

PORADNIK GAZETY PRAWNEJ

UKAZUJE SIĘ OD 1995 ROKU

P O L E C A

PIT-Y I ULGI PODATKOWE 2018

ROZLICZENIE PODATKOWE

- Jak prawidłowo wypełnić zeznanie podatkowe
- Komu przysługują ulgi i jak z nich korzystać
- Jak rozliczyć dochody z pracy, działalności gospodarczej i najmu



Zał. R. Pińkowski w 1987 r.

PIT-Y 2018

» Program do rozliczeń
rocznych PIT Format 2018

» INFORLEX



ISBN 978-83-8137-415-6



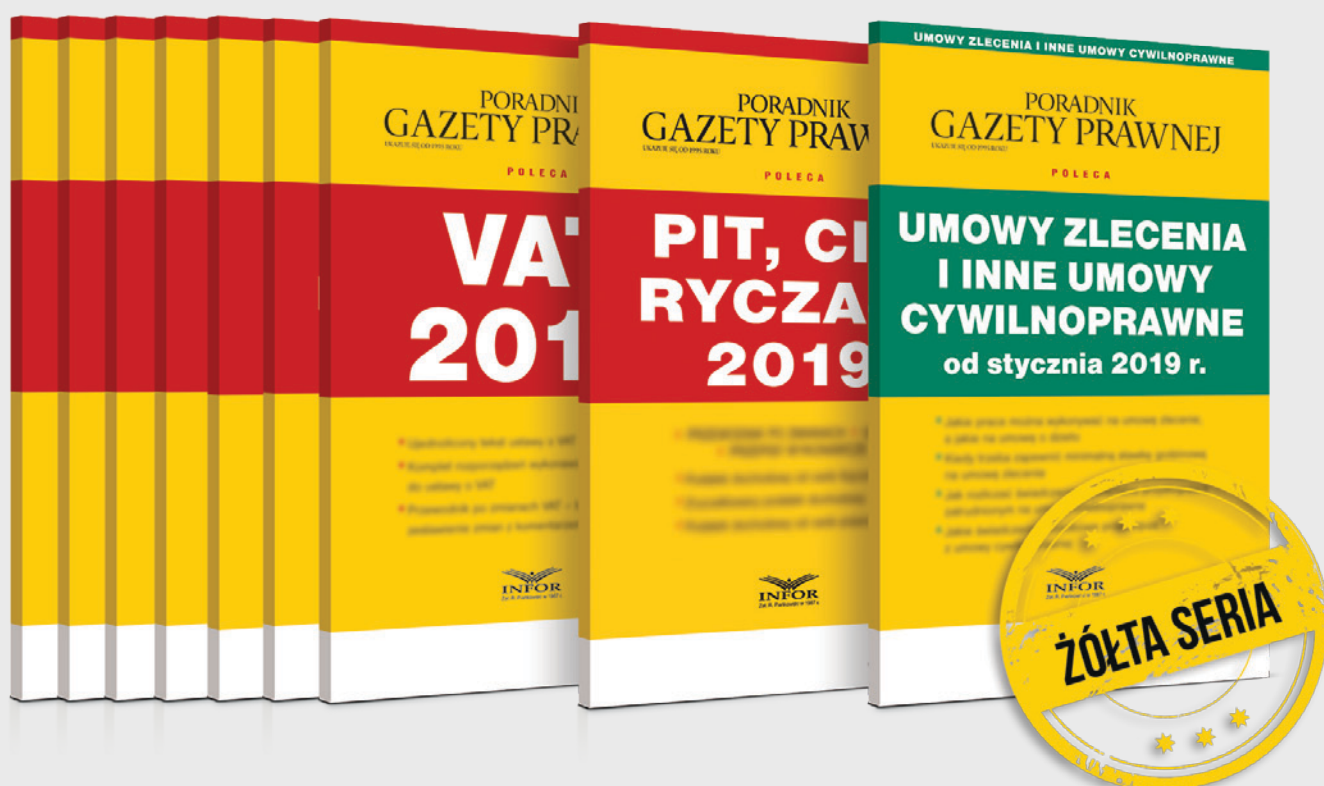
Partner merytoryczny



Komplet wiedzy

jedyny taki na rynku!

Komplet 9 książek w wersji **PREMIUM**
z pakietem wideoszkoleń na pendrive
lub w wersji **STANDARD**



Zamów na
sklep.infor.pl

Bezpłatny program do rozliczeń rocznych PIT 2018

PIT-Y 2018

› Program do rozliczeń
rocznych PIT Format 2018

Przetestowano programem antywirusowym



INFOR PL Spółka Akcyjna
ul. Okopowa 58/72
01-042 Warszawa

Pobierz zawartość płyty:

[https://download.pit-format-online.pl/
pity2018/101_igp/Instaluj_PIT_Format_2018.exe](https://download.pit-format-online.pl/pity2018/101_igp/Instaluj_PIT_Format_2018.exe)



PIT FORMAT
PROGRAM DO ROZLICZEŃ ROCZNYCH

jest FORMSOFT Sp. z o.o. Sp.k.
© Copyright Biuro Informatyki Stosowanej FORMAT

Polecany przez tysiące księgowych i kadrowych!

WSZYSTKO O PPK



**Pracownicze
plany kapitałowe
– nowe obowiązki
pracodawców
od 2019 r.**

Szczegóły na
sklep.infor.pl



sklep.infor.pl



22 212 07 30, 801 626 666



bok@infor.pl



Grupa INFOR PL

Prezes Zarządu
Ryszard Pieńkowski

INFOR PL Spółka Akcyjna
01-042 Warszawa
ul. Okopowa 58/72
www.infor.pl

PIT-Y I ULGI PODATKOWE 2018

Dyrektor Centrum Wydawniczego
Marzena Nikiel

Redaktor merytoryczny
Katarzyna Wojciechowska

Sekretarz redakcji
Anna Seroczyńska

Redaktor graficzno-techniczny
Monika Rodziewicz

Korekta
Jolanta Bugaj

Adres redakcji
01-042 Warszawa
ul. Okopowa 58/72

Biuro Reklamy

Kamilla Alchimowicz
e-mail: kamilla.alchimowicz@infor.pl
tel. 22 530 40 75, 519 061 400

Biuro Obsługi Klienta

01-042 Warszawa, ul. Okopowa 58/72
tel. 22 761 30 30, 801 626 666
e-mail: bok@infor.pl

Copyright by INFOR PL Spółka Akcyjna. Publikacja jest chroniona przepisami prawa autorskiego. Wykonywanie kserokopii lub powielanie inną metodą oraz rozpowszechnianie bez zgody wydawcy w całości lub części jest zabronione i podlega odpowiedzialności karnej.

Druk: ZAPOLEX

Materiałów niezamówionych nie zwracamy, zachowując sobie prawo do skrótów i zmian tytułu. Nie ponosimy odpowiedzialności za treść reklam zamieszczonych na łamach.

Spis treści

Rozliczenie pracownika	5
Wycena świadczeń w naturze i świadczeń nieodpłatnych	8
Przychody pracowników zwolnione z podatku	9
Moment powstania przychodu pracownika	12
Koszty uzyskania przychodu	12
Wybór formularza zeznania rocznego	17
Rozliczenie podatnika przez KAS	20
Samodzielne rozliczenie się pracownika	21
Emerytury i renty	25
Działalność wykonywana osobiście	27
Przedsiębiorcy	29
Zasady ogólne	29
Podatek liniowy	33
Działy specjalne produkcji rolnej	34
Dochód ustalany na podstawie ksiąg	35
Normy szacunkowe	35
Najem, dzierżawa	36
Prawa majątkowe, prawa autorskie	39
Kapitały pieniężne	44
Sprzedaż rzeczy	47
Sprzedaż rzeczy ruchomych	47
Sprzedaż nieruchomości	48
Przychody z innych źródeł	54
Zeznanie roczne dla przychodów z innych źródeł	57
Podatek zryczałtowany wykazywany w zeznaniu rocznym	57
Dochody małoletnich dzieci	60
Dochody zagraniczne polskich rezydentów	61
Dochody cudzoziemców w Polsce	64
Wspólne rozliczenie przez małżonków	65
Rozliczenie osoby samotnie wychowującej dzieci	67
Straty z lat ubiegłych – odliczenie od dochodu	69
Składki na ubezpieczenia społeczne – odliczenie od dochodu	70
Odliczenie składek przez przedsiębiorców	71
Odliczanie składek ZUS sfinansowanych przez płatnika	71
Zwrot nienależnych kwot – odliczenie od dochodu	73
Wydatki na cele rehabilitacyjne – odliczenie od dochodu	73
Wydatki niepodlegające limitom	74
Wydatki podlegające limitowi	77
Leki	78
Darowizny – odliczenie od dochodu	78
Darowizny na rzecz krwiodawstwa	80
Darowizny na działalność charytatywną Kościoła	80
Internet – odliczenie od dochodu	81
Oszczędzanie na emeryturę – odliczenie od dochodu	81
Ulga odsetkowa – odliczenie od dochodu	82
Ulga B+R – odliczenie od dochodu	83
Kontynuacja ulgi na nowe technologie – odliczenie od dochodu	86
Kontynuacja ulg mieszkaniowych – odliczenie od dochodu	87
Wydatki ponoszone przez apteki – odliczenie od dochodu	87
Kwota zmniejszająca podatek	87

Składka na ubezpieczenie zdrowotne – odliczenie od podatku	88
Oszczędzanie w kasie mieszkaniowej – odliczenie od podatku	88
Ulga uczniowska – odliczenie od podatku	89
Pomoc domowa – odliczenie od podatku	89
Ulga prorodzinna – odliczenie od podatku	89
Jedno dziecko	90
Dwoje dzieci	91
Troje dzieci	91
Czworo dzieci	91
Ulga na powrót – odliczenie od podatku	92
Przekazanie podatku na organizację pożytku publicznego	92
Wyliczenie podatku	93
Śmierć podatnika	94
Przedsiębiorstwo w sukcesji	95
Ulgi 2018 – rozwiązania praktycznych problemów	95
Ulga rehabilitacyjna	95
Czy można odliczyć wydatki na zakup urządzenia rehabilitacyjnego poniesione przed uzyskaniem orzeczenia o niepełnosprawności	95
Od kiedy można skorzystać z ulgi rehabilitacyjnej, jeżeli nie da się ustalić daty powstania niepełnosprawności	96
Czy można odliczyć wydatek na kupno pompy ciepła służącej do ogrzewania mieszkania	97
Czy można odliczyć wydatki na badania laboratoryjne	98
Czy można odliczyć wydatek na zakup za granicą leku nowej generacji	98
Czy można odliczyć wydatek za pobyt córki na zielonej szkole	99
Czy można odliczyć wydatki na przejazdy taksówką na zabiegi rehabilitacyjne	99
Czy można odliczyć wydatki na pobyt w domu pomocy społecznej	100
Czy można odliczyć wydatek na hotel przyszpitalny	101
Czy można odliczyć zakup urządzeń monitorujących poziom glukozy u osoby chorującej na cukrzycę	102
Czy można odliczyć wydatek na implanty zębów	102
Czy można odliczyć wydatki na opiekunkę osoby niepełnosprawnej	103
Czy można odliczyć wydatki poniesione na hotel w trakcie turnusu rehabilitacyjnego	104
Darowizny	105
Czy można odliczyć darowiznę na kościół zapłaconą z rachunku męża	105
Ulga odsetkowa	106
Kiedy korzystanie z ulgi odsetkowej powoduje opodatkowanie sprzedaży nieruchomości	106
Ulga prorodzinna	107
W jakiej proporcji można odliczyć ulgę prorodzinną po rozwodzie	107
Czy strata z działalności pomniejsza dochód, od którego zależy prawo do ulgi prorodzinnej	108
Kiedy ulga prorodzinna po rozwodzie przysługuje tylko jednemu z rodziców	108
Czy dochód uzyskany przez dziecko za granicą wpływa na prawo do ulgi prorodzinnej	109
Czy dochody zagraniczne powiększają dochód, od którego zależy ulga prorodzinna	110
Czy można odliczyć ulgę prorodzinną, uzyskując dochody tylko z gospodarstwa rolnego	111
Czy opiekun prawny ma prawo do ulgi prorodzinnej	111
Czy przysługuje ulga prorodzinna z tytułu wychowywania dzieci małżonka	112
Przykłady i wzory formularzy	113
Ryczałt od przychodów ewidencjonowanych	160
Działalność gospodarcza	160
Najem prywatny	161
Ulgi i zwolnienia ryczałtowca	161
Przykład i wzór formularza	163

PIT-Y I ULGI PODATKOWE 2018

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 uchwytne 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 (...) – 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 (j.t. 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 1

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, że przedstawicielem jakiej firmy mamy do czynienia. Jeśli ubranie będzie miało wyraźnie 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 cm³,
 - 400 zł miesięcznie – dla samochodów o pojemności silnika powyżej 1600 cm³
- (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 2

Pracownik użytkuje samochód służbowy do celów prywatnych. Płaci za to 150 zł miesięcznie. Samochód ma pojemność 1400 cm³. 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).

PRZYKŁAD 3

Pracodawca prowadzący hurtownię spożywczą wręczył nieodpłatnie swojemu pracownikowi z okazji jego ślubu 5 skrzynek napojów gazowanych. Pracodawca napoje te kupił w sumie za 150 zł. Natomiast sprzedawał je po 180 zł. Dla pracownika oznacza to, że osiągnął wynagrodzenie w kwocie 180 zł.

Jeżeli przedmiotem świadczenia w naturze nie są towary i usługi wchodzące w zakres działalności pracodawcy, ich wartość 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 udostępnienia. Wartość pieniężną innych nieodpłatnych świadczeń ustala się następująco:

- 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 albo udostępnianiu rzeczy lub praw tego samego rodzaju i gatunku z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca udostępnienia.

Cena zakupu oznacza cenę faktycznie zapłaconą, a więc obejmującą VAT, jeżeli usługa była opodatkowana VAT.

Przychody pracowników zwolnione z podatku

Podatkowi nie będą podlegać świadczenia zwolnione z podatku. Ze zwolnienia korzystają różnego rodzaju świadczenia wynikające z przepisów bhp oraz ekwiwalenty pieniężne za te świadczenia czy należności związane z odbywaniem podróży służbowych. Na mocy art. 21 ust. 1 pkt 13 ustawy o PIT zwolniony z podatku jest ekwiwalent pieniężny za używanie przez pracowników przy wykonywaniu pracy narzędzi, materiałów lub sprzętów stanowiących ich własność. Ponieważ przepis ten nie precyzuje wykazu narzędzi, zwolnienie obejmuje teoretycznie wszystkie narzędzia, materiały lub sprzęt używane przy wykonywaniu pracy. Pracodawca może pracownikowi wypłacić ekwiwalent pieniężny, np. za używany przez niego do celów służbowych telefon, komputer, kamerę. Natomiast z tego zwolnienia nie skorzysta ekwiwalent przyznany w zamian za używany do celów pracodawcy samochód. Zwolnienie w stosunku do ekwiwalentu ma zastosowanie po spełnieniu łącznie następujących warunków:

- ekwiwalent musi być wypłacony w pieniądzu,
- kwota ekwiwalentu powinna odpowiadać poniesionym przez pracownika wydatkom,
- narzędzia, materiały lub sprzęt muszą stanowić własność pracownika,
- narzędzia, materiały lub sprzęt należące do pracownika muszą być wykorzystywane przy wykonywaniu pracy na rzecz pracodawcy.

Przyznanie ekwiwalentu powinno być udokumentowane umową pracodawcy z pracownikiem o używaniu narzędzia pracownika na potrzeby pracodawcy. Przepisy podatkowe nie ograniczają wprost wysokości takiego ekwiwalentu. W przypadku zawyżenia przez pracodawcę wypłacanego pracownikowi ekwiwalentu z tytułu używania narzędzia prywatnego do celów służbowych organy podatkowe mogą opodatkować część tego ekwiwalentu jako ukrytą formę wynagrodzenia.

Wolne od podatku są otrzymane przez pracowników należności z tytułu podróży służbowych (w granicach limitów przewidzianych przez odrębne przepisy w sprawie podróży służbowych). Wolna od podatku dochodowego jest również wartość świadczeń przyznanych zgodnie z odrębnymi przepisami przez pracodawcę na podnoszenie kwalifikacji zawodowych i wykształcenia ogólnego pracownika. Zwolnienie to nie obejmuje wynagrodzeń otrzymywanych za czas urlopu szkoleniowego oraz za

czas zwolnień z części dnia pracy, przysługujących pracownikom podejmującym naukę w szkołach lub podnoszącym kwalifikacje zawodowe w formach pozaszkolnych. Warto również pamiętać o zwolnieniu z podatku odsetek z tytułu nieterminowej wypłaty wynagrodzeń ze stosunku pracy.

Wolna od podatku jest wartość świadczenia otrzymanego przez pracownika z tytułu organizowanego przez pracodawcę dowozu autobusem do pracy (art. 21 ust. 1 pkt 14a ustawy o PIT). W zwolnieniu tym ustawodawca odwołał się do definicji autobusu zawartej w art. 2 pkt 41 ustawy z 20 czerwca 1997 r. – Prawo o ruchu drogowym. Wynika z niej, że autobus to pojazd samochodowy przeznaczony konstrukcyjnie do przewozu więcej niż dziewięciu osób łącznie z kierowcą. Wcześniej wartość takiego świadczenia była opodatkowana.

PRZYKŁAD 4

Pracodawca zorganizował pracownikom dojazd do pracy samochodem osobowym należącym do jego firmy. Świadczenie to nie podlega zwolnieniu od podatku, ponieważ dojazd nie odbywa się autobusem. Jednak przychód pracownika z tytułu dowozu powstaje wyłącznie za te dni, w których pracownik korzysta z tego dowozu.

Z obowiązującego zwolnienia nie skorzystają inne osoby niż pracownicy, np. zleceniobiorcy. Jednak tak jak w przypadku pracowników przychód zleceniobiorcy powstanie, jeżeli faktycznie skorzysta on z bezpłatnego dowozu. Oczywiście nie są to wszystkie zwolnienia, jakie ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych przewiduje dla pracowników.

Z praktyki organów podatkowych:



W myśl art. 21 ust. 1 pkt 19 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, wolna od podatku dochodowego jest wartość świadczeń ponoszonych przez pracodawcę z tytułu zakwaterowania pracowników, z zastrzeżeniem ust. 14 – do wysokości nieprzekraczającej miesięcznie kwoty 500 zł. Stosownie do art. 21 ust. 14 cytowanej ustawy, zwolnienie, o którym mowa w ust. 1 pkt 19, ma zastosowanie do pracowników, których miejsce zamieszkania jest położone poza miejscowością, w której znajduje się zakład pracy, a podatnik nie korzysta z kosztów uzyskania przychodów określonych w art. 22 ust. 2 pkt 3 i 4 ww. ustawy. Przy czym z uwagi na brak definicji miejsca zamieszkania w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych, pojęcie to należy rozumieć zgodnie z art. 25 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (j.t. Dz.U. z 2016 r. poz. 380 ze zm.), co oznacza, że miejscem zamieszkania osoby fizycznej jest miejscowość, w której osoba ta przebywa z zamiarem stałego pobytu. Z kolei przez zakład pracy, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 19 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych – należy rozumieć miejsce wykonywania pracy zgodnie z umową o pracę, czyli w przypadku pracowników oddelegowanych – miejsce ich oddelegowania. (...) Z przedstawionego we wniosku stanu faktycznego wynika, że obowiązki pracowników związane z realizacją usług wykonywane są poza miejscem ich stałego zamieszkania. Ponadto Wnioskodawca wskazał, że pracownik nie korzysta z podwyższonych kosztów uzyskania przychodów. To zaś oznacza, że w rozpatrywanej sprawie zostały spełnione obie przesłanki warunkujące możliwość zwolnienia z opodatkowania do wysokości 500 zł wypłacanego przez Wnioskodawcę jego pracownikom dodatku mieszkaniowego w związku z oddelegowaniem ich do pracy poza granicami kraju. (Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 29 września 2016 r., sygn. IBPB-2-2/4511-731/16-1/NG)



W myśl art. 237⁷ § 2 Kodeksu pracy, pracodawca może ustalić stanowiska, na których dopuszcza się używanie przez pracowników, za ich zgodą, własnej odzieży i obuwia roboczego, spełniających wymagania bezpieczeństwa i higieny pracy. Zgodnie z art. 237⁷ § 4 Kodeksu pracy, pracownikowi używającemu własnej odzieży i obuwia roboczego, zgodnie z § 2, pracodawca wypłaca ekwiwalent pieniężny w wysokości uwzględniającej ich aktualne ceny. Stosownie do treści art. 237⁸ § 1 Kodeksu pracy, pracodawca ustala rodzaje środków ochrony

indywidualnej oraz odzieży i obuwia roboczego, których stosowanie na określonych stanowiskach jest niezbędne (...). Ponadto, na podstawie art. 237⁹ § 2 Kodeksu pracy, pracodawca jest obowiązany zapewnić, aby stosowane środki ochrony indywidualnej oraz odzież i obuwie robocze posiadały właściwości ochronne i użytkowe, oraz zapewnić odpowiednio ich pranie, konserwację, naprawę, odpylanie i odkażanie. W myśl § 115 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 26 września 1997 r. w sprawie ogólnych przepisów bezpieczeństwa i higieny pracy (Dz.U. z 2003 r. Nr 169, poz. 1650, z późn.zm.), pracodawca jest obowiązany zapewnić dostarczanie pracownikom środków higieny osobistej, których ilość i rodzaje powinny być dostosowane do rodzaju i stopnia zanieczyszczenia ciała przy określonych pracach. Z powołanych powyżej przepisów wynika więc, że ekwiwalent za używanie przez pracowników własnej odzieży i obuwia przysługuje na podstawie przepisów o bezpieczeństwie i higienie pracy. Skoro zatem z przepisów Kodeksu pracy, jak i wydanych na ich podstawie aktów wykonawczych wynika, że to pracodawca jest zobowiązany do zapewnienia odzieży roboczej, a w przypadku braku możliwości zapewnienia tej odzieży – wypłaty ekwiwalentu w wysokości kosztów poniesionych przez pracowników, to wysokość ekwiwalentu pieniężnego wypłacanego pracownikom, w wysokości kosztów przez nich poniesionych, zwolniona jest z podatku dochodowego na mocy art. 21 ust. 1 pkt 11 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. (Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 18 maja 2016 r., sygn. 1061-IPTPB2.4511.134.2016)



Żaden przepis powszechnie obowiązującego prawa pracy nie nakłada na pracodawcę obowiązku zapewnienia pracownikom zakwaterowania w miejscu wykonywania pracy, niezależnie od faktu, że na pracodawcy spoczywa ustawowy obowiązek zapewnienia prawidłowej organizacji pracy. Niemniej jednak zapewnienie zakwaterowania pracownikowi Wnioskodawcy w standardowych warunkach pracy nie stanowi warunku niezbędnego do zgodnego z prawem wykonania pracy. Należy bowiem odróżnić pokrywanie przez pracodawcę kosztów zakwaterowania niezbędnego do należytego wykonania zadań służbowych (tak jak ma to miejsce w przypadku noclegów w podróży służbowej lub noclegów pracowników mobilnych, którzy w trakcie wykonywania czynności służbowych muszą zanocować w innym miejscu niż zwykle), od pokrywania kosztów zwykłego zakwaterowania pracownika. Nie budzi bowiem wątpliwości, że w tym drugim przypadku zakwaterowanie nie stanowi warunku niezbędnego do zgodnego z prawem wykonania pracy, lecz służy celom osobistym pracownika. Przyjęcie odmiennego stanowiska prowadziłoby do absurdalnych wniosków, że również zapewnienie pracownikowi jedzenia i picia, ubioru czy możliwości wypoczynku oraz ponadstandardowej opieki zdrowotnej leży wyłącznie w interesie pracodawcy.

Z tych też względów uznać należy, że przyjęcie przez pracownika świadczenia wymienionego we wniosku następuje za jego zgodą oraz przynosi mu wymierną korzyść majątkową (w omawianym przypadku korzyść polega na uniknięciu wydatku). Tym samym spełniony jest warunek dobrowolności świadczenia oraz jego udzielenia w interesie pracownika. Jednocześnie ww. korzyść jest przypisana indywidualnie do pracownika. Wskazać należy równocześnie, że przepis art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych za przychód ze stosunku pracy uznaje wszelkiego rodzaju świadczenia pieniężne ponoszone za pracownika. Na podstawie art. 31 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej 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. Biorąc pod uwagę opisany we wniosku stan faktyczny oraz powołane przepisy prawa podatkowego, należy stwierdzić, że przyznane przez Wnioskodawcę pracownikom świadczenie związane z wykonywaniem przez nich pracy, tj. pokrycie kosztów ich zakwaterowania w miejscu wykonywania pracy, będzie stanowić dla tych pracowników

przychód ze stosunku pracy, o którym mowa w art. 12 ust. 1 w związku z art. 12 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym. Zatem od ww. dochodów pracowników ze stosunku pracy Wnioskodawca będzie obowiązany obliczyć, pobrać i odprowadzić zaliczki na podatek dochodowy, zgodnie z treścią art. 31 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. (Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 5 września 2017 r., sygn. 0113-KD IPT2-3.4011.139.2017.1.SJ)

Moment powstania przychodu pracownika

Przychód pracownika powstaje z chwilą otrzymania świadczenia lub postawienia go do jego dyspozycji. Nie jest to więc przychód należny, który powstaje niezależnie od faktu otrzymania świadczenia.

PRZYKŁAD 5

Wynagrodzenie pracowników było płacone do 10. dnia następnego miesiąca. Wynagrodzenie za grudzień 2018 r. pracownik otrzymał 9 stycznia 2019 r. Oznacza to, że jako przychód pracownika wynagrodzenie to zostanie wykazane w rozliczeniu zaliczki za styczeń 2019 r., a następnie w rozliczeniu rocznym za 2019 r.

Przy umowie o pracę podatek płaci się od przychodów wypłaconych lub postawionych do dyspozycji pracownika w danym miesiącu. Oznacza to, że zaległe wynagrodzenie podlega opodatkowaniu z chwilą jego wypłaty lub postawienia do dyspozycji pracownika.

PRZYKŁAD 6

Zakład pracy wypłacił pracownikowi wynagrodzenie za 2016 r. dopiero po zakończeniu procesu sądowego w lutym 2018 r. Dokonał tego wraz z odsetkami za zwłokę. Odsetki za zwłokę korzystają ze zwolnienia od podatku. Zaległe wynagrodzenie podlega opodatkowaniu w momencie wypłaty. Oznacza to, że pracownik wykaże je w zeznaniu składanym za 2018 r.

W związku z wypłatą wynagrodzeń pracowników w formie bezgotówkowej kluczowe jest ustalenie momentu powstania przychodu. Przyjmuje się, że dzień wypłaty wynagrodzenia w formie bezgotówkowej to dzień uznania przelewu na koncie pracownika.

Koszty uzyskania przychodu

W przypadku wynagrodzeń pracowniczych opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlega dochód, tj. przychód pomniejszony o koszty uzyskania przychodu. Koszty mają charakter zryczałtowane.

Wysokość kosztów uzyskania przychodów w 2018 r.

Pracownicze koszty uzyskania przychodu	Miesięcznie	Rocznie
Dla zatrudnionych u jednego pracodawcy w tej samej miejscowości	111,25 zł	1335,00 zł
Dla zatrudnionych u wielu pracodawców jednocześnie w tej samej miejscowości	111,25 zł	2002,05 zł
Dla dojeżdżających z innej miejscowości zatrudnionych u jednego pracodawcy, pod warunkiem że nie otrzymują dodatku za rozłąkę	139,06 zł	1668,72 zł
Dla dojeżdżających z innej miejscowości zatrudnionych u wielu pracodawców, pod warunkiem że nie otrzymują dodatku za rozłąkę	139,06 zł	2502,56 zł

O wysokości kosztów rocznych decyduje liczba przepracowanych miesięcy. Na wysokość kosztów nie ma natomiast wpływu wymiar czasu, w jakim został zatrudniony pracownik.

PRZYKŁAD 7

Podatnik zatrudniony na 1/2 etatu w miejscowości swojego zamieszkania przepracował w 2018 r. 7 miesięcy. Miesięczne koszty uzyskania, które potrącał mu płatnik (pracodawca), wynosiły 111,25 zł. W zeznaniu rocznym koszty te będą wynosić 778,75 zł (7 miesięcy $\times$ 111,25 zł).

Dla osób pracujących na kilku etatach roczne kwoty kosztów to kwoty limitów, których nie można przekroczyć w zeznaniu rocznym. Także osoba, która przez cały rok przepracowała na dwóch etatach w miejscowości zamieszkania, mimo że płatnicy potrąca jej w sumie wyższe koszty (2670,00 zł = 111,25 zł $\times$ 12 $\times$ 2), w zeznaniu rocznym odliczy jedynie kwotę limitu, tj. 2002,05 zł.

PRZYKŁAD 8

Podatnik pracował w 2018 r. na dwóch etatach. W jednym zakładzie pracował 12 miesięcy, a w drugim 8 miesięcy. Zakład, w którym pracował 12 miesięcy, potrącił mu w sumie 1668,72 zł kosztów dla dojeżdżającego (12 miesięcy $\times$ 139,06 zł), ponieważ zakład znajdował się poza miejscem jego zamieszkania. Zakład, w którym przepracował 8 miesięcy, potrącił 890,00 zł (111,25 zł $\times$ 8 miesięcy). Razem koszty potrącone przez płatników wynoszą 2558,72 zł. Jednak w zeznaniu rocznym za 2018 r. pracownik odliczy jedynie kwotę limitu, tj. 2502,56 zł.

Zastosowanie kosztów dla dojeżdżającego nie jest uzależnione ani od faktycznej odległości, ani od kosztów dojazdu. Wystarczy, że pracownik mieszka poza miejscowością, w której jest położony zakład pracy, i nie otrzymuje z tego tytułu dodatku za rozłąkę. Zwiększonych kosztów dla dojeżdżającego nie stosuje się, jeżeli pracownik otrzymuje zwrot kosztów dojazdu, chyba że zwrot ten zalicza się do przychodów.

PRZYKŁAD 9

Pracownik mieszka i pracuje w Warszawie. Jego droga do pracy wynosi 10 km, jednak stosuje on podstawowe koszty uzyskania przychodu – 111,25 zł miesięcznie. Inny pracownik mieszka w Łomiankach, a pracuje w Warszawie. Do pracy ma jeden kilometr, ale stosuje podwyższone koszty uzyskania przychodu wynoszące 139,06 zł miesięcznie.

Jeżeli roczne zryczałtowane koszty uzyskania są niższe od wydatków na dojazd środkami transportu autobusowego, kolejowego, promowego lub komunikacji miejskiej, pracownik może w rozliczeniu rocznym zastosować koszty w wysokości faktycznych wydatków, jeśli są one udokumentowane imiennymi biletami okresowymi. Tego rozwiązania nie stosuje się, gdy pracownik otrzymuje zwrot kosztów dojazdu, chyba że zwrot ten zalicza się do przychodów.

PRZYKŁAD 10

Pracownik dojeżdżał do pracy samochodem z innej miejscowości, co miesięcznie kosztowało go 800 zł. Jednak do rozliczenia podatkowego stosuje zryczałtowane koszty dla dojeżdżającego, ponieważ nie posiada imiennego biletu okresowego.

PRZYKŁAD 11

Pracownik dojeżdża do pracy autobusem, co miesięcznie kosztuje go 300 zł (tyle bowiem kosztuje bilet miesięczny). Tym samym w skali roku koszty te wynoszą 3600 zł. Podatnik w zeznaniu rocznym ma prawo przy przychodzie ze stosunku pracy wykazać koszty w kwocie 3600 zł. Pracownik nie otrzymuje zwrotu kosztów dojazdu.

Przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych przewidują również zastosowanie zwiększonych kosztów uzyskania z tytułu korzystania w ramach stosunku pracy z praw autorskich i praw pokrewnych. Przedmiotem prawa autorskiego jest przejaw działalności twórczej o indywidualnym charakterze, ustalony w jakiejkolwiek postaci, niezależnie od wartości, przeznaczenia i sposobu wyrażenia (utwór). Należy pamiętać, że koszty te zastosujemy tylko do tej części wynagrodzenia, którą pracownik otrzymuje z tytułu korzystania z praw autorskich. Dlatego pracodawca ma obowiązek udokumentować i jasno rozdzielić wynagrodzenie objęte zwiększonymi kosztami z tytułu praw autorskich.

Od 1 stycznia 2018 r. wprowadzono istotne zmiany w zakresie ustalania kosztów z praw autorskich. Szerzej na ten temat piszemy przy prawach majątkowych i autorskich. Od 1 stycznia 2018 r. podwyższono m.in. limit roczny kosztów z praw autorskich do kwoty 85 528 zł. Limit ten jest w praktyce ustalany w zeznaniu rocznym, ponieważ przepisy ustawy o PIT nie nakładają na płatników obowiązku kontrolowania tych kosztów przy potrącaniu zaliczek.

WAŻNE

Koszty z tytułu praw autorskich wynoszą 50% przychodu pomniejszonego o składki ZUS finansowane z wynagrodzenia pracownika. W 2018 r. nie mogły one przekroczyć kwoty 85 528 zł.

Z praktyki organów podatkowych:



Ustawodawca wyszczególniając przykładowe kategorie utworów posłużył się porządkującym kryterium przedmiotu twórczości i użytych w niej środków wyrazu. Oznacza to, że niektóre dzieła chronione mogą być przyporządkowane do więcej niż jednego przedziału klasyfikacyjnego. Utwory wyrażone w sposób określony w art. 1 ust. 2 pkt 1 omawianej ustawy stanowią niejednorodną grupę utworów będących przedmiotem prawa autorskiego. Grupa ta została wyodrębniona ze względu na stosowane przez twórcę techniczne środki wyrazu, czyli utwory wyrażone słowem, symbolami matematycznymi, znakami graficznymi. W grupie tej wyodrębniono podkategorie wg przedmiotu twórczości, czyli literackie, publicystyczne, naukowe, kartograficzne oraz programy komputerowe. Wobec tego należy stwierdzić, że w rozumieniu przepisów o prawie autorskim przedmiotem tego prawa są wszelkie przejawy działalności twórczej o indywidualnym charakterze bez względu na to, czy są to dzieła artystyczne, utwory naukowe lub literackie. Zatem praca polegająca na tworzeniu (projektowaniu) programów komputerowych jest pracą twórczą w rozumieniu prawa autorskiego, a programy komputerowe stanowią utwory. Ponadto programy komputerowe zostały wyraźnie potraktowane przez ustawodawcę jako utwory przez ich uwzględnienie w przykładowym wykazie kategorii utworów w art. 1 ust. 2 pkt 1 ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych oraz przez wprowadzenie w stosunku do nich szczególnego reżimu ochronnego w ramach rozdziału 7 tej ustawy.

Jednocześnie z uwagi na fakt, że w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych nie zostało zdefiniowane pojęcie „działalność twórcza”, to należy odwołać się do słownikowego znaczenia tego pojęcia. I tak – zgodnie ze Słownikiem języka polskiego PWN (wydanie internetowe): działalność oznacza: 1. «zespół działań podejmowanych w jakimś celu» 2. «funkcjonowanie czegoś lub oddziaływanie na coś», natomiast twórczy oznacza: 1. «mający na celu tworzenie; też: będący wynikiem tworzenia» 2. «dotyczący twórców».

Zatem użyty w art. 22 ust. 9b pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych zwrot „działalność twórcza w zakresie programów komputerowych” oznacza, że analizowany zwrot odnosi się do ogółu działań, które posiadają cechę nowości i są podejmowane w celu tworzenia programów komputerowych.

Jednocześnie należy mieć na uwadze, że sam proces tworzenia programów komputerowych składa się z całego szeregu czynności koniecznych do stworzenia końcowego produktu informatycznego (utworu). Na poszczególnych etapach tego procesu powstające efekty pracy z reguły posiadają cechę nowości. Jednak cecha ta nie jest warunkiem wystarczającym do uznania danej działalności za twórczą i zastosowania z tego tytułu 50% kosztów uzyskania przychodu. Wykładnia art. 22 ust. 9b i ust. 9 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wskazuje, że działalność twórcza musi obok cechy nowości posiadać również indywidualny charakter. Tylko rezultaty takiej działalności będą bowiem mogły być uznane za utwór.

W związku z tym, że przedmiotem interpretacji jest także działalność badawczo-rozwojowa, należy wskazać na treść art. 5a pkt 38 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, zgodnie z którym: działalność badawczo-rozwojowa oznacza działalność twórczą obejmującą badania naukowe lub prace rozwojowe, podejmowaną w sposób systematyczny w celu zwiększenia zasobów wiedzy oraz wykorzystania zasobów wiedzy do tworzenia nowych zastosowań. Natomiast w myśl art. 5a pkt 39 tej ustawy: ilekroć w ustawie jest mowa o badaniach naukowych, oznacza to:

- badania podstawowe w rozumieniu art. 4 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz.U. poz. 1668),
- badania aplikacyjne w rozumieniu art. 4 ust. 2 pkt 2 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce.

Z kolei prace rozwojowe zdefiniowane są w art. 5a pkt 40 ww. ustawy i oznaczają prace rozwojowe w rozumieniu art. 4 ust. 3 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce.

Na podstawie art. 4 ust. 2 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce: badania naukowe są działalnością obejmującą:

- badania podstawowe rozumiane jako prace empiryczne lub teoretyczne mające przede wszystkim na celu zdobywanie nowej wiedzy o podstawach zjawisk i obserwowalnych faktów bez nastawienia na bezpośrednie zastosowanie komercyjne,
- badania aplikacyjne rozumiane jako prace mające na celu zdobycie nowej wiedzy oraz umiejętności, nastawione na opracowywanie nowych produktów, procesów lub usług lub wprowadzanie do nich znaczących ulepszeń.

Stosownie do art. 4 ust. 3 ww. ustawy: prace rozwojowe są działalnością obejmującą nabywanie, łączenie, kształtowanie i wykorzystywanie dostępnej aktualnie wiedzy i umiejętności, w tym w zakresie narzędzi informatycznych lub oprogramowania, do planowania produkcji oraz projektowania i tworzenia zmienionych, ulepszonych lub nowych produktów, procesów lub usług, z wyłączeniem działalności obejmującej rutynowe i okresowe zmiany wprowadzane do nich, nawet jeżeli takie zmiany mają charakter ulepszeń.

Zatem z pracami badawczo-rozwojowymi mamy do czynienia wówczas, gdy wykorzystuje się dostępną wiedzę z dziedziny nauki, technologii i działalności gospodarczej oraz innej wiedzy i umiejętności do tworzenia nowych lub ulepszania istniejących produktów/usług oraz procesów i technologii produkcji.

Wobec zacytowanych powyżej przepisów podatkowych należy stwierdzić, że przychody z tytułu korzystania przez twórców z praw autorskich lub artystów wykonawców z praw pokrewnych albo rozporządzania tymi prawami występują wówczas, gdy spełnione są trzy przesłanki. Po pierwsze, konieczne jest wystąpienie przedmiotu praw majątkowych (autorskich) w postaci utworu lub artystycznego wykonania. Po drugie zaś, osiągnięty przychód musi być bezpośrednio związany z korzystaniem z określonych praw autorskich lub pokrewnych albo rozporządzaniem nimi, stanowić skutek takiego korzystania lub rozporządzenia w postaci odpowiedniego wynagrodzenia autorskiego lub wykonawczego. W umowach, które towarzyszą zamawianiu utworów, strony powinny wyraźnie postanowić, że przedmiotem zamówienia jest właśnie do-