

# PIT-Y I ULGI PODATKOWE 2017

Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych wymienia kilka źródeł przychodu. Każde z nich wiąże się z odrębnymi zasadami podatkowego rozliczenia. Uzyskiwanie dochodów z określonego źródła decyduje również o rodzaju składanego zeznania podatkowego. Prawidłowe ustalenie źródła przychodu ma więc ogromne znaczenie dla prawidłowości rocznego rozliczenia podatku.

## Rozliczenie pracownika

Za przychody ze stosunku pracy, stosunku służbowego, 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 świadczeń, a w szczególności:

- wynagrodzenie zasadnicze,
- wynagrodzenie za godziny nadliczbowe,
- różnego rodzaju dodatki,
- nagrody,
- ekwiwalenty za niewykorzystany urlop,
- wszelkie inne kwoty, niezależnie, czy ich wysokość została określona z góry,
- świadczenia pieniężne ponoszone za pracownika, jak również wartość innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych.

Regulacja ta jest wyrazem zasady powszechności opodatkowania. W razie dokonywania wypłaty świadczeń pieniężnych, wydawania świadczeń rzeczowych bądź ponoszenia świadczeń za pracownika należy liczyć się z koniecznością wykazania tego świadczenia jako przychodu dla celów podatkowych. Przychodem ze stosunku pracy są również świadczenia, które zostały wypłacone po rozwiązaniu umowy o pracę, ale są związane ze stosunkiem pracy, np. premia za okres zatrudnienia czy ekwiwalent za niewykorzystany urlop wypłacony po ustaniu stosunku pracy. Przy wypłacie świadczeń po rozwiązaniu umowy o pracę były pracodawca pobiera zaliczkę, uwzględniając zryczałtowane koszty ze stosunku pracy. Nie uwzględnia natomiast kwoty zmniejszającej podatek.

Aby mówić o przychodzie pracownika, należy jednak jasno wykazać, że świadczenie było skierowane indywidualnie do pracownika i spowodowało przysporzenie w jego majątku. Zasadniczo takiego problemu nie ma w przypadku wynikających z umowy wynagrodzeń pieniężnych, czy to zasadniczych, czy to uznaniowych. Są one przychodem pracownika. Problemy podatkowe pojawiają się w przypadku świadczeń nieodpłatnych bądź zwrotu kosztów wydatków, które faktycznie służą działalności pracodawcy. Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 8 lipca 2014 r., sygn. akt K 7/13, podkreślił:



*(...) Mimo bardzo szerokiego ujęcia przychodów ze stosunku pracy, nie każde świadczenie spełnione przez pracodawcę na rzecz pracownika bez ustalonej za nie zapłaty jest świadczeniem podlegającym podatkowi dochodowemu.*

Jak zauważył Trybunał, we współczesnych relacjach pracowniczych pracodawcy oferują pracownikom całą gamę świadczeń, które leżą niejako w pół drogi między gratyfikacją przyznaną pracownikowi jako element wynagrodzenia za pracę objętą podatkiem dochodowym a wymaganymi przez odpowiednie przepisy świadczeniami ze strony pracodawcy, które służą stworzeniu odpowiednich warunków pracy i które są zwolnione z tego podatku. W tej sytuacji pojawia się pytanie o kryterium wyodrębnienia świadczeń objętych podatkiem dochodowym.

Zdaniem Trybunału, tym kryterium musi być obiektywna ocena, czy świadczenie leżało w interesie pracownika, a jest tak wtedy, gdy stanowi ono realne przysporzenie majątkowe (korzyść), którego efekt jest uchwytany w jego majątku. Świadczenia uzyskiwane od pracodawcy, aby podlegać opodatkowaniu, muszą prowadzić do pojawienia się po stronie pracownika dochodu, czyli korzyści majątkowej, która może wystąpić w dwóch postaciach:

- prowadzi do powiększenia aktywów albo
- powoduje zaoszczędzenie wydatków, co może być następstwem np. świadczenia rzeczowego. W wyniku takiego świadczenia w majątku pracownika nie pojawia się wprawdzie realny dochód (w znaczeniu ekonomicznym), ale ponieważ znaczenie dochodu na gruncie ustawy o PIT jest szersze, zaoszczędzenie wydatków musi być traktowane na równi z przyrostem majątku.

Aby mówić o przychodzie, świadczenie powinno zostać spełnione w interesie pracownika, a nie w interesie pracodawcy. Musi przynieść pracownikowi korzyść w postaci powiększenia aktywów lub uniknięcia przez niego wydatku. Wyłączone z opodatkowania są świadczenia, które nie stanowią przysporzenia w majątku prywatnym pracownika, ponieważ służą realizacji obowiązków pracownika wynikających ze stosunku pracy. Przy czym świadczenia w naturze i inne nieodpłatne świadczenia stanowią przychód wyłącznie wtedy, gdy zostały faktycznie otrzymane przez pracownika.

#### Z praktyki organów podatkowych:



*Biorąc pod uwagę powyższe, należy stwierdzić, iż przydzielenie samochodu służbowego i wyznaczenie miejsca garażowania (parkowania) w miejscu zamieszkania, wynikające z charakteru pracy na danym stanowisku, nie będzie stanowiło przychodu pracownika ze stosunku pracy, o ile samochód ten będzie wykorzystywany w celach służbowych. W konsekwencji przejazdu z miejsca zamieszkania do miejsca świadczenia pracy nie będą generowały również przychodu ze stosunku pracy. Przychód ze stosunku pracy nie powstaje bowiem w sytuacji, gdy przejazdy z oraz do miejsca zamieszkania, a także garażowanie (parkowanie) stanowią realizację celu służbowego, jakim jest dbałość o powierzone mienie Wnioskodawcy i umożliwiają sprawne i efektywne wypełnianie powierzonych zadań. Zatem paliwo zużyte w związku z przejazdami pracowników, z miejsca garażowania (parkowania) samochodu służbowego do miejsca wykonywania pracy – o ile przejazdy nie będą służyły osobistym celom pracownika, lecz stanowiły realizację zadań służbowych – nie będzie nieodpłatnym świadczeniem, o którym mowa w art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, a zatem jego wartości nie można będzie uznawać za przychód pracownika ze stosunku pracy. W konsekwencji, po stronie Wnioskodawcy nie powstaną obowiązki płatnika podatku dochodowego od osób fizycznych. (Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 19 lipca 2016 r., sygn. ITPB2/4512-403/16/RS)*



*Nieodpłatne świadczenie jest przychodem pracownika, gdy korzyść jest wymierna i przypisana indywidualnemu pracownikowi, tj. nie jest dostępna w sposób ogólny dla wszystkich podmiotów. Wartość takiego świadczenia – np. w przypadku jego zakupu – ustala się według cen zakupu. Cena zakupu stanowi w regulacji art. 11 ust. 2a pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych punkt odniesienia do ustalenia wartości nieodpłatnego świadczenia. W świetle powyższego – mimo bardzo szerokiego ujęcia w art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych przychodów ze stosunku pracy – nie każde świadczenie spełnione przez pracodawcę na rzecz pracownika, bez ustalonej za nie zapłaty, jest świadczeniem podlegającym opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Odnosząc powyższe wyjaśnienia do przedstawionego we wniosku stanu faktycznego, uznać należy, że udział pracownika w imprezie integracyjnej nie prowadzi do powstania u pracownika przychodu z tytułu nieodpłatnego świadczenia, o którym mowa w art. 12 ust. 1 w związku z art. 11 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Nie są bowiem spełnione*

kryteria, o których mowa w wyroku Trybunału Konstytucyjnego. Należy więc zgodzić się z Wnioskodawcą, że świadczenia związane z udziałem pracowników w imprezie integracyjnej nie podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym. Na Wnioskodawcy z tego tytułu nie ciąży zatem obowiązki płatnika. (Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 5 lipca 2016 r., sygn. IBPB-2-1/4511-246/16/HK)



Z przedstawionego we wniosku stanu faktycznego wynika, że Wnioskodawca zgodnie z Regulaminem Wynagradzania zapewnia pracownikom pakiet medyczny. Wnioskodawca zawarł umowy o świadczenie usług medycznych z podmiotami, które świadczą tego typu usługi. Przedmiotem umowy są świadczenia z zakresu medycyny pracy, świadczenia z zakresu profilaktyki opieki zdrowotnej, usługi medyczne na rzecz Osoby Uprawnionej Główniej wykraczające poza ww. określone usługi, usługi medyczne na rzecz pozostałych Osób Uprawnionych zgłoszonych do opieki medycznej przez Osobę Uprawnioną Główną. Opłata za ww. usługi ustalona jest w formie abonamentu, który ma charakter ryczałtowej opłaty bez względu na ilość wykorzystywanych przez pracowników usług medycznych. Koszt abonamentu na podstawie Regulaminu Wynagradzania rozdzielony jest pomiędzy pracodawcę (Wnioskodawcę) i pracownika w ten sposób, że koszty ww. usług medycznych pokrywa pracownik w wysokości 1 zł w formie potrącenia z wynagrodzenia netto, a pracodawca pokrywa pozostałe koszty. Natomiast część ubezpieczenia – pakiety dotyczące usług medycznych na rzecz Osoby Uprawnionej Główniej wykraczające poza określone świadczenia z tytułu medycyny pracy i profilaktyki opieki zdrowotnej oraz usługi medyczne na rzecz pozostałych Osób Uprawnionych zgłoszonych do opieki medycznej przez Osobę Uprawnioną Główną są doliczane pracownikowi do przychodu i są opodatkowane.

Należy wyjaśnić, że opłacanie przez pracodawcę kosztów obowiązkowej opieki z zakresu medycyny pracy nie powoduje u pracowników powstania przychodu w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, zgodnie bowiem z art. 229 § 6 ustawy z dnia 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy (t.j. Dz.U. z 2016 r. poz. 1666 ze zm.) – wstępne, okresowe i kontrolne badania lekarskie są przeprowadzane na koszt pracodawcy. Ponadto gdy pracodawca ponosi inne koszty profilaktycznej opieki zdrowotnej pracowników, niezbędnej z uwagi na warunki pracy, wartość tego rodzaju świadczeń, otrzymanych przez pracownika od pracodawcy, również nie stanowi jego przychodu w rozumieniu przepisów ustawy.

Biorąc pod uwagę powyższe unormowania prawne, należy stwierdzić, że w sytuacji gdy Wnioskodawca jako pracodawca ponosi koszty abonamentu za świadczenia medyczne z zakresu medycyny pracy i profilaktyki opieki zdrowotnej ze względu na warunki pracy, ponoszone przez pracodawcę koszty nie stanowią podstawy do naliczania podatku dochodowego pracowników. Natomiast wartość wszelkich innych świadczeń medycznych niż te, które wynikają z Kodeksu pracy, uprawniających poszczególnych pracowników do skorzystania z dobrowolnych świadczeń medycznych (niezwiązanych z medycyną pracy i profilaktyczną opieką zdrowotną niezwiązaną z warunkami pracy) przekazanych pracownikom nieodpłatnie lub częściowo nieodpłatnie, stanowi w części finansowanej przez pracodawcę przychód ze stosunku pracy podlegający opodatkowaniu. (Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 28 lutego 2017 r., sygn. 2461-IBPB-2-2.4511.1113.2016.1.MK)

Trybunał podkreślił ponadto wagę dobrowolnego skorzystania ze świadczenia przez pracownika. Zgoda na skorzystanie ze świadczenia wyraża bowiem ocenę pracownika, że świadczenie – z punktu widzenia jego sytuacji zawodowej, życiowej, rodzinnej – jest celowe i przydatne, leży w jego interesie. Oznacza to, że w przypadku braku świadczenia ze strony pracodawcy pracownik musiałby ponieść wydatek. Jednak gdy nieodpłatne świadczenie zostało przyjęte jako warunek niezbędny do zgodnego z prawem wykonania pracy – po stronie pracownika nie pojawia się korzyść, która mogłaby być objęta podatkiem dochodowym.

### PRZYKŁAD

*Do przychodów pracownika nie dolicza się świadczenia rzeczowego w postaci ubrania służbowego związanego z promocją firmy. Ten charakter ubrania musi być jednak wyraźny. Ubranie musi być wyraźnie oznaczone logo czy też innym znakiem firmowym. W orzecznictwie sądowym zwracano uwagę, że ubranie pracownika powinno być odpowiednio oznaczone, tak aby jasno wynikało, z przedstawicielem jakiej firmy mamy do czynienia. Jeśli ubranie będzie miało wyraźny charakter firmowy, naturalne jest, że nie będzie ono wykorzystywane do celów osobistych. Nie ma więc potrzeby doliczać jego wartości do przychodów pracownika. W przypadku garnituru czy garsonki, które nie posiadają logo firmy, ze strony organów podatkowych może paść zarzut, że takie ubrania mogą być używane do celów osobistych pracowników, dlatego też ich wartość należy zaliczyć do przychodów pracowników.*

Powstania przychodu nie powoduje używanie samochodu służbowego do celów służbowych. Przychód powstanie w przypadku używania samochodu służbowego dla celów prywatnych. Od 1 stycznia 2015 r. wartość pieniężną nieodpłatnego świadczenia przysługującego pracownikowi z tytułu wykorzystywania samochodu służbowego do celów prywatnych ustala się w wysokości:

- 250 zł miesięcznie – dla samochodów o pojemności silnika do 1600 cm<sup>3</sup>,
  - 400 zł miesięcznie – dla samochodów o pojemności silnika powyżej 1600 cm<sup>3</sup>
- (art. 12 ust. 2a ustawy o PIT).

W przypadku wykorzystywania samochodu służbowego do celów prywatnych przez część miesiąca wartość świadczenia ustala się za każdy dzień wykorzystywania samochodu do celów prywatnych w wysokości 1/30 kwot określonych powyżej (art. 12 ust. 2b ustawy o PIT). Jeżeli świadczenie przysługujące pracownikowi z tytułu wykorzystywania samochodu służbowego do celów prywatnych jest częściowo odpłatne, to przychodem pracownika jest różnica pomiędzy wartością kwot określonych powyżej i odpłatnością ponoszoną przez pracownika (art. 12 ust. 2c ustawy o PIT).

### PRZYKŁAD

*Pracownik użytkuje samochód służbowy do celów prywatnych. Płaci za to 150 zł miesięcznie. Samochód ma pojemność 1400 cm<sup>3</sup>. Przychód pracownika z tytułu użytkowania samochodu służbowego do celów prywatnych wynosi 100 zł miesięcznie.*

Wyrok Trybunału, choć niewątpliwie ważny i pomocny w interpretacji przepisów, nie rozwiązał jednak wszystkich wątpliwości interpretacyjnych przy rozpoznawaniu przychodu z tytułu nieodpłatnych świadczeń. Należy jednak pamiętać o jego podstawowym skutku. Jak podkreślił Trybunał:



(...) art. 12 ust. 1 w związku z art. 11 ust. 1 oraz art. 12 ust. 3 w związku z art. 11 ust. 2-2b ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (...) rozumiane w ten sposób, że „inne nieodpłatne świadczenie” oznacza wyłącznie przysporzenie majątkowe o indywidualnie określonej wartości, otrzymane przez pracownika, są zgodne z art. 2 w związku z art. 217 Konstytucji.

Zgodność z Konstytucją oznacza, że przekazując pracownikowi nieodpłatne świadczenie, musimy rozstrzygnąć o jego opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

## Wycena świadczeń w naturze i świadczeń nieodpłatnych

Wartość pieniężną świadczeń w naturze przysługujących pracownikowi na podstawie odrębnych przepisów ustala się według cen stosowanych wobec innych odbiorców, jeżeli przedmiotem świadczenia są rzeczy lub usługi wchodzące w zakres działalności pracodawcy (art. 12 ust. 2 ustawy o PIT).