początkowej tych środków trwałych.

9. Przy określaniu limitu, o którym mowa w ust. 7, nie uwzględnia się odpisów amortyzacyjnych od nieprzekraczającej 3 500 zł wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, o których mowa w art. 22f ust. 3.

10. Pomoc, o której mowa w ust. 7, stanowi pomoc de minimis udzielaną w zakresie i na zasadach określonych w bezpośrednio obowiązujących aktach prawa wspólnotowego dotyczących pomocy w ramach zasady de minimis.

11. Przepis ust. 7 nie ma zastosowania do podatnika rozpoczynającego prowadzenie działalności gospodarczej, który w roku rozpoczęcia tej działalności, a także w okresie dwóch lat, licząc od końca roku poprzedzającego rok jej rozpoczęcia, prowadził działalność gospodarczą samodzielnie lub jako wspólnik spółki niemającej osobowości prawnej lub działalność taką prowadził małżonek tej osoby, jeżeli między małżonkami istniała w tym czasie wspólność majątkowa.

12. Przeliczenia na złote kwoty, o której mowa w ust. 7, dokonuje się według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na pierwszy dzień roboczy października roku poprzedzającego rok podatkowy, w którym wystąpiło zdarzenie, o którym mowa w tym przepisie, w zaokrągleniu do 1 000 zł.

13. W przypadku spółki niemającej osobowości prawnej kwota limitu odpisów amortyzacyjnych, o której mowa w ust. 7, dotyczy spółki.

Art. 22l. 1. Odpisów amortyzacyjnych od taboru transportu morskiego w budowie, wymienionego w art. 22a ust. 2 pkt 4, dokonuje się w ratach co miesiąc przy zastosowaniu stawek amortyzacyjnych określonych dla taboru pływającego w Wykazie stawek amortyzacyjnych.

2. Podstawę obliczenia odpisów amortyzacyjnych od obiektów taboru wymienionych w ust. 1 stanowi część wartości kontraktowej, o której mowa w art. 22h ust. 1 pkt 2, powiększona o kolejne wydatki (zaliczki), ponoszone na budowę danego obiektu; wydatki te zwiększają sukcesywnie podstawę dokonywania odpisów amortyzacyjnych w miesiącu następującym po miesiącu ich poniesienia.

3. Odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w ust. 1, dokonuje się do końca miesiąca, w którym dany obiekt taboru został przyjęty do użytkowania; jeżeli nie dojdzie do zawarcia umowy przenoszącej na armatora własność zamawianego taboru, armator jest obowiązany zmniejszyć koszty uzyskania przychodów o dokonane odpisy amortyzacyjne, obliczone zgodnie z ust. 1 i 2, w miesiącu, w którym odstąpiono od umowy.

4. Odpisów amortyzacyjnych od przyjętego do użytkowania taboru morskiego dokonuje się zgodnie z art. 22i. Suma odpisów amortyzacyjnych dokonanych zgodnie z art. 22i i odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w ust. 2, nie może przekroczyć wartości początkowej danego obiektu taboru transportu morskiego.

Art. 22l. 1. Od środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych otrzymanych do odpłatnego korzystania, zgodnie z umowami zawartymi na podstawie przepisów o komercjalizacji i prywatyzacji, jeżeli z tych umów wynika prawo zakupu tych środków albo wartości przez korzystającego za cenę ustaloną w umowach, podatnicy dokonują odpisów amortyzacyjnych na zasadach określonych w art. 22h ust. 1. Stawki amortyzacyjne, z uwzględnieniem art. 22i i 22m, ustala się w proporcji do okresu wynikającego z umowy, z wyjątkiem środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych o krótszym okresie amortyzacji niż okres trwania umowy.

2. W razie nabycia środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych otrzymanych do odpłatnego korzystania na podstawie umów, o których mowa w ust. 1, przed upływem okresu, na jaki została zawarta umowa, podatnicy dokonują dalszych odpisów amortyzacyjnych od tych środków i wartości, kontynuując stosowanie zasad i stawek, określonych w ust. 1.

3. W razie przedłużenia okresu obowiązywania umowy zawartej na podstawie przepisów, o których mowa w ust. 1, stawki odpisów amortyzacyjnych ulegają obniżeniu proporcjonalnie do okresu przedłużenia okresu obowiązywania umowy, z wyjątkiem środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych o okresie amortyzacji krótszym niż okres obowiązywania umowy; zasada ta ma zastosowanie wyłącznie do stawek odpisów amortyzacyjnych, dokonywanych od następnego miesiąca po miesiącu, w którym zmieniono umowę.

4. Od środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, przekazanych do używania na podstawie innych umów niż wymienione w ust. 1, odpisów amortyzacyjnych od tych składników dokonują odpowiednio finansujący lub korzystający na zasadach określonych w art. 22h–22k i art. 22m, z uwzględnieniem przepisów rozdziału 4a.

5. Jeżeli umowy inne niż wymienione w ust. 1 dotyczą środków trwałych zaliczonych do grupy 3–6 Klasyfikacji i zostały zawarte na okres co najmniej 60 miesięcy oraz zgodnie z przepisami rozdziału 4a odpisów amortyzacyjnych dokonuje korzystający, podatnik może stosować zasady określone w ust. 1–3.

6. Jeżeli zgodnie z przepisami rozdziału 4a:

- 1) odpisów amortyzacyjnych dokonuje korzystający albo
- 2) finansujący rezygnuje z dokonywania odpisów amortyzacyjnych – oraz nastąpi zmiana, wygaśnięcie lub rozwiązanie umów, o których mowa w ust. 4 lub 5, i w związku z tym nie zostanie przeniesiona na korzystającego własność środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, właściciel przejmując te składniki majątku określa ich wartość początkową, zgodnie z art. 22g, przed zawarciem pierwszej umowy leasingu, pomniejszoną o spłatę wartości początkowej, o której mowa w art. 23a pkt 7, oraz o sumę dokonanych przez siebie odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 22h ust. 1 pkt 1.

Art. 22m. 1. Z zastrzeżeniem ust. 2 i 3 oraz art. 22l ust. 1–3, okres dokonywania odpisów amortyzacyjnych od wartości niematerialnych i prawnych nie może być krótszy niż:

- 1) od licencji (sublicencji) na programy komputerowe oraz od praw autorskich – 24 miesiące;
- 2) od licencji na wyświetlanie filmów oraz na emisję programów radiowych i telewizyjnych – 24 miesiące;
- 3) od poniesionych kosztów zakończonych prac rozwojowych – 12 miesięcy;
- 4) od pozostałych wartości niematerialnych i prawnych – 60 miesięcy.

2. Jeżeli wynikający z umowy okres używania praw majątkowych, o których mowa w ust. 1 pkt 2, jest krótszy od okresu ustalonego w tym przepisie, podatnicy mogą dokonywać odpisów amortyzacyjnych w okresie wynikającym z umowy.

3. Podatnicy ustalają stawki amortyzacyjne dla poszczególnych wartości niematerialnych i prawnych na cały okres amortyzacji przed rozpoczęciem dokonywania odpisów amortyzacyjnych.

4. Odpisów amortyzacyjnych od własnościowego spółdzielczego prawa do lokalu mieszkalnego, spółdzielczego prawa do lokalu użytkowego oraz prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej dokonuje się przy zastosowaniu rocznej stawki amortyzacyjnej w wysokości 2,5%; przy ustalaniu wartości początkowej tych praw podatnicy mogą stosować

zasadę określoną w art. 22g ust. 10, z tym że wówczas roczna stawka amortyzacyjna wynosi 1,5%.

Art. 22n. 1. Podatnicy prowadzący, zgodnie z przepisami o rachunkowości, księgi rachunkowe są obowiązani do uwzględnienia w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych informacji niezbędnych do obliczenia wysokości odpisów amortyzacyjnych zgodnie z art. 22a–22m.

2. Podatnicy prowadzący podatkową księgę przychodów i rozchodów są obowiązani do prowadzenia ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, zawierającej, z zastrzeżeniem ust. 3, co najmniej:

- 1) liczbę porządkową;
- 2) datę nabycia;
- 3) datę przyjęcia do użytkowania;
- 4) określenie dokumentu stwierdzającego nabycie;
- 5) określenie środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej;
- 6) symbol Klasyfikacji Środków Trwałych;
- 7) wartość początkową;
- 8) stawkę amortyzacyjną;
- 9) kwotę odpisu amortyzacyjnego za dany rok podatkowy i narastająco za okres dokonywania tych odpisów, w tym także, gdy składnik majątku był kiedykolwiek wprowadzony do ewidencji (wykazu), a następnie z niej wykreślony i ponownie wprowadzony;
- 10) zaktualizowaną wartość początkową;
- 11) zaktualizowaną kwotę odpisów amortyzacyjnych;
- 12) wartość ulepszenia zwiększającą wartość początkową;
- 13) datę likwidacji oraz jej przyczynę albo datę zbycia.

3. Nie podlegają objęciu ewidencją budynki mieszkalne, lokale mieszkalne i własnościowe spółdzielcze prawo do lokalu mieszkalnego, spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego, prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej, których wartość początkową ustala się zgodnie z art. 22g ust. 10.

4. Zapisów dotyczących środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych dokonuje się w ewidencji najpóźniej w miesiącu przekazania ich do użytkowania. Późniejszy termin wprowadzenia uznaje się za ujawnienie środka trwałego, o którym mowa w art. 22h ust. 1 pkt 4.

5. W razie zmiany formy opodatkowania podatnicy, zakładając ewidencję, o której mowa w ust. 2, uwzględniają w niej odpisy amortyzacyjne przypadające za okres opodatkowania w formie zryczałtowanego podatku dochodowego lub podatku tonażowego.

6. W razie braku ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych dokonywane odpisy amortyzacyjne nie stanowią kosztów uzyskania przychodów.

Art. 22o. 1. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określa, w drodze rozporządzenia, tryb i terminy aktualizacji wyceny środków trwałych, o których mowa w art. 22a, wartości początkowej składników majątku, o której mowa w art. 22d ust. 1, kwoty określonej w art. 22g ust. 10 do obliczenia wartości początkowej budynków mieszkalnych lub lokali mieszkalnych, jednostkowej ceny nabycia części składowych i peryferyjnych, o których mowa w art. 22g ust. 17, oraz wartości początkowej środków trwałych, o której mowa w art. 22j ust. 1 pkt 1 lit. a i b, jeżeli wskaźnik wzrostu cen nakładów inwestycyjnych w okresie trzech kwartałów w roku poprzedzającym rok podatkowy w stosunku do analogicznego okresu roku ubiegłego przekroczy 10%.

2. Wskaźniki wzrostu cen nakładów inwestycyjnych ogłasza Prezes Głównego Urzędu Statystycznego w odstępach kwartalnych.

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

- 1) wydatków na:
 - a) nabycie gruntów lub prawa wieczystego użytkowania gruntów, z wyjątkiem opłat za wieczyste użytkowanie gruntów,
 - b) nabycie lub wytworzenie we własnym zakresie innych niż wymienione w lit. a środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, w tym również wchodzących w skład nabytego przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanych części,
 - c) ulepszenie środków trwałych, które zgodnie z art. 22g ust. 17 powiększają wartość środków trwałych, stanowiącą podstawę naliczania odpisów amortyzacyjnych
 - wydatki te, zaktualizowane zgodnie z odrębnymi przepisami, pomniejszone o sumę odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 22h ust. 1 pkt 1, są jednak kosztem uzyskania przychodów przy określaniu dochodu z odpłatnego zbycia rzeczy określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. d, oraz gdy odpłatne zbycie rzeczy i praw jest przedmiotem działalności gospodarczej, a także w przypadku odpłatnego zbycia składników majątku związanych z działalnością gospodarczą, o których mowa w art. 14 ust. 2 pkt 1, bez względu na czas ich poniesienia;
- 2) (uchylony);
- 3) (uchylony);
- 4) odpisów z tytułu zużycia samochodu osobowego, dokonywanych według zasad określonych w art. 22a–22o, w części ustalonej od wartości samochodu przewyższającej równowartość 20 000 euro przeliczonej na złote według kursu średniego euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z dnia przekazania samochodu do używania;
- 5) strat w środkach trwałych oraz wartościach niematerialnych i prawnych w części pokrytej sumą odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 22h ust. 1 pkt 1;
- 6) strat powstałych w wyniku likwidacji nie w pełni umorzonych środków trwałych, jeżeli środki te utraciły przydatność gospodarczą na skutek zmiany rodzaju działalności;
- 7) odpisów i wpłat na różnego rodzaju fundusze tworzone przez podatnika; kosztem uzyskania przychodów są jednak:
 - a) podstawowe odpisy i wpłaty na te fundusze, jeżeli obowiązek lub możliwość ich tworzenia w ciężar kosztów określają odrębne ustawy,
 - b) odpisy i zwiększenia, które w rozumieniu przepisów o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych obciążają koszty działalności pracodawcy, jeżeli środki pieniężne stanowiące równowartość tych odpisów i zwiększeń zostały wpłacone na rachunek Funduszu;
- 8) wydatków na:
 - a) spłatę pożyczek (kredytów), z wyjątkiem skapitalizowanych odsetek od tych pożyczek (kredytów), z tym że kosztem uzyskania przychodów są wydatki na spłatę pożyczki (kredytu) w przypadku, gdy pożyczka (kredyt) była waloryzowana kursem waluty obcej, jeżeli:
 - pożyczkobiorca (kredytobiorca) w związku ze spłatą pożyczki (kredytu) zwraca kwotę kapitału większą niż kwota otrzymanej pożyczki (kredytu) – w wysokości różnicy pomiędzy kwotą zwrotu kapitału a kwotą otrzymanej pożyczki (kredytu),
 - pożyczkodawca (kredytodawca) otrzymuje środki pieniężne stanowiące spłatę kapitału w wysokości niższej od kwoty udzielonej pożyczki (kredytu) – w wysokości różnicy pomiędzy kwotą udzielonej pożyczki (kredytu) a kwotą zwróconego kapitału,
 - b) spłatę innych zobowiązań, w tym z tytułu udzielonych gwarancji i poręczeń,

- c) umorzenie kapitałów pozostających w związku z utworzeniem (nabyciem), powiększeniem lub ulepszeniem źródła przychodów;
- 9) odsetek od własnego kapitału włożonego przez podatnika w źródło przychodów;
- 10) wartości własnej pracy podatnika, jego małżonka i małoletnich dzieci, a w przypadku prowadzenia działalności w formie spółki cywilnej lub osobowej spółki handlowej – także małżonków i małoletnich dzieci wspólników;
- 11) darowizn i ofiar wszelkiego rodzaju, z tym że kosztem uzyskania przychodów są koszty wytworzenia lub cena nabycia produktów spożywczych, o których mowa w art. 43 ust. 1 pkt 16 ustawy o podatku od towarów i usług, przekazanych na rzecz organizacji pożytku publicznego w rozumieniu przepisów ustawy o działalności pożytku publicznego, z przeznaczeniem wyłącznie na cele działalności charytatywnej prowadzonej przez te organizacje;
- 12) podatku dochodowego, podatku od spadków i darowizn;
- 13) jednorazowych odszkodowań z tytułu wypadków przy pracy i chorób zawodowych w wysokości określonej przez właściwego ministra oraz dodatkowej składki ubezpieczeniowej w przypadku stwierdzenia pogorszenia warunków pracy;
- 14) kosztów egzekucyjnych związanych z niewykonaniem zobowiązań;
- 15) grzywn i kar pieniężnych orzeczonych w postępowaniu karnym, karnym skarbowym, administracyjnym i w sprawach o wykroczenia oraz odsetek od tych grzywn i kar;
- 16) kar, opłat i odszkodowań oraz odsetek od tych zobowiązań z tytułu:
 - a) nieprzestrzegania przepisów w zakresie ochrony środowiska,
 - b) niewykonania nakazów właściwych organów nadzoru i kontroli dotyczących uchybień w dziedzinie bezpieczeństwa i higieny pracy;
- 16a) dodatkowej opłaty produktowej, o której mowa w art. 17 ust. 2 ustawy z dnia 11 maja 2001 r. o obowiązkach przedsiębiorców w zakresie gospodarowania niektórymi odpadami oraz o opłacie produktowej (Dz.U. z 2007 r. Nr 90, poz. 607 oraz z 2009 r. Nr 79, poz. 666 i Nr 215, poz. 1664), z tym że kosztem uzyskania przychodów jest poniesiona opłata produktowa, o której mowa w art. 12 ust. 2 tej ustawy;
- 16b) dodatkowej opłaty za brak sieci zbierania pojazdów, o której mowa w art. 17 ust. 2 ustawy z dnia 20 stycznia 2005 r. o recyklingu pojazdów wycofanych z eksploatacji (Dz.U. Nr 25, poz. 202, z późn. zm.), z tym że kosztem uzyskania przychodów są poniesione opłaty, o których mowa w art. 12 ust. 2 i art. 14 tej ustawy;
- 16c) dodatkowej opłaty produktowej, o której mowa w art. 69 ust. 2 ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o zużytych sprzęcie elektrycznym i elektronicznym (Dz.U. Nr 180, poz. 1495, z 2008 r. Nr 223, poz. 1464 oraz z 2009 r. Nr 79, poz. 666 i Nr 215, poz. 1664), z tym że kosztem uzyskania przychodów są poniesione opłaty, o których mowa w art. 9 ust. 1 i 3 oraz art. 64 ust. 2 tej ustawy;
- 16d) dodatkowej opłaty produktowej, o której mowa w art. 42 ust. 2 ustawy z dnia 24 kwietnia 2009 r. o bateriach i akumulatorach (Dz.U. Nr 79, poz. 666), z tym że kosztem uzyskania przychodów są poniesione wydatki, o których mowa w art. 37 ust. 4, oraz poniesione opłaty, o których mowa w art. 38 ust. 2 tej ustawy;
- 17) wierzytelności odpisanych jako przedawnione;
- 18) odsetek za zwłokę z tytułu nieterminowych wpłat należności budżetowych i innych należności, do których stosuje się przepisy ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa;

- 19) kar umownych i odszkodowań z tytułu wad dostarczonych towarów, wykonanych robót i usług oraz zwłoki w dostarczeniu towaru wolnego od wad lub zwłoki w usunięciu wad towarów albo wykonanych robót i usług;
- 20) wierzytelności odpisanych jako nieściągalne, z wyjątkiem takich wierzytelności nieściągalnych, które uprzednio na podstawie art. 14 zostały zarachowane jako przychody należne i których nieściągalność została uprawdopodobniona;
- 21) odpisów aktualizujących, z tym że kosztem uzyskania przychodów są odpisy aktualizujące wartość należności, określone w ustawie o rachunkowości, od tej części należności, która była uprzednio zaliczona na podstawie art. 14 do przychodów należnych, a ich nieściągalność została uprawdopodobniona na podstawie ust. 3;
- 22) rezerw, jeżeli obowiązek ich tworzenia w ciężar kosztów nie wynika z odrębnych ustaw; nie są jednak kosztem uzyskania przychodów rezerwy utworzone zgodnie z ustawą o rachunkowości;
- 23) kosztów reprezentacji, w szczególności poniesionych na usługi gastronomiczne, zakup żywności oraz napojów, w tym alkoholowych;
- 24) (uchylony);
- 25) kwot dodatkowych, które, zgodnie z przepisami o cenach, podlegają wpłaceniu do budżetu państwa;
- 26) kwot dodatkowych opłat rocznych za niezabudowanie bądź niezagospodarowanie gruntów w określonym terminie, wynikającym z przepisów o gospodarce nieruchomościami;
- 27) udzielonych pożyczek, w tym straconych pożyczek;
- 28) (uchylony);
- 29) wpłat, o których mowa w art. 21 ust. 1 i w art. 23 ustawy o rehabilitacji zawodowej;
- 30) składek na rzecz organizacji, do których przynależność podatnika nie jest obowiązkowa, z wyjątkiem:
 - a) wpłat podatników prowadzących działalność gospodarczą w dziedzinie turystyki, wypoczynku, sportu i rekreacji na rzecz Polskiej Organizacji Turystycznej,
 - b) składek na rzecz organizacji zrzeszających przedsiębiorców i pracodawców, działających na podstawie odrębnych ustaw – do wysokości łącznie nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty odpowiadającej 0,15% kwoty wynagrodzeń wypłaconych w poprzednim roku podatkowym, stanowiących podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne; jeżeli przedsiębiorca nie wypłacał tych wynagrodzeń, kwota składek zaliczana do kosztów uzyskania przychodów w roku podatkowym nie może przekroczyć kwoty odpowiadającej kwocie 114 zł;
- 31) kosztów uzyskania przychodów ze źródeł przychodów znajdujących się na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej lub za granicą, jeżeli dochody z tych źródeł w ogóle nie podlegają opodatkowaniu albo są zwolnione od podatku dochodowego;
- 32) naliczonych, lecz niezapłaconych albo umorzonych odsetek od zobowiązań, w tym również od pożyczek (kredytów);
- 33) odsetek, prowizji i różnic kursowych od pożyczek (kredytów) zwiększających koszty inwestycji w okresie realizacji tych inwestycji;
- 34) strat z odpłatnego zbycia wierzytelności, chyba że wierzytelność ta uprzednio na podstawie art. 14 została zarachowana jako przychód należny;
- 35) (uchylony);
- 36) wydatków ponoszonych na rzecz pracowników z tytułu używania przez nich samochodów na potrzeby wykonywanej działalności;

- a) w celu odbycia podróży służbowej (jazdy zamiejscowe) w wysokości przekraczającej kwotę ustaloną przy zastosowaniu stawek za jeden kilometr przebiegu pojazdu,
 - b) w jazdach lokalnych – w wysokości przekraczającej wysokość miesięcznego ryczałtu pieniężnego albo w wysokości przekraczającej stawki za jeden kilometr przebiegu pojazdu, określonych w odrębnych przepisach wydanych przez właściwego ministra;
- 37) składek na ubezpieczenie społeczne oraz Fundusz Pracy i inne fundusze celowe utworzone na podstawie odrębnych ustaw – od nagród i premii wypłaconych w gotówce lub papierach wartościowych z dochodu po opodatkowaniu podatkiem dochodowym;
- 38) wydatków na objęcie lub nabycie udziałów albo wkładów w spółdzielni, udziałów (akcji) w spółce mającej osobowość prawną oraz innych papierów wartościowych, a także wydatków na nabycie tytułów uczestnictwa lub jednostek uczestnictwa w funduszach kapitałowych; wydatki takie są jednak kosztem uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia tych udziałów (akcji), wkładów oraz innych papierów wartościowych, w tym z tytułu wykupu przez emitenta papierów wartościowych, a także z odkupienia tytułów uczestnictwa lub jednostek uczestnictwa w funduszach kapitałowych, albo umorzenia jednostek uczestnictwa, tytułów uczestnictwa oraz certyfikatów inwestycyjnych w funduszach kapitałowych, z zastrzeżeniem ust. 3e;
- 38a) wydatków związanych z nabyciem pochodnych instrumentów finansowych – do czasu realizacji praw wynikających z tych instrumentów albo rezygnacji z realizacji praw wynikających z tych instrumentów albo ich odpłatnego zbycia – o ile wydatki te, stosownie do art. 22g ust. 3 i 4, nie powiększają wartości początkowej środka trwałego oraz wartości niematerialnych i prawnych;
- 38b) zapłaconych odsetek i prowizji od kredytu, za który nabyto papiery wartościowe, udziały lub pochodne instrumenty finansowe, przypadających proporcjonalnie na tę część kredytu, która nie została wydatkowana na nabycie tych papierów wartościowych, udziałów lub pochodnych instrumentów finansowych;
- 38c) wydatków poniesionych przez udziałowca (akcjonariusza) na nabycie lub objęcie udziałów (akcji) przekazywanych spółce nabywającej w drodze wymiany udziałów; wydatki te stanowią koszt uzyskania przychodów w przypadku odpłatnego zbycia otrzymanych za nie udziałów (akcji) spółki nabywającej, ustalony zgodnie z pkt 38 i art. 22 ust. 1f;
- 39) (uchylony);
- 40) umorzonych pożyczek, jeżeli ich umorzenie nie jest związane z postępowaniem upadłościowym z możliwością zawarcia układu w rozumieniu przepisów prawa upadłościowego i naprawczego;
- 41) umorzonych wierzytelności, z wyjątkiem tych, które uprzednio na podstawie art. 14 zostały zarachowane jako przychody należne;
- 42) wydatków pracodawcy na działalność socjalną, o której mowa w przepisach o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych; kosztem uzyskania przychodów są jednak świadczenia urlopowe wypłacone zgodnie z przepisami o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych;
- 43) podatku od towarów i usług, z tym że jest kosztem uzyskania przychodów:
- a) podatek naliczony:
 - jeżeli podatnik zwolniony jest od podatku od towarów i usług lub nabył towary i usługi w celu wytworzenia albo odprzedaży towarów lub świadczenia usług zwolnionych od podatku od towarów i usług,
 - w tej części, w której zgodnie z przepisami o podatku od towarów i usług podatnikowi nie przysługuje obniżenie kwoty lub zwrot różnicy podatku od towarów

- i usług – jeżeli naliczony podatek od towarów i usług nie powiększa wartości środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej,
- b) podatek należny:
- w przypadku importu usług oraz wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, jeżeli nie stanowi on podatku naliczonego w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług; kosztem uzyskania przychodów nie jest jednak podatek należny w części przekraczającej kwotę podatku od nabycia tych towarów i usług, która mogłaby stanowić podatek naliczony w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług,
 - w przypadku przekazania lub zużycia przez podatnika towarów lub świadczenia usług na potrzeby reprezentacji i reklamy, obliczony zgodnie z odrębnymi przepisami,
 - od nieodpłatnie przekazanych towarów, obliczony zgodnie z odrębnymi przepisami, w przypadku gdy wyłącznym warunkiem ich przekazania jest uprzednie nabycie przez otrzymującego towarów lub usług od przekazującego w określonej ilości lub wartości,
- c) kwota podatku od towarów i usług, nieuwzględniona w wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, podlegających amortyzacji zgodnie z art. 22a–22o, lub dotycząca innych rzeczy lub praw niebędących środkami trwałymi lub wartościami niematerialnymi i prawnymi podlegającymi tej amortyzacji – w tej części, w jakiej dokonano korekty powodującej zmniejszenie podatku odliczonego zgodnie z art. 91 ustawy o podatku od towarów i usług;
- 44) strat powstałych w wyniku nieobjętych zwolnieniem od podatku akcyzowego ubytków wyrobów akcyzowych oraz podatku akcyzowego od tych ubytków;
- 45) odpisów z tytułu zużycia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych dokonywanych, według zasad określonych w art. 22a–22o, od tej części ich wartości, która odpowiada poniesionym wydatkom na nabycie lub wytworzenie we własnym zakresie tych środków lub wartości niematerialnych i prawnych, odliczonym od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym albo zwróconym podatnikowi w jakiegokolwiek formie;
- 45a) odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych:
- a) nabytych nieodpłatnie, z wyjątkiem nabytych w drodze spadku lub darowizny, jeżeli:
 - nabycie to nie stanowi przychodu z tytułu nieodpłatnego otrzymania rzeczy lub praw lub
 - dochód z tego tytułu jest zwolniony od podatku dochodowego, lub
 - nabycie to stanowi dochód, od którego na podstawie odrębnych przepisów zaniechano poboru podatku,
 - b) jeżeli przed dniem 1 stycznia 1995 r. zostały nabyte lecz niezaliczone do środków trwałych albo wartości niematerialnych i prawnych,
 - c) oddanych do nieodpłatnego używania – za miesiąc, w których składniki te były oddane do nieodpłatnego używania;
- 45b) odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej wartości niematerialnych i prawnych wniesionych do spółki w postaci wkładu niepieniężnego, stanowiących równowartość uzyskanych informacji związanych z wiedzą w dziedzinie przemysłowej, handlowej, naukowej lub organizacyjnej (know-how);
- 46) poniesionych wydatków zaliczonych do kosztów uzyskania przychodów, z zastrzeżeniem pkt 36, z tytułu używania niewprowadzonego do ewidencji środków trwałych samochodu osobowego, w tym także stanowiącego własność osoby prowadzącej działalność gospo-

- darczą, dla potrzeb działalności gospodarczej podatnika – w części przekraczającej kwotę wynikającą z pomnożenia liczby kilometrów faktycznego przebiegu pojazdu oraz stawki za 1 km przebiegu, określonej w odrębnych przepisach wydanych przez właściwego ministra; w celu ustalenia faktycznego przebiegu samochodu podatnik jest obowiązany do prowadzenia ewidencji przebiegu pojazdu;
- 47) składek na ubezpieczenie samochodu osobowego w wysokości przekraczającej ich część ustaloną w takiej proporcji, w jakiej pozostaje równowartość 20 000 euro, przeliczona na złote według kursu sprzedaży walut obcych ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z dnia zawarcia umowy ubezpieczenia w wartości samochodu przyjętej dla celów ubezpieczenia;
 - 48) strat powstałych w wyniku utraty lub likwidacji samochodów oraz kosztów ich remontów powypadkowych, jeżeli samochody nie były objęte ubezpieczeniem dobrowolnym;
 - 49) wydatków poniesionych na zakup zużywających się stopniowo rzeczowych składników majątku przedsiębiorstwa, niezaliczanych zgodnie z odrębnymi przepisami do środków trwałych – w przypadku stwierdzenia, że składniki te nie są wykorzystywane dla celów prowadzonej działalności gospodarczej, lecz służą celom osobistym podatnika, pracowników lub innych osób, albo bez uzasadnienia znajdują się poza siedzibą przedsiębiorstwa;
 - 50) opłat sankcyjnych, które zgodnie z odrębnymi przepisami podlegają wpłacie do budżetu państwa lub budżetów jednostek samorządu terytorialnego;
 - 51) kosztów utrzymania zakładowych obiektów socjalnych, w części pokrytej ze środków zakładowego funduszu świadczeń socjalnych;
 - 52) wartości diet z tytułu podróży służbowych osób prowadzących działalność gospodarczą i osób z nimi współpracujących – w części przekraczającej wysokość diet przysługujących pracownikom, określoną w odrębnych przepisach wydanych przez właściwego ministra;
 - 53) (uchylony);
 - 54) strat (kosztów) powstałych w wyniku utraty dokonanych przedpłat (zaliczek, zadatków) w związku z niewykonaniem umowy;
 - 55) niewypłaconych, niedokonanych lub niepostawionych do dyspozycji wypłat, świadczeń oraz innych należności z tytułów określonych w art. 12 ust. 1 i 6, art. 13 pkt 2 i 4–9 oraz w art. 18, świadczeń pieniężnych z tytułu odbywania praktyk absolwenckich, o których mowa w ustawie z dnia 17 lipca 2009 r. o praktykach absolwenckich (Dz.U. Nr 127, poz. 1052), a także zasiłków pieniężnych z ubezpieczenia społecznego wypłacanych przez zakład pracy, z zastrzeżeniem art. 22 ust. 6ba;
 - 55a) nieopłaconych do Zakładu Ubezpieczeń Społecznych składek, z zastrzeżeniem pkt 37 oraz art. 22 ust. 6bb, określonych w ustawie z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, w części finansowanej przez płatnika składek;
 - 55b) należnych, wypłaconych, dokonanych lub postawionych do dyspozycji wypłat, świadczeń oraz innych należności z tytułów określonych w art. 12 ust. 1 i art. 13 pkt 2, 5 i 7–9 cudzoziemcowi, który w okresie świadczenia pracy lub wykonywania osobiście działalności na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej nie posiadał ważnego, wymaganego na podstawie odrębnych przepisów, dokumentu uprawniającego do pobytu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, a także składek z tytułu tych należności w części finansowanej przez płatnika składek oraz zasiłków pieniężnych z ubezpieczenia społecznego wypłacanych przez zakład pracy temu cudzoziemcowi;

- 56) wydatków i kosztów bezpośrednio sfinansowanych z dochodów (przychodów), o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 46, 47a, 47c, 47d, 116, 122, 129, 136 i 137;
- 57) składek opłaconych przez pracodawcę z tytułu zawartych lub odnowionych umów ubezpieczenia na rzecz pracowników, z wyjątkiem umów dotyczących ryzyka grupy 1, 3 i 5 działu I oraz grupy 1 i 2 działu II wymienionych w załączniku do ustawy z dnia 22 maja 2003 r. o działalności ubezpieczeniowej (Dz.U. z 2010 r. Nr 11, poz. 66) jeżeli uprawnionym do otrzymania świadczenia nie jest pracodawca i umowa ubezpieczenia w okresie 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym ją zawarto lub odnowiono, wyklucza:
 - a) wypłatę kwoty stanowiącej wartość odstąpienia od umowy,
 - b) możliwość zaciągania zobowiązań pod zastaw praw wynikających z umowy,
 - c) wypłatę z tytułu dożycia wieku oznaczonego w umowie;
- 58) składek na ubezpieczenie zdrowotne, opłaconych w roku podatkowym przez podatnika zgodnie z przepisami o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych;
- 59) dodatkowej opłaty wymierzanej przez Zakład Ubezpieczeń Społecznych na podstawie przepisów o systemie ubezpieczeń społecznych;
- 60) (uchylony);
- 61) 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 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (Dz.U. Nr 88, poz. 553, z późn. zm.);
- 62) podatku od wydobycia niektórych kopalin.

2. Za wierzytelności, o których mowa w ust. 1 pkt 20, uważa się te wierzytelności, których nieściągalność została udokumentowana:

- 1) postanowieniem o nieściągalności, uznanym przez wierzyciela jako odpowiadające stanowi faktycznemu, wydanym przez właściwy organ postępowania egzekucyjnego, albo
- 2) postanowieniem sądu o:
 - a) oddaleniu wniosku o ogłoszenie upadłości obejmującej likwidację majątku, gdy majątek niewypłacalnego dłużnika nie wystarcza na zaspokojenie kosztów postępowania lub
 - b) umorzeniu postępowania upadłościowego obejmującego likwidację majątku, gdy zachodzi okoliczność, o której mowa w lit. a, lub
 - c) ukończeniu postępowania upadłościowego obejmującego likwidację majątku, albo
- 3) protokołem sporządzonym przez podatnika, stwierdzającym, że przewidywane koszty procesowe i egzekucyjne związane z dochodzeniem wierzytelności byłyby równe albo wyższe od jej kwoty.

3. Nieściągalność wierzytelności, w przypadku określonym w ust. 1 pkt 21, uznaje się za uprawdopodobnioną, w szczególności gdy:

- 1) dłużnik został wykreślony z ewidencji działalności gospodarczej, postawiony w stan likwidacji lub została ogłoszona jego upadłość obejmująca likwidację majątku albo
- 2) zostało wszczęte postępowanie upadłościowe z możliwością zawarcia układu w rozumieniu przepisów prawa upadłościowego i naprawczego lub na wniosek dłużnika zostało wszczęte postępowanie ugodowe w rozumieniu przepisów o restrukturyzacji finansowej przedsiębiorstw i banków, albo

3) wierzytelność została zasądzona prawomocnym orzeczeniem sądu i skierowana na drogę postępowania egzekucyjnego, albo

4) wierzytelność jest kwestionowana przez dłużnika, na drodze powództwa sądowego.

3a. (uchylony).

3b. Przepis ust. 1 pkt 46 nie dotyczy samochodów osobowych używanych na podstawie umowy leasingu, o której mowa w art. 23a pkt 1.

3c. Przepis ust. 1 pkt 43 lit. c stosuje się odpowiednio w przypadku zmiany prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, o której mowa w art. 91 ust. 7 ustawy o podatku od towarów i usług.

3d. Przepis ust. 1 pkt 55a stosuje się odpowiednio, z zastrzeżeniem ust. 1 pkt 37 oraz art. 22 ust. 6bb, do składek na Fundusz Pracy oraz Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych.

3e. Przepisu ust. 1 pkt 38 zdanie po średniku nie stosuje się przy zamianie jednostek uczestnictwa subfunduszu na jednostki uczestnictwa innego subfunduszu tego samego funduszu inwestycyjnego z wydzielonymi subfunduszami dokonanej na podstawie ustawy z dnia 27 maja 2004 r. o funduszach inwestycyjnych.

4. Ilekroć w ust. 1 jest mowa o stawce za jeden kilometr przebiegu pojazdu, rozumie się przez to stawkę określoną dla samochodów osobowych, uwzględniającą odpowiednio pojemność silnika.

5. Przebieg pojazdu, o którym mowa w ust. 1 pkt 36 i 46, powinien być, z wyłączeniem ryczałtu pieniężnego, udokumentowany w ewidencji przebiegu pojazdu potwierdzonej przez podatnika na koniec każdego miesiąca. Do prowadzenia ewidencji przebiegu pojazdu obowiązana jest osoba używająca tego pojazdu. W razie braku tej ewidencji wydatki ponoszone przez podatnika z tytułu używania samochodów na potrzeby podatnika nie stanowią kosztu uzyskania przychodów.

6. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, maksymalną wysokość wpłat dokonywanych przez przedsiębiorców, prowadzących działalność gospodarczą w dziedzinie turystyki, wypoczynku, sportu i rekreacji, na rzecz Polskiej Organizacji Turystycznej, uznawaną za koszt uzyskania przychodów.

7. Ewidencja przebiegu pojazdu, o której mowa w ust. 5, powinna zawierać co najmniej następujące dane: nazwisko, imię i adres zamieszkania osoby używającej pojazdu, numer rejestracyjny pojazdu i pojemność silnika, kolejny numer wpisu, datę i cel wyjazdu, opis trasy (skąd – dokąd), liczbę faktycznie przejechanych kilometrów, stawkę za 1 km przebiegu, kwotę wynikającą z przemnożenia liczby faktycznie przejechanych kilometrów i stawki za 1 km przebiegu oraz podpis podatnika (pracodawcy) i jego dane.

8. Przepis ust. 1 pkt 38b stosuje się wyłączenie przy określaniu dochodu, o którym mowa w art. 24 ust. 5 pkt 1 oraz art. 30b ust. 2 pkt 1–4.

(...)

3. USTAWA

z dnia 11 marca 2004 r.

o podatku od towarów i usług

(Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm.)

(wyciąg)

(...)

DZIAŁ II

Zakres opodatkowania

ROZDZIAŁ 1

Przepisy ogólne

Art. 5. 1. Opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, zwanym dalej „podatkiem”, podlegają:

- 1) odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju;
- 2) eksport towarów;
- 3) import towarów na terytorium kraju;
- 4) wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju;
- 5) wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów.

2. Czynności określone w ust. 1 podlegają opodatkowaniu niezależnie od tego, czy zostały wykonane z zachowaniem warunków oraz form określonych przepisami prawa.

3. Opodatkowaniu podatkiem podlegają również towary w przypadku, o którym mowa w art. 14. Przepis ust. 2 stosuje się odpowiednio.

Art. 5a. Towary lub usługi będące przedmiotem czynności, o których mowa w art. 5, wymienione w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej, są identyfikowane za pomocą tych klasyfikacji, jeżeli dla tych towarów lub usług przepisy ustawy lub przepisy wykonawcze wydane na jej podstawie powołują symbole statystyczne.

Art. 6. Przepisów ustawy nie stosuje się do:

- 1) transakcji zbycia przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa;
- 2) czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy;
- 3) (uchylony).

ROZDZIAŁ 2

Dostawa towarów i świadczenie usług

Art. 7. 1. Przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel, w tym również:

- 1) przeniesienie z nakazu organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w imieniu takiego organu lub przeniesienie z mocy prawa prawa własności towarów w zamian za odszkodowanie;
- 2) 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;
- 3) wydanie towarów na podstawie umowy komisji: między komitentem a komisantem, jak również wydanie towarów przez komisanta osobie trzeciej;
- 4) wydanie towarów komitentowi przez komisanta na podstawie umowy komisji, jeżeli komisant zobowiązany był do nabycia rzeczy na rachunek komitenta;
- 5) ustanowienie spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego, ustanowienie spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu oraz przekształcenie spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego na spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu, a także ustanowienie na rzecz członka spółdzielni mieszkaniowej odrębnej własności lokalu mieszkalnego lub lokalu o innym przeznaczeniu oraz przeniesienie na rzecz członka spółdzielni własności lokalu lub własności domu jednorodzinnego;
- 6) oddanie gruntów w użytkowanie wieczyste;
- 7) zbycie praw, o których mowa w pkt 5 i 6.

2. 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 tych towarów lub ich części składowych.

3. Przepisu ust. 2 nie stosuje się do przekazywanych prezentów o małej wartości i próbek, jeżeli przekazanie to następuje na cele związane z działalnością gospodarczą podatnika.

4. Przez prezenty o małej wartości, o których mowa w ust. 3, rozumie się przekazywane przez podatnika jednej osobie towary:

- 1) o łącznej wartości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 100 zł, jeżeli podatnik prowadzi ewidencję pozwalającą na ustalenie tożsamości tych osób;
- 2) których przekazania nie ujęto w ewidencji, o której mowa w pkt 1, jeżeli jednostkowa cena nabycia towaru (bez podatku), a gdy nie ma ceny nabycia, jednostkowy koszt wytworzenia, określone w momencie przekazywania towaru, nie przekraczają 10 zł.

5. (uchylony).

6. (uchylony).

7. Przez próbkę, o której mowa w ust. 3, rozumie się identyfikowalne jako próbka egzemplarz towaru lub jego niewielką ilość, które pozwalają na ocenę cech i właściwości towaru w jego końcowej postaci, przy czym ich przekazanie (wręczenie) przez podatnika:

- 1) ma na celu promocję tego towaru oraz
- 2) nie służy zasadniczo zaspokojeniu potrzeb odbiorcy końcowego w zakresie danego towaru, chyba że zaspokojenie potrzeb tego odbiorcy jest nieodłącznym elementem promocji tego towaru i ma skłaniać tego odbiorcę do zakupu promowanego towaru.

8. W przypadku gdy kilka podmiotów dokonuje dostawy tego samego towaru w ten sposób, że pierwszy z nich wydaje ten towar bezpośrednio ostatniemu w kolejności nabywcy, uznaje się, że dostawy towarów dokonał każdy z podmiotów biorących udział w tych czynnościach.

9. Przez umowy dzierżawy, najmu, leasingu lub inne umowy o podobnym charakterze, o których mowa w ust. 1 pkt 2, rozumie się 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.

Art. 8. 1. Przez świadczenie usług, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7, w tym również:

- 1) przeniesienie praw do wartości niematerialnych i prawnych, bez względu na formę, w jakiej dokonano czynności prawnej;
- 2) zobowiązanie do powstrzymania się od dokonania czynności lub do tolerowania czynności lub sytuacji;
- 3) świadczenie usług zgodnie z nakazem organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w jego imieniu lub nakazem wynikającym z mocy prawa.

2. Za odpłatne świadczenie usług uznaje się również:

- 1) 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 lub wytworzenia tych towarów lub ich części składowych;
- 2) 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.

2a. W przypadku gdy podatnik, działając we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, bierze udział w świadczeniu usług, przyjmuje się, że ten podatnik sam otrzymał i wyświadczył te usługi.

3. (uchylony).

4. (uchylony).

ROZDZIAŁ 3

Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów i wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów

Art. 9. 1. Przez wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 4, rozumie się nabycie prawa do rozporządzania jak właściciel towarami, które w wyniku dokonanej dostawy są wysyłane lub transportowane na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium państwa członkowskiego rozpoczęcia wysyłki lub transportu przez dokonującego dostawy, nabywcę towarów lub na ich rzecz.

2. Przepis ust. 1 stosuje się pod warunkiem, że:

- 1) nabywcą towarów jest:
 - a) podatnik, o którym mowa w art. 15, lub podatnik podatku od wartości dodanej, a nabywane towary mają służyć działalności gospodarczej podatnika,
 - b) osoba prawna niebędąca podatnikiem, o którym mowa w lit. a – z zastrzeżeniem art. 10;
- 2) dokonujący dostawy towarów jest podatnikiem, o którym mowa w pkt 1 lit. a.

3. Przepis ust. 1 stosuje się również w przypadku, gdy:

- 1) nabywcą jest podmiot inny niż wymieniony w ust. 2 pkt 1,
- 2) dokonującym dostawy towarów jest podmiot inny niż wymieniony w ust. 2 pkt 2 – jeżeli przedmiotem nabycia są nowe środki transportu.

Art. 10. 1. Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, o którym mowa w art. 9, nie występuje w przypadku, gdy:

- 1) dotyczy towarów, do których miałyby odpowiednio zastosowanie przepisy art. 45 ust. 1 pkt 9, art. 80, art. 83 ust. 1 pkt 1, 3, 6, 10 i 18, z uwzględnieniem warunków określonych w tych przepisach;
- 2) dotyczy towarów innych niż wymienione w pkt 1 nabywanych przez:
 - a) rolników ryczałtowych dla prowadzonej przez nich działalności rolniczej,
 - b) podatników, którzy wykonują jedynie czynności inne niż opodatkowane podatkiem i którym nie przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług,
 - c) podatników zwolnionych od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 i 9,
 - d) osoby prawne, które nie są podatnikami
– jeżeli całkowita wartość wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów na terytorium kraju nie przekroczyła w trakcie roku podatkowego kwoty 50 000 zł;
- 3) dostawa towarów, w wyniku której ma miejsce wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów na terytorium kraju:
 - a) nie stanowiła u podatnika, o którym mowa w art. 15, albo nie stanowiłaby u podatnika podatku od wartości dodanej dostawy towarów, o której mowa w art. 7, lub stanowiła albo stanowiłaby taką dostawę towarów, ale dokonywaną przez podatnika, o którym mowa w art. 113 ust. 1 i 9, albo podatnika podatku od wartości dodanej, do którego miałyby zastosowanie podobne zwolnienia, z wyjątkiem, gdy przedmiotem dostawy są nowe środki transportu, lub
 - b) stanowiłaby dostawę towarów, o której mowa w art. 22 ust. 1 pkt 2;
- 4) dostawa towarów, o których mowa w art. 120 ust. 1, w wyniku której ma miejsce wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów na terytorium kraju, jest opodatkowana podatkiem od wartości dodanej na terytorium państwa członkowskiego rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów na zasadach odpowiadających regulacjom zawartym w art. 120 ust. 4 i 5,

a nabywca posiada dokumenty jednoznacznie potwierdzające nabycie towarów na tych zasadach;

- 5) dostawa towarów, o których mowa w art. 120 ust. 1, w wyniku której ma miejsce wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów na terytorium kraju, jest dokonywana przez organizatora aukcji (licytacji) oraz do dostawy tej zastosowano szczególne zasady opodatkowania podatkiem od wartości dodanej obowiązujące w państwie członkowskim rozpoczęcia transportu lub wysyłki, stosowane do dostaw towarów dokonywanych przez organizatora aukcji (licytacji), wyłączające uznanie dostawy towarów za czynność odpowiadającą wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów, pod warunkiem posiadania przez nabywcę dokumentów jednoznacznie potwierdzających nabycie towarów na tych szczególnych zasadach.

2. Przepis ust. 1 pkt 2 stosuje się, jeżeli całkowita wartość wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów na terytorium kraju nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym kwoty 50 000 zł.

3. Przepisów ust. 1 pkt 2 i ust. 2 nie stosuje się, jeżeli przedmiotem nabycia są:

- 1) nowe środki transportu;
- 2) wyroby akcyzowe.

4. Przy ustalaniu wartości, o których mowa w ust. 1 pkt 2 i ust. 2, nie wlicza się kwoty podatku od wartości dodanej należnego lub zapłaconego na terytorium państwa członkowskiego, z którego towary te są wysyłane lub transportowane. Do wartości, o których mowa w zdaniu pierwszym, nie wlicza się wartości z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, o których mowa w ust. 3.

5. W przypadku gdy u podmiotów, u których zgodnie z ust. 1 pkt 2 nie występuje wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, zostaje przekroczona kwota, o której mowa w ust. 1 pkt 2, uznaje się, że wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów ma miejsce od momentu przekroczenia tej kwoty.

6. Podatnicy oraz osoby prawne niebędące podatnikami, do których ma zastosowanie ust. 1 pkt 2, mogą wybrać opodatkowanie wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów przez złożenie naczelnikowi urzędu skarbowego pisemnego oświadczenia o takim wyborze albo przez podanie dokonującemu dostawy towarów numeru, o którym mowa w art. 97 ust. 10.

7. Wybór opodatkowania, o którym mowa w ust. 6, obowiązuje przez 2 kolejne lata, licząc od dnia dokonania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, dla którego dokonano takiego wyboru.

8. Podatnicy, o których mowa w ust. 6, mogą ponownie skorzystać z wyłączenia, o którym mowa w ust. 1, jeżeli zawiadomią pisemnie naczelnika urzędu skarbowego o rezygnacji z opodatkowania przed początkiem miesiąca, w którym rezygnują z opodatkowania, nie wcześniej jednak niż po upływie terminu określonego w ust. 7.

9. (uchylony).

Art. 11. 1. Przez wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 4, rozumie się również przemieszczenie towarów przez podatnika podatku od wartości dodanej lub na jego rzecz, należących do tego podatnika, z terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium kraju na terytorium kraju, jeżeli towary te zostały przez tego podatnika na terytorium tego innego państwa członkowskiego w ramach prowadzonego przez niego przedsiębiorstwa wytworzone, wydobyte, nabyte, w tym również

w ramach wewnątrzspółnotowego nabycia towarów, albo zaimportowane, i towary te mają służyć działalności gospodarczej podatnika.

2. Wewnątrzspółnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 4, ma zastosowanie również do przemieszczenia towarów przez siły zbrojne Państw-Stron Traktatu Północnoatlantyckiego lub przez towarzyszący im personel cywilny z terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium kraju na terytorium kraju, w przypadku gdy towary nie zostały przez nich nabyte zgodnie ze szczególnymi zasadami regulującymi opodatkowanie podatkiem od wartości dodanej na krajowym rynku jednego z państw członkowskich dla sił zbrojnych Państw-Stron Traktatu Północnoatlantyckiego, jeżeli import tych towarów nie mógłby korzystać ze zwolnienia, o którym mowa w art. 45 ust. 1 pkt 9.

Art. 12. 1. Przemieszczenia towarów, o którym mowa w art. 11 ust. 1, przez podatnika podatku od wartości dodanej lub na jego rzecz nie uznaje się za wewnątrzspółnotowe nabycie towarów, w przypadku gdy:

- 1) towary są instalowane lub montowane, z próbnym uruchomieniem lub bez niego, dla których miejscem dostawy zgodnie z art. 22 ust. 1 pkt 2 jest terytorium kraju, jeżeli towary te są przemieszczane przez tego podatnika dokonującego ich dostawy lub na jego rzecz;
- 2) przemieszczenie towarów następuje w ramach sprzedaży wysyłkowej na terytorium kraju;
- 3) towary są przemieszczane na pokładach statków, samolotów lub pociągów w trakcie części transportu pasażerów, o której mowa w art. 22 ust. 5, z przeznaczeniem dokonania ich dostawy przez tego podatnika lub na jego rzecz na pokładach tych pojazdów;
- 4) towary mają być przedmiotem czynności odpowiadającej eksportowi towarów dokonanej przez tego podatnika na terytorium państwa członkowskiego, z którego są przemieszczane na terytorium kraju;
- 5) towary mają być przedmiotem czynności odpowiadającej wewnątrzspółnotowej dostawie towarów, o której mowa w art. 13 ust. 1 i 2, dokonanej przez tego podatnika na terytorium państwa członkowskiego, z którego są przemieszczane na terytorium kraju;
- 6) towary mają być przedmiotem wykonanych na terytorium kraju na rzecz tego podatnika usług polegających na ich wycenie lub wykonaniu na nich prac, pod warunkiem że towary po wykonaniu tych usług zostaną z powrotem przemieszczone na terytorium państwa członkowskiego, z którego zostały pierwotnie wywiezione;
- 7) towary mają być czasowo używane na terytorium kraju w celu świadczenia usług przez tego podatnika posiadającego siedzibę działalności gospodarczej na terytorium państwa członkowskiego rozpoczęcia wysyłki lub transportu;
- 8) towary mają być czasowo używane przez tego podatnika na terytorium kraju, nie dłużej jednak niż przez 24 miesiące, pod warunkiem że import takich towarów z terytorium państwa trzeciego na terytorium kraju z uwagi na ich przywóz czasowy byłby zwolniony od cła;
- 9) przemieszczeniu podlega gaz w systemie gazowym, energia elektryczna w systemie elektroenergetycznym, energia cieplna lub chłodnicza przez sieci dystrybucji energii cieplnej lub chłodniczej.

2. W przypadku gdy ustaną okoliczności, o których mowa w ust. 1, przemieszczenie towarów uznaje się za wewnątrzspółnotowe nabycie towarów.

Art. 12a. 1. Przemieszczenie towarów, o którym mowa w art. 11 ust. 1, przez podatnika podatku od wartości dodanej lub na jego rzecz, nieposiadającego siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju,

do magazynu konsygnacyjnego w celu ich dostawy prowadzącemu magazyn konsygnacyjny, oraz dostawę tych towarów, uważa się za wewnątrzspółnotowe nabycie towarów, o którym mowa w art. 9 ust. 1, u prowadzącego magazyn konsygnacyjny, pod warunkiem że:

- 1) podatnik podatku od wartości dodanej nie jest zarejestrowany jako podatnik VAT czynny lub zwolniony;
- 2) przechowywane w magazynie konsygnacyjnym towary są przeznaczone do działalności produkcyjnej lub usługowej, z wyłączeniem działalności handlowej, przez prowadzącego magazyn konsygnacyjny;
- 3) prowadzący magazyn konsygnacyjny, przed pierwszym wprowadzeniem przez podatnika podatku od wartości dodanej towarów do tego magazynu, złożył w formie pisemnej naczelnikowi urzędu skarbowego zawiadomienie o zamiarze prowadzenia magazynu konsygnacyjnego zawierające:
 - a) dane podatnika podatku od wartości dodanej dokonującego przemieszczenia towarów do magazynu konsygnacyjnego oraz prowadzącego magazyn konsygnacyjny, dotyczące ich nazw lub imion i nazwisk, numerów identyfikacyjnych stosowanych na potrzeby odpowiednio podatku od wartości dodanej i podatku, adresu siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej oraz adresu, pod którym znajduje się magazyn konsygnacyjny,
 - b) oświadczenie podatnika podatku od wartości dodanej, że zamierza dokonywać przemieszczenia towarów, o którym mowa w art. 11 ust. 1, do magazynu konsygnacyjnego; w oświadczeniu wskazuje się prowadzącego magazyn konsygnacyjny;
- 4) prowadzący magazyn konsygnacyjny prowadzi ewidencję towarów wprowadzanych do tego magazynu, zawierającą datę ich wprowadzenia, datę pobrania towarów z magazynu, dane pozwalające na identyfikację towarów, a w przypadku, o którym mowa w art. 20b ust. 3 – także dane dotyczące powrotnego przemieszczenia towarów; przepis art. 109 ust. 3 stosuje się odpowiednio.

2. Jeżeli zawiadomienie, o którym mowa w ust. 1 pkt 3, nie spełnia wymogów określonych tym przepisem, naczelnik urzędu skarbowego w terminie 7 dni od dnia otrzymania zawiadomienia wzywa do jego uzupełnienia.

3. Prowadzący magazyn konsygnacyjny jest obowiązany zawiadomić w formie pisemnej naczelnika urzędu skarbowego o zmianach danych zawartych w zawiadomieniu, o którym mowa w ust. 1 pkt 3, w terminie 30 dni od dnia zaistnienia zmian.

4. W przypadku gdy towary przechowywane w magazynie konsygnacyjnym nie zostały pobrane przez okres 24 miesięcy od dnia ich wprowadzenia do tego magazynu, uznaje się, że ich pobranie ma miejsce następnego dnia po upływie tego okresu.

5. W przypadku stwierdzenia braku przechowywanych w magazynie konsygnacyjnym towarów albo całkowitego ich zniszczenia uznaje się, że pobranie towarów miało miejsce w dniu, w którym towary opuściły magazyn albo zostały zniszczone, a jeżeli nie można ustalić tego dnia – w dniu, w którym stwierdzono ich brak albo ich zniszczenie.

6. W przypadku użycia lub wykorzystania towarów przechowywanych w magazynie konsygnacyjnym przed ich pobraniem z magazynu konsygnacyjnego uznaje się, że pobranie ma miejsce w dniu użycia lub wykorzystania tych towarów.

Art. 13. 1. Przez wewnątrzspółnotową dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 5, rozumie się wywóz towarów z terytorium kraju w wykonaniu czynności określonych

w art. 7 na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju, z zastrzeżeniem ust. 2–8.

2. Przepis ust. 1 stosuje się pod warunkiem, że nabywca towarów jest:

- 1) podatnikiem podatku od wartości dodanej zidentyfikowanym na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju;
- 2) osobą prawną niebędącą podatnikiem podatku od wartości dodanej, która jest zidentyfikowana na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju;
- 3) podatnikiem podatku od wartości dodanej lub osobą prawną niebędącą podatnikiem podatku od wartości dodanej, działającymi w takim charakterze na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju, niewymienionymi w pkt 1 i 2, jeżeli przedmiotem dostawy są wyroby akcyzowe, które, zgodnie z przepisami o podatku akcyzowym, są objęte procedurą zawieszenia poboru akcyzy lub procedurą przemieszczania wyrobów akcyzowych z zapłaconą akcyzą;
- 4) podmiotem innym niż wymienione w pkt 1 i 2, działającym (zamieszkującym) w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim, jeżeli przedmiotem dostawy są nowe środki transportu.

3. Za wewnątrzwspólnotową dostawę towarów uznaje się również przemieszczenie przez podatnika, o którym mowa w art. 15, lub na jego rzecz towarów należących do jego przedsiębiorstwa z terytorium kraju na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju, które zostały przez tego podatnika na terytorium kraju w ramach prowadzonego przez niego przedsiębiorstwa wytworzone, wydobyte, nabyte, w tym również w ramach wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, albo sprowadzone na terytorium kraju w ramach importu towarów, jeżeli mają służyć działalności gospodarczej podatnika.

4. Przemieszczenia towarów, o którym mowa w ust. 3, przez podatnika, o którym mowa w art. 15, lub na jego rzecz nie uznaje się za wewnątrzwspólnotową dostawę towarów, w przypadku gdy:

- 1) towary są instalowane lub montowane, z próbnym uruchomieniem lub bez niego, dla których miejscem dostawy zgodnie z art. 22 ust. 1 pkt 2 jest terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju, jeżeli towary te są przemieszczane przez tego podatnika dokonującego ich dostawy lub na jego rzecz;
- 2) przemieszczenie towarów następuje w ramach sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju;
- 3) towary są przemieszczane na pokładach statków, samolotów lub pociągów w trakcie transportu pasażerskiego wykonywanego na terytorium Unii Europejskiej z przeznaczeniem dokonania ich dostawy przez tego podatnika na pokładach tych pojazdów;
- 4) towary mają być przedmiotem eksportu towarów przez tego podatnika;
- 5) towary mają być przedmiotem wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, o której mowa w ust. 1 i 2, dokonanej przez tego podatnika, jeżeli przemieszczenie towarów następuje na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium państwa członkowskiego, do którego dokonywana jest ta wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów;
- 6) towary mają być przedmiotem wykonanych na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju na rzecz tego podatnika usług polegających na ich wycenie lub

wykonaniu na nich prac, pod warunkiem że towary po wykonaniu tych usług zostaną z powrotem przemieszczone na terytorium kraju;

- 7) towary mają być czasowo używane na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju, w celu świadczenia usług przez podatnika posiadającego siedzibę działalności gospodarczej na terytorium kraju, który przemieścił lub na rzecz którego przemieszczono te towary;
- 8) towary mają być czasowo używane przez tego podatnika na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju, nie dłużej jednak niż przez 24 miesiące, pod warunkiem że import takich towarów z terytorium państwa trzeciego z uwagi na ich przywóz czasowy byłby zwolniony od cła;
- 9) przemieszczeniu podlega gaz w systemie gazowym, energia elektryczna w systemie elektroenergetycznym, energia cieplna lub chłodnicza przez sieci dystrybucji energii cieplnej lub chłodniczej.

5. W przypadku gdy ustaną okoliczności, o których mowa w ust. 4, przemieszczenie towarów uznaje się za wewnątrzwspólnotową dostawę towarów.

6. Wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów występuje, jeżeli dokonującym dostawy jest podatnik, o którym mowa w art. 15, u którego sprzedaż nie jest zwolniona od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 i 9, z zastrzeżeniem ust. 7.

7. Wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów występuje również wówczas, gdy dokonującymi dostawy towarów są inne niż wymienione w ust. 6 podmioty, jeżeli przedmiotem dostawy są nowe środki transportu.

8. Za wewnątrzwspólnotową dostawę towarów nie uznaje się dostawy towarów, o których mowa w art. 83 ust. 1 pkt 1, 3, 6, 10 i 18, oraz towarów opodatkowanych według zasad określonych w art. 120 ust. 4 i 5.

(...)

ROZDZIAŁ 3

Miejsce świadczenia przy świadczeniu usług

Art. 27. (uchylony).

Art. 28. (uchylony).

Art. 28a. Na potrzeby stosowania niniejszego rozdziału:

- 1) ilekroć jest mowa o podatniku – rozumie się przez to:
 - a) podmioty, które wykonują samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w art. 15 ust. 2, lub działalność gospodarczą odpowiadającą tej działalności, bez względu na cel czy rezultat takiej działalności, z uwzględnieniem art. 15 ust. 6,
 - b) osobę prawną niebędącą podatnikiem na podstawie lit. a, która jest zidentyfikowana lub obowiązana do identyfikacji do celów podatku lub podatku od wartości dodanej;
- 2) podatnika, który prowadzi również działalność lub dokonuje transakcji nieuznawanych za podlegające opodatkowaniu dostawy towarów lub świadczenia usług zgodnie z art. 5 ust. 1, uznaje się za podatnika w odniesieniu do wszystkich świadczonych na jego rzecz usług.

Art. 28b. 1. Miejscem świadczenia usług w przypadku świadczenia usług na rzecz podatnika jest miejsce, w którym podatnik będący usługobiorcą posiada siedzibę działalności gospodarczej, z zastrzeżeniem ust. 2–4 oraz art. 28e, art. 28f ust. 1 i 1a, art. 28g ust. 1, art. 28i, art. 28j ust. 1 i 2 oraz art. 28n.

2. W przypadku gdy usługi są świadczone dla stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej podatnika, które znajduje się w innym miejscu niż jego siedziba działalności gospodarczej, miejscem świadczenia tych usług jest to stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej.

3. W przypadku gdy podatnik będący usługobiorcą nie posiada siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, o którym mowa w ust. 2, miejscem świadczenia usług jest miejsce, w którym posiada on stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu.

4. W przypadku świadczenia usług, które są przeznaczone wyłącznie na cele osobiste podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych lub członków stowarzyszenia, do określenia miejsca świadczenia stosuje się odpowiednio przepisy art. 28c.

Art. 28c. 1. Miejscem świadczenia usług na rzecz podmiotów niebędących podatnikami jest miejsce, w którym usługodawca posiada siedzibę działalności gospodarczej, z zastrzeżeniem ust. 2 i 3 oraz art. 28d, art. 28e, art. 28f ust. 1, 2 i 3, art. 28g ust. 2 i art. 28h–28n.

2. W przypadku gdy usługi są świadczone ze stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej usługodawcy znajdującego się w innym miejscu niż jego siedziba działalności gospodarczej, miejscem świadczenia tych usług jest to stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej.

3. W przypadku gdy usługodawca nie posiada siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, o którym mowa w ust. 2, miejscem świadczenia usług jest miejsce, w którym posiada on stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu.

Art. 28d. Miejscem świadczenia usług na rzecz podmiotów niebędących podatnikami przez pośredników działających w imieniu i na rzecz osób trzecich jest miejsce, w którym dokonywana jest podstawowa transakcja.

Art. 28e. Miejscem świadczenia usług związanych z nieruchomościami, w tym usług świadczonych przez rzeczoznawców, pośredników w obrocie nieruchomościami, usług zakwaterowania w hotelach lub obiektach o podobnej funkcji, takich jak ośrodki czasowe lub miejsca przeznaczone do użytku jako kempingi, użytkowania i używania nieruchomości oraz usług przygotowywania i koordynowania prac budowlanych, takich jak usługi architektów i nadzoru budowlanego, jest miejsce położenia nieruchomości.

Art. 28f. 1. Miejscem świadczenia usług transportu pasażerów jest miejsce, gdzie odbywa się transport, z uwzględnieniem pokonanych odległości.

1a. Miejscem świadczenia usług transportu towarów na rzecz podatnika:

- 1) posiadającego na terytorium kraju siedzibę działalności gospodarczej, stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, dla którego są świadczone te usługi, a w przypadku braku takiej siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej posiadającego na terytorium kraju stałe miejsce zamieszkania albo zwykłe miejsce pobytu, jeżeli transport ten jest wykonywany w całości poza terytorium Unii Europejskiej, jest terytorium znajdujące się poza terytorium Unii Europejskiej;

2) posiadającego na terytorium państwa trzeciego siedzibę działalności gospodarczej, stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, dla którego są świadczone te usługi, a w przypadku braku takiej siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej posiadającego na terytorium państwa trzeciego stałe miejsce zamieszkania albo zwykłe miejsce pobytu, jeżeli transport ten jest wykonywany w całości na terytorium kraju, jest terytorium kraju.

2. Miejscem świadczenia usług transportu towarów na rzecz podmiotów niebędących podatnikami jest miejsce, w którym odbywa się transport, z uwzględnieniem pokonanych odległości, z zastrzeżeniem ust. 3.

3. Miejscem świadczenia usług transportu towarów, którego rozpoczęcie i zakończenie ma miejsce odpowiednio na terytorium dwóch różnych państw członkowskich, na rzecz podmiotów niebędących podatnikami jest miejsce, gdzie transport towarów się rozpoczyna.

4. Miejsce rozpoczęcia transportu, o którym mowa w ust. 3, oznacza miejsce, w którym faktycznie rozpoczyna się transport towarów, niezależnie od pokonanych odległości do miejsca, gdzie znajdują się towary.

5. Miejsce zakończenia transportu, o którym mowa w ust. 3, oznacza miejsce, w którym faktycznie kończy się transport towarów.

Art. 28g. 1. Miejscem świadczenia usług wstępu na imprezy kulturalne, artystyczne, sportowe, naukowe, edukacyjne, rozrywkowe lub podobne, takie jak targi i wystawy, oraz usług pomocniczych związanych z usługami wstępu na te imprezy, świadczonych na rzecz podatnika, jest miejsce, w którym te imprezy faktycznie się odbywają.

2. Miejscem świadczenia usług w dziedzinie kultury, sztuki, sportu, nauki, edukacji, rozrywki oraz podobnych usług, takich jak targi i wystawy, oraz usług pomocniczych do tych usług, w tym świadczenia usług przez organizatorów usług w tych dziedzinach, świadczonych na rzecz podmiotów niebędących podatnikami, jest miejsce, w którym ta działalność faktycznie jest wykonywana.

Art. 28h. W przypadku świadczenia na rzecz podmiotów niebędących podatnikami usług:

- 1) pomocniczych do usług transportowych, takich jak załadunek, rozładunek, przeładunek lub podobnych usług,
- 2) wyceny rzeczowego majątku ruchomego oraz na rzeczowym majątku ruchomym – miejscem świadczenia usług jest miejsce, w którym usługi są faktycznie wykonywane.

Art. 28i. 1. Miejscem świadczenia usług restauracyjnych i cateringowych jest miejsce, w którym usługi są faktycznie wykonywane, z zastrzeżeniem ust. 2.

2. W przypadku gdy usługi restauracyjne i cateringowe są faktycznie wykonywane na pokładach statków, statków powietrznych lub pociągów podczas części transportu pasażerów wykonanej na terytorium Unii Europejskiej, miejscem świadczenia usług jest miejsce rozpoczęcia transportu pasażerów.

Art. 28j. 1. Miejscem świadczenia usług krótkoterminowego wynajmu środków transportu jest miejsce, w którym te środki transportu są faktycznie oddawane do dyspozycji usługobiorcy.

2. Przez krótkoterminowy wynajem środków transportu, o którym mowa w ust. 1, rozumie się ciągle posiadanie środka transportu lub korzystanie z niego przez okres nieprzekraczający 30 dni, a w przypadku jednostek pływających – przez okres nieprzekraczający 90 dni.

3. Miejscem świadczenia usług polegających na wynajmie, innym niż wynajem krótkoterminowy, środków transportu na rzecz podmiotów niebędących podatnikami jest miejsce, gdzie usługobiorca posiada siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu, z zastrzeżeniem ust. 4.

4. Miejscem świadczenia usługi wynajmu statku rekreacyjnego, innego niż wynajem krótkoterminowy, na rzecz podmiotów niebędących podatnikami jest miejsce, w którym statek rekreacyjny jest faktycznie oddawany do dyspozycji usługobiorcy, pod warunkiem że usługodawca faktycznie świadczy tę usługę ze swojej siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, znajdujących się w tym miejscu.

Art. 28k. Miejscem świadczenia usług elektronicznych na rzecz podmiotów niebędących podatnikami, posiadających siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu na terytorium Unii Europejskiej, przez podatnika, który posiada siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, z którego świadczy te usługi, poza terytorium Unii Europejskiej, a w przypadku braku takiej siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej posiada stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu poza terytorium Unii Europejskiej, jest miejsce, gdzie podmioty te posiadają siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu.

Art. 28l. W przypadku świadczenia na rzecz podmiotów niebędących podatnikami, posiadających siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu poza terytorium Unii Europejskiej, usług:

- 1) sprzedaży praw lub udzielania licencji i sublicencji, przeniesienia lub cesji praw autorskich, patentów, praw do znaków fabrycznych, handlowych, oddania do używania wspólnego znaku towarowego albo wspólnego znaku towarowego gwarancyjnego, albo innych pokrewnych praw,
- 2) reklamy,
- 3) doradczych, inżynierskich, prawniczych, księgowych oraz usług podobnych do tych usług,
- 4) przetwarzania danych, dostarczania informacji oraz usług tłumaczeń,
- 5) bankowych, finansowych, ubezpieczeniowych i reasekuracyjnych, z wyjątkiem wynajmu sejfów przez banki,
- 6) dostarczania (oddelegowania) personelu,
- 7) wynajmu, dzierżawy lub innych o podobnym charakterze, których przedmiotem są rzeczy ruchome, z wyjątkiem środków transportu, za które uznaje się również przyczepy i naczepy oraz wagony kolejowe,
- 8) telekomunikacyjnych,
- 9) nadawczych radiowych i telewizyjnych,
- 10) elektronicznych,
- 11) polegających na zapewnieniu dostępu do systemów gazowych, systemów elektroenergetycznych lub do sieci dystrybucji energii cieplnej lub chłodniczej,
- 12) przesyłowych:
 - a) gazu w systemie gazowym,
 - b) energii elektrycznej w systemie elektroenergetycznym,
 - c) energii cieplnej lub chłodniczej przez sieci dystrybucji energii cieplnej lub chłodniczej,
- 13) bezpośrednio związanych z usługami, o których mowa w pkt 11 i 12,

- 14) polegających na zobowiązaniu się do powstrzymania się od dokonania czynności lub posługiwania się prawem, o których mowa w pkt 1–13
– miejscem świadczenia usług jest miejsce, gdzie podmioty te posiadają siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykle miejsce pobytu.

Art. 28m. W przypadku świadczenia usług telekomunikacyjnych lub usług nadawczych radiowych i telewizyjnych na rzecz podmiotów niebędących podatnikami, posiadających siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykle miejsce pobytu na terytorium państwa członkowskiego, przez podatnika, który posiada siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, z którego świadczy te usługi, poza terytorium Unii Europejskiej, a w przypadku braku takiej siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej posiada stałe miejsce zamieszkania lub zwykle miejsce pobytu poza terytorium Unii Europejskiej, których faktyczne użytkowanie i wykorzystanie ma miejsce na terytorium państwa członkowskiego, na którym podmiot będący usługobiorcą posiada siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykle miejsce pobytu – miejscem świadczenia tych usług jest terytorium państwa członkowskiego, na którym podmiot będący usługobiorcą posiada siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykle miejsce pobytu.

Art. 28n. 1. W przypadku świadczenia usług turystyki, o których mowa w art. 119, miejscem świadczenia jest miejsce, gdzie usługodawca posiada siedzibę działalności gospodarczej, z zastrzeżeniem ust. 2 i 3.

2. W przypadku gdy usługi turystyki, o których mowa w art. 119, są świadczone ze stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej usługodawcy znajdującego się w innym miejscu niż jego siedziba działalności gospodarczej, miejscem świadczenia tych usług jest to stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej.

3. W przypadku gdy usługodawca nie posiada siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, o którym mowa w ust. 2, miejscem świadczenia usług turystyki, o których mowa w art. 119, jest miejsce, w którym posiada on stałe miejsce zamieszkania lub zwykle miejsce pobytu.

Art. 28o. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia, inne niż wskazane w art. 22–26 i art. 28b–28n miejsce świadczenia przy dostawie towarów, wewnątrzwspólnotowym nabyciu towarów, imporcie towarów i świadczeniu usług, uwzględniając specyfikę świadczenia niektórych usług, dostawy niektórych towarów, wewnątrzwspólnotowego nabycia lub importu niektórych towarów oraz przepisy Unii Europejskiej.

DZIAŁ VI

Podstawa opodatkowania

Art. 29. 1. Podstawą opodatkowania jest obrót, z zastrzeżeniem ust. 2–21, art. 30–32, art. 119 oraz art. 120 ust. 4 i 5. Obrotem jest kwota należna z tytułu sprzedaży, pomniejszona o kwotę należnego podatku. Kwota należna obejmuje całość świadczenia należnego od nabywcy lub osoby trzeciej. Obrót zwiększa się o otrzymane dotacje, subwencje i inne dopłaty o podobnym charakterze mające bezpośredni wpływ na cenę (kwotę należną) towarów

dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika, pomniejszone o kwotę należnego podatku.

2. W przypadku gdy pobrano zaliczki, zadatki, przedpłaty lub raty, obrotem jest również kwota otrzymanych zaliczek, zadatków, przedpłat lub rat, pomniejszona o przypadającą od nich kwotę podatku. Dotyczy to również otrzymanych zaliczek na dotacje, subwencje i na inne dopłaty o podobnym charakterze.

3. Jeżeli należność jest określona w naturze, podstawą opodatkowania jest wartość rynkowa towarów lub usług pomniejszona o kwotę podatku.

4. Podstawę opodatkowania zmniejsza się o kwoty udokumentowanych, prawnie dopuszczalnych i obowiązkowych rabatów (bonifikat, opustów, uznanych reklamacji i skont) i o wartość zwróconych towarów, zwróconych kwot nienależnych w rozumieniu przepisów o cenach oraz zwróconych kwot dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze, z zastrzeżeniem ust. 4a i 4b.

4a. W przypadku gdy podstawa opodatkowania ulega zmniejszeniu w stosunku do podstawy określonej w wystawionej fakturze, obniżenia podstawy opodatkowania podatnik dokonuje pod warunkiem posiadania, przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy, w którym nabywca towaru lub usługi otrzymał korektę faktury, potwierdzenia otrzymania korekty faktury przez nabywcę towaru lub usługi, dla którego wystawiono fakturę. Uzyskanie potwierdzenia otrzymania przez nabywcę towaru lub usługi korekty faktury po terminie złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy uprawnia podatnika do uwzględnienia korekty faktury za okres rozliczeniowy, w którym potwierdzenie to uzyskano.

4b. Warunku posiadania przez podatnika potwierdzenia odbioru korekty faktury przez nabywcę towaru lub usługi nie stosuje się w:

- 1) eksporcie towarów i wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów;
- 2) dostawie towarów i świadczeniu usług, dla których miejsce opodatkowania znajduje się poza terytorium kraju;
- 3) sprzedaży: energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej, gazu przewodowego, usług telekomunikacyjnych i radiokomunikacyjnych oraz usług wymienionych w poz. 140–153, 174 i 175 załącznika nr 3 do ustawy;
- 4) pozostałych przypadkach, jeżeli w wystawionej fakturze, do której odnosi się korekta, nie wykazano kwoty podatku.

4c. Przepis ust. 4a stosuje się odpowiednio w przypadku stwierdzenia pomyłki w kwocie podatku na fakturze i wystawienia korekty faktury do faktury, w której wykazano kwotę podatku wyższą niż należna.

5. W przypadku dostawy budynków lub budowli trwale z gruntem związanych albo części takich budynków lub budowli z podstawy opodatkowania nie wyodrębnia się wartości gruntu.

5a. Przepisu ust. 5 nie stosuje się do czynności oddania w użytkowanie wieczyste gruntu, dokonywanego z równoczesną dostawą budynków lub budowli trwale z gruntem związanych albo części takich budynków lub budowli.

6. W przypadku czynności, o których mowa w art. 19 ust. 13 pkt 10, jako kwotę należną, o której mowa w ust. 1, przyjmuje się wartość należnego wkładu budowlanego albo wkładu mieszkaniowego, pomniejszoną o kwotę należnego podatku. Do wniesienia wkładu w formie innej niż pieniężna przepis ust. 10 stosuje się odpowiednio. W przypadku gdy część wkładu

budowlanego lub mieszkaniowego została sfinansowana z zaciągniętego przez spółdzielnię mieszkaniową kredytu na sfinansowanie kosztów budowy, podstawę opodatkowania powiększa się o kwotę kredytu, w części przypadającej na dany lokal.

7. Do podstawy opodatkowania, o której mowa w ust. 6, wlicza się również inne opłaty wnoszone przez członków spółdzielni, które nie są wkładami budowlanymi lub mieszkaniowymi, wynikające z uczestniczenia członków spółdzielni w zobowiązaniach spółdzielni związanych z budową lub wynikające z ostatecznego rozliczenia kosztów budowy – zgodnie z postanowieniami statutu.

8. Jeżeli w okresie 5 lat od ustanowienia spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego jest zawierana umowa o przekształcenie przysługującego członkowi prawa na spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu lub ustanowienie w miejsce tego prawa odrębnej własności lokalu, podstawą opodatkowania jest kwota należna z tytułu tego przekształcenia, pomniejszona o kwotę należnego podatku.

9. W przypadku wykonania czynności, o których mowa w art. 5, dla których nie została określona cena, podstawą opodatkowania jest wartość rynkowa towarów lub usług pomniejszona o kwotę podatku, z zastrzeżeniem ust. 10 i 12.

10. W przypadku dostawy towarów, o której mowa w art. 7 ust. 2, podstawą opodatkowania jest cena nabycia towarów (bez podatku), a gdy nie ma ceny nabycia, koszt wytworzenia, określone w momencie dostawy tych towarów.

10a. (uchylony).

11. Przepis ust. 10 stosuje się odpowiednio do wewnątrzspółnotowej dostawy towarów, o której mowa w art. 13 ust. 3, z zastrzeżeniem ust. 11a.

11a. W przypadku przemieszczenia towarów, w stosunku do którego obowiązek podatkowy powstaje na podstawie art. 20a ust. 1, podstawę opodatkowania określa się zgodnie z ust. 1.

12. W przypadku świadczenia usług, o którym mowa w art. 8 ust. 2, podstawą opodatkowania jest koszt świadczenia tych usług poniesiony przez podatnika.

13. Podstawą opodatkowania w imporcie towarów jest wartość celna powiększona o należne cło. Jeżeli przedmiotem importu są towary opodatkowane podatkiem akcyzowym, podstawą opodatkowania jest wartość celna powiększona o należne cło i podatek akcyzowy. W przypadku towarów objętych procedurą uszlachetniania biernego podstawą opodatkowania jest różnica między wartością celną produktów kompensacyjnych lub zamiennych dopuszczonych do obrotu a wartością towarów wywiezionych czasowo, powiększona o należne cło. Jeżeli przedmiotem importu w ramach uszlachetniania biernego są towary opodatkowane podatkiem akcyzowym, podstawą opodatkowania jest różnica między wartością celną produktów kompensacyjnych lub zamiennych dopuszczonych do obrotu a wartością towarów wywiezionych czasowo, powiększona o należne cło i podatek akcyzowy.

14. Podstawą opodatkowania w imporcie towarów objętych procedurą odprawy czasowej z częściowym zwolnieniem od należności celnych przywozowych oraz procedurą przetwarzania pod kontrolą celną jest wartość celna powiększona o cło, które byłoby należne, gdyby towary te były objęte procedurą dopuszczenia do obrotu. Jeżeli przedmiotem importu w ramach procedury odprawy czasowej z częściowym zwolnieniem od należności celnych przywozowych lub procedury przetwarzania pod kontrolą celną są towary opodatkowane

podatkiem akcyzowym, podstawą opodatkowania jest wartość celna powiększona o cło, które byłoby należne, gdyby towary te były objęte procedurą dopuszczenia do obrotu, i o podatek akcyzowy.

15. Podstawa opodatkowania, o której mowa w ust. 13 i 14, obejmuje, o ile elementy takie nie zostały do niej włączone: prowizję, opakowania, transport i koszty ubezpieczenia, które zostały już poniesione albo będą poniesione do pierwszego miejsca przeznaczenia na terytorium kraju. Przez pierwsze miejsce przeznaczenia rozumie się miejsce wymienione w dokumencie przewozowym lub innym dokumencie, na podstawie którego towary są importowane. Elementy, o których mowa w zdaniu pierwszym, wlicza się do podstawy opodatkowania, również gdy powstają one w związku z transportem do innego miejsca przeznaczenia na terytorium Unii Europejskiej, jeżeli miejsce to jest znane w momencie dokonania importu.

16. Do podstawy opodatkowania, o której mowa w ust. 13 i 14, dolicza się określone w odrębnych przepisach opłaty oraz inne należności, jeżeli organy celne mają obowiązek pobierać te należności z tytułu importu towarów.

17. Podstawą opodatkowania w imporcie usług jest kwota, którą usługobiorca jest obowiązany zapłacić, z wyjątkiem przypadku gdy wartość usługi została wliczona do podstawy opodatkowania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów zgodnie z art. 31 ust. 2 pkt 2 lub wartość usługi – na podstawie odrębnych przepisów – zwiększa wartość celną importowanego towaru.

18. W przypadku dostaw towarów, dla których zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 5 podatnikiem jest nabywca tych towarów, podstawą opodatkowania jest kwota, którą nabywca jest obowiązany zapłacić, z wyjątkiem przypadku gdy podatek od towarów, które są na terytorium kraju instalowane lub montowane, z próbnym uruchomieniem lub bez niego, został w całości z tytułu ich importu pobrany od podatnika dokonującego nabycia tych towarów. W przypadku gdy kwota podatku z tytułu importu towarów jest niższa od kwoty podatku, jaka byłaby należna z tytułu dostawy tych towarów na terytorium kraju, podatnik dokonujący ich nabycia jest obowiązany do rozliczenia tej różnicy.

18a. W przypadku dostawy towarów lub świadczenia usług, dla których zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 7 i 8 podatnikiem jest ich nabywca lub usługobiorca, podstawą opodatkowania jest kwota, którą nabywca lub usługobiorca jest obowiązany zapłacić.

19. (uchylony).

20. W przypadku dostawy przez podatnika towaru podlegającego opodatkowaniu podatkiem akcyzowym podstawą opodatkowania objęta jest również kwota tego podatku.

21. Przepisy ust. 9 i 20 stosuje się odpowiednio w przypadku dostawy towarów, dla której podatnikiem jest ich nabywca.

22. (uchylony).

23. (uchylony).

Art. 30. 1. Podstawę opodatkowania czynności maklerskich, czynności wynikających z zarządzania funduszami inwestycyjnymi, czynności wynikających z umowy agencyjnej lub zlecenia, pośrednictwa, umowy komisju lub innych usług o podobnym charakterze stanowi dla:

- 1) zleceniodawcy – kwota należna z tytułu dostawy, pomniejszona o kwotę podatku;
- 2) komisanta:

- a) kwota należna z tytułu dostawy towarów, pomniejszona o kwotę podatku – w przypadku dostawy towarów osobie trzeciej, na rachunek komitenta,
- b) kwota należna wraz z kwotą prowizji, pomniejszona o kwotę podatku – w przypadku dostawy towarów nabytych przez komisanta na rzecz komitenta;
- 3) komitenta – kwota należna pomniejszona o kwotę prowizji komisanta, pomniejszona o kwotę podatku – w przypadku dostawy towarów dla komisanta;
- 4) prowadzącego przedsiębiorstwo maklerskie, zarządzającego funduszami inwestycyjnymi, agenta, zleceniobiorcy lub innej osoby świadczącej usługi o podobnym charakterze – kwota prowizji lub innych postaci wynagrodzeń za wykonanie usługi, pomniejszona o kwotę podatku, z zastrzeżeniem ust. 3.

2. Przepis ust. 1 stosuje się odpowiednio, w przypadku gdy w wykonaniu umów agencyjnych, zlecenia lub innych umów o podobnym charakterze jest dokonywany import towarów, z tym że podstawę opodatkowania dla importera ustala się zgodnie z art. 29 ust. 13–16.

3. W przypadku gdy podatnik, działając we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, bierze udział w świadczeniu usług, podstawą opodatkowania jest kwota należna z tytułu świadczenia usług, pomniejszona o kwotę podatku.

Art. 31. 1. Podstawą opodatkowania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów jest kwota, jaką nabywający jest obowiązany zapłacić.

1a. W przypadkach, o których mowa w art. 12a ust. 4–6, podstawą opodatkowania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów jest odpowiednio kwota, jaką nabywający jest lub byłby obowiązany zapłacić.

2. Podstawa opodatkowania, o której mowa w ust. 1, obejmuje:

- 1) podatki, cła, opłaty i inne należności o podobnym charakterze związane z nabyciem towarów, z wyjątkiem podatku;
- 2) wydatki dodatkowe, takie jak prowizje, koszty opakowania, transportu oraz ubezpieczenia, pobierane przez dostawcę od podmiotu dokonującego wewnątrzwspólnotowego nabycia.

3. Przy ustalaniu podstawy opodatkowania, o której mowa w ust. 1, przepis art. 29 ust. 4 stosuje się odpowiednio.

4. Jeżeli po dokonaniu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów nabywca otrzymuje zwrot podatku akcyzowego zapłaconego na terytorium państwa członkowskiego, z którego wysłano lub transportowano towary, podstawę opodatkowania pomniejsza się o kwotę zwróconego podatku akcyzowego, przy czym podatnik ma obowiązek udowodnić na podstawie posiadanych dokumentów, że otrzymał zwrot podatku akcyzowego.

5. W przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, o którym mowa w art. 11, podstawą opodatkowania jest cena nabycia towarów, a gdy nie ma ceny nabycia, koszt wytworzenia, określone w momencie nabycia tych towarów. Przepisy ust. 2 i 3 stosuje się odpowiednio.

Art. 31a. 1. W przypadku gdy kwoty stosowane do określenia podstawy opodatkowania są określone w walucie obcej, przeliczenia na złote dokonuje się według kursu średniego danej waluty obcej ogłoszonego przez Narodowy Bank Polski na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień powstania obowiązku podatkowego. Podatnik może wybrać sposób przeliczania tych kwot na złote według ostatniego kursu wymiany opublikowanego przez Europejski Bank Centralny na ostatni dzień poprzedzający dzień powstania obowiązku podatkowego; w takim

przypadku waluty inne niż euro przelicza się z zastosowaniem kursu wymiany każdej z nich względem euro.

2. W przypadku gdy podatnik wystawia fakturę przed powstaniem obowiązku podatkowego, a kwoty stosowane do określenia podstawy opodatkowania są określone na tej fakturze w walucie obcej, przeliczenia na złote dokonuje się według kursu średniego danej waluty obcej ogłoszonego przez Narodowy Bank Polski na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień wystawienia faktury. Przepis ust. 1 zdanie drugie stosuje się odpowiednio.

3. W przypadku importu towarów przeliczenia na złote dokonuje się zgodnie z przepisami celnymi.

4. W przypadku usług wstępu na imprezy masowe w rozumieniu ustawy z dnia 20 marca 2009 r. o bezpieczeństwie imprez masowych (Dz.U. Nr 62, poz. 504 oraz z 2010 r. Nr 127, poz. 857 i Nr 152, poz. 1021) kwoty stosowane do określenia podstawy opodatkowania wyrażone w walucie obcej mogą być przeliczane na złote zgodnie z przepisami celnymi stosowanymi na potrzeby obliczania wartości celnej importowanych towarów.

Art. 32. 1. W przypadku gdy między nabywcą a dokonującym dostawy towarów lub usługodawcą istnieje związek, o którym mowa w ust. 2, oraz w przypadku gdy wynagrodzenie jest:

- 1) niższe od wartości rynkowej, a nabywca towarów lub usług nie ma zgodnie z art. 86, 88 i 90 oraz z przepisami wydanymi na podstawie art. 92 ust. 3 pełnego prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego,
 - 2) niższe od wartości rynkowej, a dokonujący dostawy towarów lub usługodawca nie ma zgodnie z art. 86, 88 i 90 oraz z przepisami wydanymi na podstawie art. 92 ust. 3 pełnego prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, a dostawa towarów lub świadczenie usług są zwolnione od podatku,
 - 3) wyższe od wartości rynkowej, a dokonujący dostawy towarów lub usługodawca nie ma zgodnie z art. 86, 88 i 90 oraz z przepisami wydanymi na podstawie art. 92 ust. 3 pełnego prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego
- organ podatkowy określa wysokość obrotu na podstawie wartości rynkowej pomniejszonej o kwotę podatku, jeżeli okaże się, że związek ten miał wpływ na ustalenie wynagrodzenia z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług.

2. Związek, o którym mowa w ust. 1, istnieje, gdy między kontrahentami lub osobami pełniącymi u kontrahentów funkcje zarządzające, nadzorcze lub kontrolne zachodzą powiązania o charakterze rodzinnym lub z tytułu przysposobienia, kapitałowym, majątkowym lub wynikające ze stosunku pracy. Związek ten istnieje także, gdy którakolwiek z wymienionych osób łączy funkcje zarządzające, nadzorcze lub kontrolne u kontrahentów.

3. Przez powiązania rodzinne, o których mowa w ust. 2, rozumie się małżeństwo oraz pokrewieństwo lub powinowactwo do drugiego stopnia.

4. Przez powiązania kapitałowe, o których mowa w ust. 2, rozumie się sytuację, w której jedna z osób lub jeden z kontrahentów posiada prawo głosu wynoszące co najmniej 5% wszystkich praw głosu lub dysponuje bezpośrednio lub pośrednio takim prawem.

5. Przepisy ust. 1–4 nie mają zastosowania w przypadku transakcji zawieranych pomiędzy podmiotami powiązаныmi, w odniesieniu do których właściwy organ podatkowy, na podstawie ustawy – Ordynacja podatkowa, wydał decyzję o uznaniu prawidłowości wyboru i stosowania metody ustalania ceny transakcyjnej między podmiotami powiązаныmi.

(...)

DZIAŁ IX

Odliczenie i zwrot podatku.**Odliczanie częściowe****ROZDZIAŁ 1****Odliczenie i zwrot podatku**

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

2. Kwotę podatku naliczonego stanowi:

- 1) suma kwot podatku określonych w fakturach otrzymanych przez podatnika:
 - a) z tytułu nabycia towarów i usług,
 - b) potwierdzających dokonanie przedpłaty (zaliczki, zadatku, raty), jeżeli wiązały się one z powstaniem obowiązku podatkowego,
 - c) od komitenta z tytułu dostawy towarów będącej przedmiotem umowy komisji – z uwzględnieniem rabatów określonych w art. 29 ust. 4;
- 2) w przypadku importu towarów – suma kwot podatku wynikająca z dokumentu celnego i deklaracji importowej, z zastrzeżeniem pkt 5;
- 3) zryczałtowany zwrot podatku, o którym mowa w art. 116 ust. 6;
- 4) kwota podatku należnego z tytułu:
 - a) świadczenia usług, dla którego zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 4 lub 8 podatnikiem jest ich usługobiorca,
 - b) dostawy towarów, dla której zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 5 lub 7 podatnikiem jest ich nabywca,
 - c) wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów;
- 5) kwota podatku należnego z tytułu importu towarów – w przypadkach, o których mowa w art. 33a;
- 6) różnica podatku, o której mowa w art. 29 ust. 18 i art. 37.

3.-7a. (uchylone).

7b. W przypadku nakładów ponoszonych na nabycie, w tym na nabycie praw wieczystego użytkowania gruntów, oraz wytworzenie nieruchomości, stanowiącej majątek przedsiębiorstwa danego podatnika, wykorzystywanej zarówno do celów prowadzonej przez tego podatnika działalności gospodarczej, jak i do celów innych, w tym w szczególności do celów osobistych podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, których nie da się w całości przypisać działalności gospodarczej, podatek naliczony oblicza się według udziału procentowego, w jakim dana nieruchomość wykorzystywana jest do celów działalności gospodarczej.

8. Podatnik ma również prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, o której mowa w ust. 2, jeżeli importowane lub nabyte towary i usługi dotyczą:

- 1) dostawy towarów lub świadczenia usług przez podatnika poza terytorium kraju, jeżeli kwoty te mogłyby być odliczone, gdyby czynności te były wykonywane na terytorium kraju, a podatnik posiada dokumenty, z których wynika związek odliczonego podatku z tymi czynnościami;

- 2) czynności, o których mowa w art. 7 ust. 3–7;
- 3) dostawy towarów, o której mowa w art. 43 ust. 1 pkt 16.

9. Podatnik ma również prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, o której mowa w ust. 2, jeżeli importowane lub nabyte towary i usługi dotyczą czynności zwolnionych od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 7 oraz pkt 37–41, wykonywanych na terytorium kraju, w przypadku gdy miejscem świadczenia tych usług zgodnie z art. 28b lub art. 28l jest terytorium państwa trzeciego lub gdy usługi dotyczą bezpośrednio towarów eksportowanych, pod warunkiem że podatnik posiada dokumenty, z których wynika związek odliczonego podatku z tymi czynnościami.

10. Prawo do obniżenia kwoty podatku należnego powstaje:

- 1) w rozliczeniu za okres, w którym podatnik otrzymał fakturę albo dokument celny, z zastrzeżeniem pkt 2–5 oraz ust. 11, 12, 16 i 18;
- 2) w przypadkach, o których mowa w ust. 2 pkt 4 – w rozliczeniu za okres, w którym powstał obowiązek podatkowy w podatku należnym u nabywcy lub usługobiorcy odpowiednio od świadczenia usług, dla którego podatnikiem jest usługobiorca, od wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów lub od dostawy towarów, dla której podatnikiem jest nabywca;
- 2a) w przypadkach, o których mowa w ust. 2 pkt 5 – w rozliczeniu za okres, w którym powstał obowiązek podatkowy w podatku należnym od importu towarów rozliczanego zgodnie z art. 33a;
- 2b) w rozliczeniu za okres, w którym powstał obowiązek podatkowy w podatku należnym od importu towarów rozliczanego zgodnie z art. 33b;
- 3) w przypadku nabycia towarów i usług, o których mowa w art. 19 ust. 13 pkt 1, jeżeli faktura zawiera informację, jakiego okresu dotyczy – w rozliczeniu za okres, w którym przypada termin płatności;
- 4) w przypadku dokonania spisu z natury określonego w art. 113 ust. 5 i 7 – nie później niż w rozliczeniu za okres, w którym dokonano tego spisu;
- 5) w przypadku stosowania w imporcie towarów procedury uproszczonej, polegającej na wpisie do rejestru zgodnie z przepisami celnymi – za okres rozliczeniowy, w którym podatnik dokonał wpisu do rejestru; obniżenie kwoty podatku należnego następuje pod warunkiem dokonania przez podatnika zapłaty podatku wykazanego w tym rejestrze, z zastrzeżeniem art. 33a;
- 6) w przypadku decyzji, o których mowa w art. 33 ust. 2 i 3 oraz w art. 34 – w rozliczeniu za okres, w którym otrzymał decyzję; obniżenie kwoty podatku należnego następuje pod warunkiem dokonania przez podatnika zapłaty podatku wynikającego z decyzji.

10a. W przypadku gdy nabywca towaru lub usługi otrzymał korektę faktury, o której mowa w art. 29 ust. 4a lub 4c, jest on obowiązany do zmniejszenia kwoty podatku naliczonego w rozliczeniu za okres, w którym tę korektę faktury otrzymał. Jeżeli podatnik nie obniżył kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego określonego w fakturze, której korekta dotyczy, a prawo do takiego obniżenia mu przysługuje, zmniejszenie kwoty podatku naliczonego uwzględnia się w rozliczeniu za okres, w którym podatnik dokonuje tego obniżenia.

11. Jeżeli podatnik nie dokona obniżenia kwoty podatku należnego w terminach określonych w ust. 10, może obniżyć kwotę podatku należnego w deklaracji podatkowej za jeden z dwóch następnych okresów rozliczeniowych.

12. W przypadku otrzymania faktury, o której mowa w ust. 2 pkt 1 lit. a lub lit. c, przed nabyciem prawa do rozporządzania towarem jak właściciel albo przed wykonaniem usługi, prawo do obniżenia kwoty podatku należnego powstaje z chwilą nabycia prawa do rozporządzania towarem lub z chwilą wykonania usługi.

12a. Przepisu ust. 12 nie stosuje się do przypadków, gdy:

- 1) faktura dokumentuje czynności, od których obowiązek podatkowy powstał zgodnie z art. 19 ust. 13 pkt 1, 2, 4, 7, 9–11;
- 2) nabycie prawa do dysponowania towarem jak właściciel lub wykonanie usługi nastąpiło przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej, w której podatnik dokonał obniżenia podatku należnego o podatek naliczony wynikający z faktury.

13. Jeżeli podatnik nie dokonał obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w terminach, o których mowa w ust. 10, 11, 12, 16 i 18, może on obniżyć kwotę podatku należnego przez dokonanie korekty deklaracji podatkowej za okres, w którym wystąpiło prawo do obniżenia podatku należnego, nie później jednak niż w ciągu 5 lat, licząc od początku roku, w którym wystąpiło prawo do obniżenia podatku należnego.

14. W przypadku podatników obowiązanych do dokonywania korekt kwot podatku naliczonego, o których mowa w art. 91 ust. 1 i 2, część kwoty podatku naliczonego obniżającą kwotę podatku należnego oblicza się w oparciu o proporcję właściwą dla roku podatkowego, w którym powstało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego niezależnie od terminu obniżenia kwoty podatku.

15. Do uprawnienia, o którym mowa w ust. 13, stosuje się odpowiednio art. 81b Ordynacji podatkowej.

16. Podatnicy, o których mowa w art. 21 ust. 1, w odniesieniu do nabytych na terytorium kraju towarów i usług, mogą obniżyć kwotę podatku należnego w rozliczeniu za kwartał, w którym uregulowali całość lub część należności wynikającej z otrzymanej od kontrahenta faktury, nie wcześniej jednak niż z dniem otrzymania faktury. Uregulowanie należności w części daje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego odpowiadającą części uregulowanej należności. Przepis ust. 10 stosuje się odpowiednio.

17. Przepisu ust. 16 nie stosuje się do kwoty podatku naliczonego, wynikającej z faktur otrzymanych przed okresem, za który podatnik będzie rozliczał się metodą kasową.

18. Podatnicy, którzy zrezygnowali z metody kasowej lub utracili prawo do stosowania tej metody, kwotę podatku naliczonego, wynikającą z faktur otrzymanych w okresie, kiedy rozliczali się metodą kasową, i nieodliczoną od kwoty podatku należnego do końca tego okresu, mogą obniżyć kwotę podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w okresie rozliczeniowym, w którym uregulowali kontrahentowi całą należność wynikającą z otrzymanych faktur. Uregulowanie należności w części daje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego odpowiadającą części uregulowanej należności. Przepis ust. 10 stosuje się odpowiednio.

19. Jeżeli w okresie rozliczeniowym podatnik nie wykonywał czynności opodatkowanych na terytorium kraju oraz nie wykonywał czynności poza terytorium kraju kwotę podatku naliczonego może przenieść do rozliczenia na następny okres rozliczeniowy.

20. U podatnika, o którym mowa w art. 16, kwotą podatku naliczonego jest kwota stanowiąca równowartość 22% kwoty należnej z tytułu dostawy nowego środka transportu, nie wyższa jednak niż kwota podatku zawartego w fakturze stwierdzającej nabycie tego środka lub

dokumentem celnym, albo podatku zapłaconego przez tego podatnika od wewnątrzspółnotowego nabycia tego środka.

21. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia, inny niż określony w ust. 10 termin obniżenia kwoty podatku należnego, o której mowa w ust. 1, uwzględniając:

- 1) specyfikę wykonywania niektórych czynności;
- 2) stosowane techniki dokumentowania rozliczeń w obrocie gospodarczym.

(...)

Art. 87. 1. W przypadku, gdy kwota podatku naliczonego, o której mowa w art. 86 ust. 2, jest w okresie rozliczeniowym wyższa od kwoty podatku należnego, podatnik ma prawo do obniżenia o tę różnicę kwoty podatku należnego za następne okresy lub do zwrotu różnicy na rachunek bankowy.

2. Zwrot różnicy podatku, z zastrzeżeniem ust. 6, następuje w terminie 60 dni od dnia złożenia rozliczenia przez podatnika na rachunek bankowy podatnika w banku mającym siedzibę na terytorium kraju lub na rachunek podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której jest członkiem, wskazane w zgłoszeniu identyfikacyjnym, o którym mowa w odrębnych przepisach, lub na wskazany przez podatnika rachunek banku lub na rachunek spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej, jako zabezpieczenie udzielanego przez ten bank lub przez tę kasę kredytu, na podstawie złożonego przez podatnika, do naczelnika urzędu skarbowego, w terminie do złożenia deklaracji podatkowej, pisemnego, nieodwołalnego upoważnienia organu podatkowego, potwierdzonego przez bank lub spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową udzielających kredytu, do przekazania tego zwrotu. Jeżeli zasadność zwrotu wymaga dodatkowego zweryfikowania, naczelnik urzędu skarbowego może przedłużyć ten termin do czasu zakończenia weryfikacji rozliczenia podatnika dokonywanego w ramach czynności sprawdzających, kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej lub postępowania kontrolnego na podstawie przepisów o kontroli skarbowej. Jeżeli przeprowadzone przez organ czynności wykażą zasadność zwrotu, o którym mowa w zdaniu poprzednim, urząd skarbowy wypłaca należną kwotę wraz z odsetkami w wysokości odpowiadającej opłacie prologacyjnej stosowanej w przypadku odroczenia płatności podatku lub jego rozłożenia na raty.

2a. W przypadku wydłużenia terminu na podstawie ust. 2 zdanie drugie, urząd skarbowy na wniosek podatnika dokonuje zwrotu różnicy podatku w terminie wymienionym w ust. 2 zdanie pierwsze, jeżeli podatnik wraz z wnioskiem złoży w urzędzie skarbowym zabezpieczenie majątkowe w kwocie odpowiadającej kwocie wnioskowanego zwrotu podatku. Jeżeli wniosek wraz z zabezpieczeniem został złożony na 13 dni przed upływem terminu, o którym mowa w ust. 2, lub później, zwrotu dokonuje się w terminie 14 dni od dnia złożenia tego zabezpieczenia.

3. (uchylony).

3a. (uchylony).

4. (uchylony).

4a. Zabezpieczenie majątkowe, o którym mowa w ust. 2a, może być złożone w formie:

- 1) gwarancji bankowej lub ubezpieczeniowej;
- 2) poręczenia banku;
- 3) weksła z poręczeniem wekslowym banku;

- 4) czeku potwierdzonego przez krajowy bank wystawcy czeku;
- 5) papierów wartościowych na okaziciela o określonym terminie wykupu wyemitowanych przez Skarb Państwa lub Narodowy Bank Polski, bankowych papierów wartościowych i listów zastawnych o określonym terminie wykupu, wyemitowanych we własnym imieniu i na własny rachunek przez podmiot mogący być gwarantem lub poręczycielem zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej.

4b. Zabezpieczenie majątkowe, o którym mowa w ust. 2a, dotyczące zwrotu podatku w wysokości nie większej niż wyrażonej w złotych kwocie odpowiadającej równowartości 1000 euro, może być złożone w formie weksla. Przeliczenia kwoty wyrażonej w euro dokonuje się według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na ostatni dzień roboczy okresu rozliczeniowego, którego dotyczy zwrot podatku, w zaokrągleniu do pełnych złotych.

4c. Do zabezpieczeń majątkowych, o których mowa w ust. 2a, przepisy art. 33e–33g Ordynacji podatkowej stosuje się odpowiednio.

4d. Naczelnik urzędu skarbowego odmawia przyjęcia zabezpieczenia, jeżeli stwierdzi, że złożone zabezpieczenie:

- 1) nie zapewni pokrycia w całości wypłacanej kwoty zwrotu, o której mowa w ust. 2a, lub
- 2) nie zapewni w sposób pełny pokrycia w terminie wypłacanej kwoty zwrotu – w przypadku zabezpieczenia z określonym terminem ważności.

4e. Zabezpieczenie majątkowe zostaje zwolnione w dniu następującym po dniu:

- 1) zakończenia przez organ podatkowy weryfikacji, o której mowa w ust. 2 – w przypadku zabezpieczenia, o którym mowa w ust. 2a;
- 2) w którym upłynęło 180 dni od dnia złożenia deklaracji podatkowej, w której była wykazana kwota zwrotu w przypadku, o którym mowa w ust. 5a.

4f. Zwolnienia zabezpieczenia nie dokonuje się:

- 1) w przypadku wszczęcia, zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej:
 - a) postępowania podatkowego w zakresie rozliczenia, którego dotyczy zabezpieczenie – do czasu zakończenia tego postępowania, lub
 - b) kontroli podatkowej w zakresie rozliczenia, którego dotyczy zabezpieczenie – do upływu terminu 3 miesięcy od dnia zakończenia kontroli, jeżeli w tym terminie nie wszczęto postępowania podatkowego;
- 2) w przypadku wszczęcia postępowania kontrolnego zgodnie z przepisami o kontroli skarbowej w zakresie rozliczenia, którego dotyczy zabezpieczenie – do czasu zakończenia tego postępowania;
- 3) w przypadku stwierdzenia, że podatnik w złożonej deklaracji podatkowej wykazał kwotę zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego nienależną lub wyższą od kwoty należnej i ją otrzymał – do czasu uregulowania powstałej zaległości podatkowej.

5. Na umotywowany wniosek, podatnikom dokonującym dostawy towarów lub świadczenia usług poza terytorium kraju i niedokonującym sprzedaży opodatkowanej, przysługuje zwrot kwoty podatku naliczonego, o której mowa w art. 86 ust. 8 pkt 1, w terminie określonym w ust. 2 zdanie pierwsze. Przepisy ust. 2 zdanie drugie i trzecie, ust. 2a i ust. 4a–4f stosuje się odpowiednio.

5a. W przypadku gdy podatnik nie wykonał w okresie rozliczeniowym czynności opodatkowanych na terytorium kraju oraz czynności wymienionych w art. 86 ust. 8 pkt 1,

podatnikowi przysługuje, na jego umotywowany wniosek złożony wraz z deklaracją podatkową, zwrot kwoty podatku naliczonego, podlegającego odliczeniu od podatku należnego w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą na terytorium kraju lub poza tym terytorium, w terminie 180 dni od dnia złożenia rozliczenia, z zastrzeżeniem art. 86 ust. 19. Na pisemny wniosek podatnika urząd skarbowy dokonuje zwrotu, o którym mowa w zdaniu pierwszym, w terminie 60 dni, jeżeli podatnik złoży w urzędzie skarbowym zabezpieczenie majątkowe. Przepisy ust. 2 zdanie drugie i trzecie, ust. 2a i ust. 4a–4f stosuje się odpowiednio.

6. Na wniosek podatnika, złożony wraz z deklaracją podatkową, urząd skarbowy jest obowiązany zwrócić różnicę podatku, o której mowa w ust. 2, w terminie 25 dni, licząc od dnia złożenia rozliczenia, w przypadku gdy kwoty podatku naliczonego, wykazane w deklaracji podatkowej, wynikają z:

- 1) faktur dokumentujących kwoty należności, które zostały w całości zapłacone, z uwzględnieniem art. 22 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. z 2010 r. Nr 220, poz. 1447, z późn. zm.),
 - 2) dokumentów celnych, deklaracji importowej oraz decyzji, o których mowa w art. 33 ust. 2 i 3 oraz art. 34, i zostały przez podatnika zapłacone,
 - 3) importu towarów rozliczanego zgodnie z art. 33a, wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, świadczenia usług, dla którego podatnikiem jest ich usługobiorca, lub dostawy towarów, dla której podatnikiem jest ich nabywca, jeżeli w deklaracji podatkowej została wykazana kwota podatku należnego od tych transakcji
- przy czym przepisy ust. 2 zdanie drugie i trzecie, ust. 2a, 4a–4f stosuje się odpowiednio.

7. Różnicę podatku niezwróconą przez urząd skarbowy w terminach, o których mowa w ust. 2 zdanie pierwsze i ust. 5a, traktuje się jako nadpłatę podatku podlegającą oprocentowaniu w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej.

8. (uchylony).

9. (uchylony).

10. Podatnik wymieniony w art. 16 może otrzymać zwrot podatku do wysokości kwoty określonej w art. 86 ust. 20.

10a. Upoważnienie, o którym mowa w ust. 2, powinno zawierać co najmniej:

- 1) datę wystawienia;
- 2) imię i nazwisko lub nazwę podatnika, nazwę banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej udzielających kredytu oraz ich adresy;
- 3) numery identyfikacji podatkowej podatnika i banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej;
- 4) rachunek banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej, na który ma być przekazany zwrot;
- 5) wskazanie deklaracji podatkowej, której dotyczy upoważnienie;
- 6) wskazanie kwoty zwrotu podatku, która ma być przekazana jako zabezpieczenie kredytu;
- 7) podpis podatnika.

11. Minister właściwy do spraw finansów publicznych, w drodze rozporządzenia:

- 1) może określić przypadki, gdy przyjęcie przez podatnika w odpłatne używanie środków trwałych należących do osób trzecich może być traktowane na równi z zakupem tych środków, oraz warunki i tryb zwrotu różnicy podatku;
- 2) (uchylony);
- 3) określi przypadki, warunki i terminy zwrotu podatku, o którym mowa w ust. 10.

12. Minister właściwy do spraw finansów publicznych, wydając rozporządzenia, o których mowa w ust. 11, uwzględnia:

- 1) specyfikę wykonywania niektórych czynności oraz uwarunkowania obrotu gospodarczego niektórymi towarami;
- 2) konieczność prawidłowego udokumentowania zwracanych kwot podatku;
- 3) przepisy Unii Europejskiej.

13. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia:

- 1) szczegółowy sposób przyjmowania zabezpieczeń, o których mowa w ust. 2a,
- 2) inne niż wymienione w ust. 4a formy zabezpieczeń oraz sposób ich przyjmowania – uwzględniając konieczność zabezpieczenia zwracanej kwoty podatku.

Art. 88. 1. Obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego nie stosuje się do nabywanych przez podatnika:

- 1) (uchylony);
- 2) (uchylony);
- 3) (uchylony);
- 4) usług noclegowych i gastronomicznych, z wyjątkiem:
 - a) (uchylona),
 - b) nabycia gotowych posiłków przeznaczonych dla pasażerów przez podatników świadczących usługi przewozu osób;
- 5) (uchylony).
 2. (uchylony).
 3. (uchylony).

3a. Nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego faktury i dokumenty celne w przypadku gdy:

- 1) sprzedaż została udokumentowana fakturami lub fakturami korygującymi:
 - a) wystawionymi przez podmiot nieistniejący,
 - b) (uchylona);
- 2) transakcja udokumentowana fakturą nie podlega opodatkowaniu albo jest zwolniona od podatku;
- 3) (uchylony);
- 4) wystawione faktury, faktury korygujące lub dokumenty celne:
 - a) stwierdzają czynności, które nie zostały dokonane – w części dotyczącej tych czynności,
 - b) podają kwoty niezgodne z rzeczywistością – w części dotyczącej tych pozycji, dla których podane zostały kwoty niezgodne z rzeczywistością,
 - c) potwierdzają czynności, do których mają zastosowanie przepisy art. 58 i 83 Kodeksu cywilnego – w części dotyczącej tych czynności;
- 5) faktury, faktury korygujące wystawione przez nabywcę zgodnie z odrębnymi przepisami nie zostały zaakceptowane przez sprzedającego;
- 6) (uchylony);
- 7) wystawiono faktury, w których została wykazana kwota podatku w stosunku do czynności opodatkowanych, dla których nie wykazuje się kwoty podatku na fakturze – w części dotyczącej tych czynności.

3b. Przepis ust. 3a stosuje się odpowiednio do duplikatów faktur.

4. Obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego nie stosuje się również do podatników, którzy nie są zarejestrowani jako podatnicy VAT czynni, zgodnie z art. 96, z wyłączeniem przypadków, o których mowa w art. 86 ust. 20.

5. (uchylony).

6. Nie stanowi podstawy do obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego kwota podatku naliczonego, o której mowa w art. 86 ust. 2 pkt 4 lit. c, w przypadku opodatkowania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, o którym mowa w art. 25 ust. 2, na terytorium kraju z powodu podania numeru, o którym mowa w art. 97 ust. 10, w sytuacji gdy towary w momencie zakończenia ich wysyłki lub transportu znajdują się na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju.

Art. 89. 1. W odniesieniu do:

- 1) przedstawicielstw dyplomatycznych, urzędów konsularnych oraz członków personelu tych przedstawicielstw i urzędów, a także innych osób zrównanych z nimi na podstawie ustaw, umów lub zwyczajów międzynarodowych, jeżeli nie są obywatelami polskimi i nie mają stałego pobytu na terytorium kraju,
 - 2) Sił Zbrojnych Państw-Stron Traktatu Północnoatlantyckiego oraz Sił Zbrojnych Państw-Stron Traktatu Północnoatlantyckiego uczestniczących w Partnerstwie dla Pokoju, wielonarodowych Kwater i Dowództw i ich personelu cywilnego,
 - 3) podmiotów nieposiadających siedziby działalności gospodarczej, stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, z którego dokonywano transakcji gospodarczych, stałego miejsca zamieszkania lub zwykłego miejsca pobytu na terytorium kraju, niedokonujących sprzedaży na terytorium kraju
- mogą być zastosowane zwroty podatku na warunkach określonych w ust. 1a–1g oraz w rozporządzeniu wydanym na podstawie ust. 2, 3 i 5.

1a. Podmioty, o których mowa w ust. 1 pkt 3, mogą ubiegać się o zwrot podatku w odniesieniu do nabytych przez nie na terytorium kraju towarów i usług lub w odniesieniu do towarów, które były przedmiotem importu na terytorium kraju, jeżeli te towary i usługi były przez te podmioty wykorzystywane do wykonywania czynności dających prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego na terytorium państwa, w którym rozliczają one podatek od wartości dodanej lub podatek o podobnym charakterze, innym niż terytorium kraju.

1b. W przypadku gdy towary lub usługi, od których podatnik podatku od wartości dodanej lub innego podatku o podobnym charakterze ubiega się o zwrot podatku, były wykorzystywane tylko częściowo do wykonywania czynności dających prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego na terytorium państwa, w którym rozlicza on podatek od wartości dodanej lub podatek o podobnym charakterze, innym niż terytorium kraju – podatnikowi przysługuje zwrot podatku w proporcji, w jakiej towary lub usługi związane są z wykonywaniem czynności dających prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego. Podatnik ubiegający się o zwrot podatku jest obowiązany w składanym wniosku przy określaniu wnioskowanej kwoty zwrotu podatku uwzględnić proporcję obliczoną zgodnie ze zdaniem pierwszym.

1c. Podmiotom, o których mowa w ust. 1 pkt 3, nie przysługuje zwrot podatku w odniesieniu do kwot podatku:

- 1) zafakturowanych niezgodnie z przepisami ustawy oraz przepisami wykonawczymi wydanymi na jej podstawie;
- 2) dotyczących czynności, o których mowa w art. 2 pkt 8 lit. b i art. 13;
- 3) w odniesieniu do których, zgodnie z przepisami ustawy oraz przepisami wykonawczymi wydanymi na jej podstawie, nie przysługuje podatnikom, o których mowa w art. 15, prawo do obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego.

1d. Podmioty, o których mowa w ust. 1 pkt 3, składają wnioski o dokonanie zwrotu podatku:

- 1) za pomocą środków komunikacji elektronicznej, w przypadku gdy podmioty te posiadają siedzibę działalności gospodarczej na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju;
- 2) na piśmie, zgodnie ze wzorem określonym w rozporządzeniu wydanym na podstawie ust. 5, w przypadku gdy podmioty te nie posiadają siedziby działalności gospodarczej na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju.

1e. W przypadku gdy proporcja, o której mowa w ust. 1b, ulegnie zmianie po złożeniu wniosku o zwrot podatku – podatnik:

- 1) uwzględnia zmianę tej proporcji oraz dokonuje odpowiedniej korekty kwot podatku do zwrotu wynikającej ze zmiany tej proporcji we wniosku o zwrot podatku składanym w roku podatkowym następującym po roku podatkowym, za który lub którego część złożony został ten wniosek;
- 2) składa korektę wniosku o zwrot podatku, jeżeli w roku podatkowym następującym po roku podatkowym, za który lub którego część złożony został ten wniosek, podatnik nie występuje o zwrot podatku.

1f. Od kwoty podatku niezwróconej przez urząd skarbowy podmiotom, o których mowa w ust. 1 pkt 3, w terminach określonych w rozporządzeniu wydanym na podstawie ust. 5 naliczane są odsetki.

1g. Kwoty zwrotu podatku uzyskane nienależnie przez podmioty, o których mowa w ust. 1 pkt 3, podlegają zwrotowi do urzędu skarbowego wraz z należnymi odsetkami w wysokości określonej jak dla zaległości podatkowych. W przypadku niezwrócenia kwoty zwrotu podatku uzyskanej nienależnie wraz z należnymi odsetkami, podmiotom, o których mowa w ust. 1 pkt 3, nie przysługują żadne dalsze zwroty do wysokości niezwróconej kwoty wraz z odsetkami.

1h. Podatnik, o którym mowa w art. 15, ubiegający się o zwrot podatku od wartości dodanej w odniesieniu do nabytych przez niego towarów i usług lub w odniesieniu do zaimportowanych przez niego towarów wykorzystywanych do wykonywania czynności dających prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego na terytorium kraju, składa wniosek za pomocą środków komunikacji elektronicznej o dokonanie takiego zwrotu za pośrednictwem właściwego dla podatnika naczelnika urzędu skarbowego do właściwego państwa członkowskiego.

1i. Wniosek o dokonanie zwrotu, o którym mowa w ust. 1h, nie jest przekazywany do właściwego państwa członkowskiego w przypadku gdy w okresie, do którego odnosi się wniosek, podatnik:

- 1) nie był podatnikiem, o którym mowa w art. 15;
- 2) dokonywał wyłącznie dostawy towarów lub świadczenia usług zwolnionych od podatku innych niż transakcje, do których stosuje się art. 86 ust. 9;
- 3) był zwolniony od podatku na podstawie art. 113.

1j. Naczelnik urzędu skarbowego wydaje postanowienie, na które służy zażalenie, o nieprzekazaniu do właściwego państwa członkowskiego wniosku o dokonanie zwrotu, o którym mowa w ust. 1h. Podatnik jest powiadamiany o wydaniu postanowienia również za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

1k. W przypadku gdy towary lub usługi, od których podatnik, o którym mowa w art. 15, ubiega się o zwrot podatku od wartości dodanej, były wykorzystywane tylko częściowo do wykonywania czynności dających prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego na terytorium kraju, podatnik ubiegający się o zwrot podatku jest obowiązany przy określaniu wnioskowanej kwoty zwrotu podatku uwzględnić proporcję obliczoną zgodnie z art. 90 i 91. Proporcję tę wskazuje się w składanym wniosku.

1l. W przypadku gdy proporcja, o której mowa w ust. 1k, ulegnie zmianie po złożeniu wniosku o zwrot podatku od wartości dodanej – podatnik:

- 1) uwzględnia zmianę tej proporcji oraz dokonuje odpowiedniej korekty kwot podatku do zwrotu wynikającej ze zmiany tej proporcji we wniosku o zwrot podatku od wartości dodanej składanym w roku podatkowym następującym po roku podatkowym, za który lub którego część złożony został ten wniosek;
- 2) składa korektę wniosku o zwrot podatku od wartości dodanej, jeżeli w roku podatkowym następującym po roku podatkowym, za który lub którego część złożony został ten wniosek, podatnik nie występuje o zwrot podatku od wartości dodanej.

2. Minister właściwy do spraw finansów publicznych, w porozumieniu z ministrem właściwym do spraw zagranicznych, określi, w drodze rozporządzenia, przypadki i tryb zwrotu podatku przedstawicielstwom dyplomatycznym, urzędom konsularnym oraz członkom personelu tych przedstawicielstw i urzędów, a także innym osobom zrównanym z nimi na podstawie ustaw, umów lub zwyczajów międzynarodowych, jeżeli nie są obywatelami polskimi i nie mają stałego pobytu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jeżeli zwrot taki wynika z porozumień międzynarodowych lub zasady wzajemności.

3. Minister właściwy do spraw finansów publicznych, w porozumieniu z Ministrem Obrony Narodowej, określi, w drodze rozporządzenia, przypadki i tryb zwrotu podatku Siłom Zbrojnym Państw-Stron Traktatu Północnoatlantyckiego oraz Siłom Zbrojnym Państw-Stron Traktatu Północnoatlantyckiego uczestniczących w Partnerstwie dla Pokoju, wielonarodowym Kwaterom i Dowództwom i ich personelowi cywilnemu.

4. Minister właściwy do spraw finansów publicznych przy wydawaniu rozporządzeń, o których mowa w ust. 2 i 3, uwzględnia:

- 1) porozumienia międzynarodowe;
- 2) konieczność prawidłowego udokumentowania zwracanych kwot podatku;
- 3) potrzebę zapewnienia informacji o towarach i usługach, od których nabycia podatek jest zwracany;
- 4) przepisy Unii Europejskiej.

5. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia:

- 1) warunki, terminy i tryb zwrotu podatku podmiotom, o których mowa w ust. 1 pkt 3, oraz sposób naliczania i wypłaty odsetek od kwot podatku niezwróconych w terminie,
- 2) wzór wniosku o zwrot podatku składany przez podmioty, o których mowa w ust. 1d pkt 2,
- 3) informacje, jakie powinien zawierać wniosek o zwrot podatku składany za pomocą środków komunikacji elektronicznej,
- 4) sposób opisu niektórych informacji zawartych we wniosku o zwrot podatku,

- 5) sposób i przypadki potwierdzania złożenia wniosku o zwrot podatku,
- 6) przypadki, w których podatnik ubiegający się o zwrot powinien złożyć dodatkowe dokumenty, oraz rodzaje tych dokumentów,
- 7) przypadki, w których podmiotom, o których mowa w ust. 1 pkt 3, dokonującym sprzedaży przysługuje zwrot podatku,
- 8) tryb zwrotu podatku w przypadkach, o których mowa w ust. 1e
– uwzględniając konieczność prawidłowego udokumentowania zakupów, od których przysługuje zwrot podatku, potrzebę zapewnienia prawidłowej informacji o wysokości zwracanych kwot podatku i niezbędnych informacji o podmiocie ubiegającym się o zwrot podatku jako podmiocie uprawnionym do otrzymania tego zwrotu, potrzebę zapewnienia prawidłowego naliczania odsetek za zwłokę, potrzebę wykorzystania środków komunikacji elektronicznej oraz przepisy Unii Europejskiej.

6. W odniesieniu do organizacji humanitarnych, charytatywnych lub edukacyjnych, których działalność jest zaliczana do działalności pożytku publicznego w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, oraz do niektórych grup towarów mogą być zastosowane zwroty podatku na warunkach określonych w rozporządzeniu wydanym na podstawie ust. 7.

7. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia, warunki zwrotu podatku organizacjom humanitarnym, charytatywnym lub edukacyjnym z tytułu eksportu towarów oraz warunki, jakie muszą spełniać te organizacje, żeby otrzymać taki zwrot, uwzględniając:

- 1) sytuację gospodarczą państwa;
- 2) przebieg realizacji budżetu państwa;
- 3) konieczność prawidłowego określenia kwot zwracanego podatku;
- 4) konieczność zapewnienia informacji o eksporcie towarów;
- 5) przepisy Unii Europejskiej.

8. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, informacje, jakie powinien zawierać wniosek, o którym mowa w ust. 1h, sposób opisu niektórych informacji, a także warunki i termin składania wniosków, uwzględniając:

- 1) konieczność zapewnienia informacji o prawie podatnika do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego z tytułu zakupu towarów i usług na terytorium kraju;
- 2) potrzebę zapewnienia niezbędnych do ubiegania się o zwrot podatku od wartości dodanej informacji o podatniku jako podmiocie uprawnionym do otrzymania tego zwrotu;
- 3) potrzebę zapewnienia prawidłowej informacji o wysokości żądanych kwot zwrotu podatku;
- 4) potrzebę zapewnienia informacji dotyczących towarów i usług związanych z wnioskowanymi kwotami zwrotu podatku;
- 5) przepisy Unii Europejskiej.

(...)