



Koszty w firmie w 2019 nowości i rozliczenia na gruncie CIT I PIT

Arkadiusz Duda

WEBINARIUM DOSTĘPNE TAKŻE W



Zmiany w podatkach 2019

- Zasady rozpoznawania kosztów uzyskania przychodu na gruncie podatku CIT oraz PIT.
- Czy można przechowywać dokumenty kosztowe w wersji elektronicznej – kontrowersyjne stanowisko KIS.
- Moment rozpoznania kosztu uzyskania przychodu.
- Jak rozpoznać koszty uzyskania przychodu z tytułu wpłaconej zaliczki w przypadku braku faktury rozliczającej zaliczkę.
- Nowe zasady rozliczania kosztów samochodu w firmie (środki trwałe, leasing, koszt eksploatacji).
- Praktyczne aspekty stosowania ograniczenia kosztów finansowania dłużnego.
- Ograniczenia kosztów w relacjach pomiędzy podmiotami powiązanymi w zakresie usług i wartości niematerialnych i prawnych.
- Zmiany w zakresie 50% kosztów uzyskania przychodu dla twórców.
- Zmiany ustalania kosztów uzyskania przychodów w przypadku zbycia lub umorzenia wierzytelności.
- Jednorazowa amortyzacja nowych środków trwałych
- Rozliczania kosztów ponoszonych na rzecz pracowników.
- Koszty reprezentacji i reklamy.
- Koszty bezpośrednie – problem przełomu roku.
- Amortyzacja jednorazowa – podwyższenie limitu jednorazowego zaliczenia odpisu do kosztów uzyskania przychodu.
- Koszt uzyskania przychodu a zmiany w podatku u źródła (WHT).

Zasady rozpoznawania kosztów uzyskania przychodu na gruncie podatku CIT oraz PIT

Art. 15 ust. 1 Ustawy CIT

Kosztami uzyskania przychodów są **koszty poniesione** w celu:

- **osiągnięcia przychodów ze źródła przychodów** lub w celu
- **zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów,**
- z wyjątkiem kosztów wymienionych w **art. 16 ust. 1.**

- **Faktyczna zapłata**
- **Zasady dokumentowania**

Czy można przechowywać dokumenty kosztowe w wersji elektronicznej – kontrowersyjne stanowisko KIS

Art. 9 ust. 1 Ustawy CIT

Podatnicy są **obowiązani do prowadzenia ewidencji rachunkowej**, zgodnie z odrębnymi przepisami (**ustawa o rachunkowości**), 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.

- **Stanowisko KIS** - wniosek Spółki nie dotyczył przepisów materialnego prawa podatkowego oraz w związku z tym, nie mógł być podstawą do wszczęcia postępowania w sprawie wydania interpretacji indywidualnej.
- **Stanowisko Spółki** - przyjęcie poglądu KIS oznaczałoby, że podatnik **pozbawiony byłby prawa do ochrony**, jaką daje mu **interpretacja indywidualna**, w zakresie tak kluczowego elementu kalkulacji podatku, jakim jest koszt uzyskania przychodu. Zdaniem Spółki **w przypadku gdy norma prawa podatkowego, zawiera w sobie elementy innych ustaw nie oznacza to, że norma ta traci walor normy prawa podatkowego**. Norma ta nadal jest normą materialnego prawa podatkowego. **Definicja pojęcia prawa podatkowego nie może być interpretowana w takich przypadkach zawężająco, gdyż czyniłoby to instytucję interpretacji indywidualnej pozorną** oraz wypaczałoby główny cel jej wprowadzenie do systemu prawa podatkowego.

Moment rozpoznania kosztu uzyskania przychodu

Art. 15 Ustawy CIT

Koszty bezpośrednie

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.

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**.

- **Problem przełomu roku (przyporządkowanie kosztów do przychodów)**

Moment rozpoznania kosztu uzyskania przychodu

Art. 15 Ustawy CIT

Koszty pośrednie

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.

Jak rozpoznać koszty uzyskania przychodu z tytułu wpłaconej zaliczki w przypadku braku faktury rozliczającej zaliczkę

Art. 15 Ustawy CIT

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

1. 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.

- **Ostateczny charakter** kosztów (nie może być wątpliwości co do wysokości (kwoty) kosztów)
- Organy podatkowe wymagają dokumentu na podstawie którego koszt został zaksięgowany (faktura rozliczająca zaliczkę)
- Czy inny dokument (np. protokół odbioru) może dokumentować ostateczny charakter wydatku?

Zmiany w zakresie 50% kosztów uzyskania przychodu dla twórców

Art. 22 ust. 9 Ustawy PIT

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 i 9b, 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;
- 9a. W roku podatkowym łączne koszty uzyskania przychodów, o których mowa w ust. 9 pkt 1-3, **nie mogą przekroczyć kwoty** stanowiącej górną granicę pierwszego przedziału skali podatkowej, o której mowa w art. 27 ust. 1. (85 528 zł)

Zmiany w zakresie 50% kosztów uzyskania przychodu dla twórców

9b. Przepis ust. 9 pkt 3 stosuje się do przychodów uzyskiwanych z tytułu:

- 1) działalności twórczej w zakresie architektury, architektury wnętrz, architektury krajobrazu, inżynierii budowlanej, urbanistyki, literatury, sztuk plastycznych, wzornictwa przemysłowego, muzyki, fotografii, twórczości audialnej i audiowizualnej, programów komputerowych, gier komputerowych, teatru, kostiumografii, scenografii, reżyserii, choreografii, lutnictwa artystycznego, sztuki ludowej oraz dziennikarstwa;
- 2) działalności artystycznej w dziedzinie sztuki aktorskiej, estradowej, tanecznej i cyrkowej oraz w dziedzinie dyrygentury, wokalistyki i instrumentalistyki;
- 3) produkcji audialnej i audiowizualnej;
- 4) działalności publicystycznej;
- 5) działalności muzealniczej w dziedzinie wystawienniczej, naukowej, popularyzatorskiej, edukacyjnej oraz wydawniczej;
- 6) działalności konserwatorskiej;
- 7) prawa zależnego, o którym mowa w art. 2 ust. 2 ustawy z dnia 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych (Dz. U. z 2018 r. poz. 1191 i 1293), do opracowania cudzego utworu w postaci tłumaczenia;
- 8) działalności badawczo-rozwojowej, naukowej, naukowo-dydaktycznej, badawczej, badawczo-dydaktycznej oraz prowadzonej w uczelni działalności dydaktycznej.
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**.

Koszty finansowania dłużnego

- **Wskaźnik „EBITDA” (art. 15c ust. 1 ustawy CIT)**, ustalany dla celów podatkowych, stanowi nadwyżka sumy wszystkich przychodów (art. 12 ustawy CIT), pomniejszonych o przychody o charakterze odsetkowym nad sumą wszystkich kosztów uzyskania przychodów (art. 15 i 16 ustawy CIT), pomniejszonych o wartość odpisów amortyzacyjnych, zaliczonych do tych kosztów (art. 16a-16m i art. 16 ust. 1 tej ustawy) i pomniejszonych o koszty finansowania dłużnego, niezaliczone do wartości początkowej środków trwałych oraz WNiP. Innymi słowy wskaźnik ten można nazwać w skrócie jako: **wynik podatkowy brutto** (przed opodatkowaniem), „oczyszczony” z odsetek i amortyzacji.
- Jeśli nadwyżka kosztów finansowania dłużnego **nie przekroczyła w roku podatkowym kwoty 3 mln PLN**, o podatnik w ogóle nie musi ustalać wskaźnika „EBITDA”, a wszystkie koszty finansowania dłużnego (odsetki i inne) zalicza **w całości do kosztów uzyskania przychodów**. Ma to istotne znaczenie przede wszystkim dla wszystkich firm wykazujących niskie dochody, a zwłaszcza wykazujących straty (gdyby nadwyżka tych kosztów przekraczała w takim przypadku 3 mln PLN, to wszystkie odsetki nie stanowiłyby wtedy kup).
- Jeśli jednak nadwyżka tych kosztów przekroczy kwotę 3 mln PLN, to wtedy należy ustalić i porównać wartość podatkowej EBITDY (30%) z wartością nadwyżki kosztów finansowania dłużnego i wyłączyć z kosztów podatkowych tą część nadwyżki kosztów finansowania dłużnego, która przekracza 30% podatkowej EBITDA.

Koszty finansowania dłużnego

➤ Szeroka definicja kosztów finansowania dłużnego

Do kosztów finansowania dłużnego zaliczamy:

- odsetki (faktycznie zapłacone, skapitalizowane oraz ujęte w wartości początkowej środka trwałego lub WNiP),
- prowizje za udzielenie kredytu,
- kary i opłaty za opóźnienie w zapłacie zobowiązań (w tym zobowiązań handlowych),
- ubezpieczenie kredytu,
- koszty ustanowienia zabezpieczenia spłaty kredytu (hipoteka, zastaw, poręczenie).

Wątpliwości budzi czy do kosztów tych zaliczać również należy część odsetkową raty leasingowej, w przypadku tzw. leasingu operacyjnego; problemem w praktyce jest tu brak podatkowej definicji tych odsetek oraz możliwość stosowania księgowej definicji leasingu; praktyka pokazuje, że stanowiska organów podatkowych i sądów administracyjnych są w tym zakresie rozbieżne (patrz. Wyrok WSA we Wrocławiu z 11.10.2018 r. sygn. I SA/Wr 651/18 i Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 17.04.2018 r. nr 0111-KDIB1-1.4010.86.2018.1.BK).

Koszty finansowania dłużnego

- **Przychody o charakterze odsetkowym** to przykładowo odsetki od lokaty bankowej, odsetki od udzielonej pożyczki czy odsetki otrzymane w ramach umów o zarządzanie płynnością (umowy grupowe typu cash-pool). Organy podatkowe potwierdzają, że do tych przychodów można również zaliczyć wynagrodzenie z tytułu udzielenia poręczenia spłaty kredytu. Należy pamiętać, że ujęciu dla celów podatkowych podlegają tylko odsetki **faktycznie otrzymane** (art. 12 ust. 4 pkt 2 ustawy).
- Dla celów podatkowych **traci znaczenie wysokość kapitałów własnych** (kapitał zakładowy, kapitał zapasowy i rezerwowy, niepodzielony zysk), wartość zadłużenia wobec pożyczkodawcy, w części stanowiącej spłatę kapitału kredytu (pożyczki) oraz wartość podatkowa aktywów podatnika pożyczkobiorcy.
- **Ważne:** Nowe zasady oznaczają, że ograniczenia podatkowe z nich wynikające **mogą dotknąć potencjalnie wszystkich podatników CIT**, którzy swoje potrzeby finansują długiem, a nie np. kapitałem własnym. Dotyczą zatem **wszystkich pożyczek i kredytów**, niezależnie od tego od kogo zostały zaciągnięte (w przeciwieństwie do metody tradycyjnej, gdzie sankcjom podlegały tylko pożyczki zaciągane od wspólników) i niezależnie od formy prawnej podatnika (przed zmianą przepisów ograniczenia dotyczyły tylko spółki z o.o., akcyjnej, komandytowo-akcyjnej i spółdzielni).

Ograniczenie w zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów, wydatków związanych z usługami niematerialnymi

Przed zmianą:

- Do końca 2017 r. nie było żadnych limitów, ograniczających koszty nabycia oraz korzystania z usług o charakterze niematerialnym. Obowiązywały ogólne zasady polegające na właściwym udokumentowaniu faktycznego ich wykonania oraz wykazaniu związku tych kosztów z przychodami lub utrzymaniem albo zabezpieczeniem źródła przychodów.

Od 2018 r.:

- Ograniczenie kosztów dotyczy nabycia usług: doradczych, badania rynku, reklamowych, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, ubezpieczeniowych, udzielania gwarancji i poręczeń, a także świadczeń o podobnym charakterze. Ograniczenie obejmuje również opłaty za korzystanie z niektórych praw, zaliczanych do wartości niematerialnych i prawnych (licencje, prawa autorskie, prawa własności przemysłowej, know-how) oraz opłaty za przeniesienie ryzyka niewypłacalności dłużnika z tytułu udzielonej mu pożyczki (nie dotyczy pożyczek i kredytów udzielanych przez banki).
- Ograniczeniom **nie podlegają usługi prawne, księgowe i rekrutacji pracowników** (w świetle pierwotnego projektu zmian, usługi te również objęte były ograniczeniami).
- Ograniczenia zawężone zostały do kosztów, **które poniesione zostaną wyłącznie na rzecz podmiotów powiązanych** w rozumieniu przepisów ustawy CIT oraz ustawy PIT oraz na rzecz podmiotów z rajów podatkowych. Dotyczą zatem usług nabywanych np. od udziałowca (powiązania kapitałowe), pracownika (związki wynikające ze stosunku pracy), osoby pełniącej u podatnika funkcje kontrolne, zarządcze lub nadzorcze (członek zarządu lub rady nadzorczej).

Ograniczenie w zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów, wydatków związanych z usługami niematerialnymi

- **Wyłączenie z kosztów podatkowych dotyczy łącznej wartości tych kosztów poniesionych w roku podatkowym, ale tylko w tej części, która przekroczy w roku podatkowym kwotę 3 mln PLN (nadwyżka ponad 3 mln PLN).** Jeśli wartość tej nadwyżki nie przekroczy w roku podatkowym **5% wskaźnika „EBITDA”** (mimo pewnych różnic dotyczących odsetek, wskaźnik ten należy ustalać na zasadach opisanych w części dotyczącej tzw. cienkiej kapitalizacji), to koszty nabycia tych usług są w całości kosztem podatkowym. Jeśli jednak nadwyżka ta (koszty ponad 3 mln PLN) przekroczy ten próg, to w części, w jakiej go przekroczy, nie będzie stanowiła KUP w danym roku podatkowym. Innymi słowy, jeśli łączna wartość kosztów nabycia tych usług nie przekroczy w roku podatkowym 3 mln PLN, to wszystkie wydatki z tym związane stanowią koszt podatkowy i podatnik nie jest zmuszony do ustalania wskaźnika „EBITDA”. Jeśli przekroczy, to wtedy porównaniu do wskaźnika EBITDA podlegać będzie jedynie nadwyżka tych kosztów, co ilustruje **poniższy przykład**.

Przykład:

Wartość kosztów nabycia usług doradczych, zarządzania przedsiębiorstwem oraz opłat za prawo do korzystania ze znaku towarowego wyniosła w roku podatkowym 4 mln PLN.

Wskaźnik EBITDA, czyli „oczyszczony” z odsetek i amortyzacji dochód przed opodatkowaniem wyniósł również 4 mln PLN, z czego 5% tej wartości to 200 000 PLN.

1 mln PLN (nadwyżka poniesionych kosztów ponad 3 mln PLN) należy porównać do kwoty 200 000 PLN, czyli do iloczynu 5% wskaźnika EBITDA.

Wynik:

Do kosztów podatkowych podatnik zaliczy kwotę 3 200 000 PLN, a wyłączeniu z tych kosztów podlegać będzie 800.000 PLN (jednak kwota wyłączona z kosztów danego roku podatkowego, będzie mogła być odliczona w 5 kolejnych latach podatkowych, wg zasad oraz limitów obowiązujących w tych latach).

Ograniczenie w zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów, wydatków związanych z usługami niematerialnymi

➤ Ograniczenia nie ma zastosowania do:

- a) sytuacji, gdy koszty te są bezpośrednio związane z wytworzeniem lub nabyciem przez podatnika towaru lub wykonaniem usługi,
- b) w przypadku refakturowania tych kosztów, o którym mowa w art. 8 ust. 2a ustawy VAT,
- c) usług ubezpieczeniowych świadczonych przez zakłady ubezpieczeń oraz zakłady reasekuracji,
- d) gwarancji i poręczeń udzielonych przez banki, spółdzielcze kasy oszczędnościowe oraz zakłady ubezpieczeń i reasekuracji.

➤ Podatnik uniknie negatywnych skutków regulacji, jeśli zdecyduje się na zawarcie z resortem finansów porozumienia w sprawie cen transakcyjnych - APA (dokument ten stosowany jest od 2006 r. i ma na celu potwierdzenie, że ceny transakcyjne w grupach podmiotów powiązanych są cenami rynkowymi).

Odsetki i inne koszty od finansowania dłużnego typu „debt push down”

art. 16 ust. 1 pkt 13e ustawy CIT):

- Do końca 2017 r. nie istniały przepisy, ograniczające koszty finansowania dłużnego (odsetek i innych kosztów), w przypadku pożyczek (kredytów) zaciągniętych na zakup udziałów (akcji) innej spółki.
- Po zmianach nastąpiło **wyłączenie możliwości rozpoznawania w kosztach podatkowych odsetek (kosztów finansowania dłużnego) w transakcjach stosowanych np. przy przejęciach spółek**. Schemat tej transakcji zakłada przejęcie przez inwestora innej spółki nie bezpośrednio, tylko przez powołanie spółki celowej (spółki pośredniczącej), która ma nabyć udiały w innej spółce (przejmowanej). Spółka celowa nie ma w praktyce własnych środków wystarczających na zakup tych udziałów, w związku z czym zaciąga dług (zewnętrzny lub wewnątrzgrupowy) na sfinansowanie zakupu. Po nabyciu udziałów spółka celowa jest łączona ze spółką, której udiały są nabywane. W konsekwencji dochodzi do sytuacji, w której odsetki od zaciągniętego kredytu (pożyczki) na zakup udziałów spółki, stają się po jej przejęciu odsetkami od kredytu na **zakup „samej siebie”**. Efekt jest taki, iż po przejęciu dochód z działalności operacyjnej spółki nabywanej jest pomniejszany o odsetki (inne koszty dłużne), które uprzednio dotyczyły nabycia w niej udziałów. Ustawodawca traktuje te koszty jako nieuzasadniony element budowy tzw. **tarczy podatkowej**, stąd od 1 stycznia 2018 r. odsetki te, spłacane już po połączeniu spółek, nie stanowią kosztu uzyskania przychodów (trzeba tu jednak podkreślić, że określenie zakresu wyłączenia z kosztów tych odsetek, z uwagi na nieprecyzyjną treść przepisu, może budzić wątpliwości w praktyce).

Jednorazowa amortyzacja nowych środków trwałych

- Podatnicy prowadzący działalność gospodarczą mogą dokonywać **jednorazowo odpisów amortyzacyjnych** od wartości początkowej nabytych **fabrycznie nowych środków trwałych** zaliczonych do grupy 3-6 i 8 Klasyfikacji w roku podatkowym, w którym środki te zostały wprowadzone do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, **do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 100 000 zł.**
- Kwota 100 000 zł **obejmuje sumę odpisów amortyzacyjnych i wpłaty na poczet nabycia środka trwałego**, o której mowa w art. 22 ust. 1s, zaliczonej do kosztów uzyskania przychodów (**jest kup do wysokości 100 000 zł**).
- Kwotę jednorazowego odpisu amortyzacyjnego, o której mowa w ust. 14, **pomniejsza się o wysokość zaliczonej do kosztów uzyskania przychodów wpłaty na poczet nabycia środka trwałego**, o której mowa w art. 22 ust. 1s.
- Przepis stosuje się, pod warunkiem że:
 - 1) wartość początkowa jednego środka trwałego, nabytego w roku podatkowym, wynosi co najmniej 10 000 zł lub
 - 2) łączna wartość początkowa co najmniej dwóch środków trwałych, nabytych w roku podatkowym, wynosi co najmniej 10 000 zł, a wartość początkowa każdego z nich przekracza 3500 zł.

Zmiany w zasadach dokonywania amortyzacji jednorazowej

- Do końca 2017 r. limit wartości środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, które podatnik mógł zaliczyć jednorazowo do kosztów podatkowych wynosił 3 500 PLN (wartość początkowa); po zmianach limit ten **wynosi 10 000 PLN** i dotyczy środków trwałych przyjętych do używania po 31 grudnia 2017 r.

Oznacza to, że w przypadku, gdy wartość początkowa środka trwałego lub WNiP nie przekroczy kwoty 10 000 PLN, podatnik może rozliczać koszty **na trzy sposoby**:

- amortyzować zgodnie z właściwą stawką,
- dokonać jednorazowego odpisu amortyzacyjnego lub
- zaliczyć całą wartość początkową do kosztów, nie wprowadzając środka trwałego do ewidencji.

Rozliczania kosztów ponoszonych na rzecz pracowników

Art. 12. Ustawy PIT

1. 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**.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 8 lipca 2014 r., K 7/13, OTK-A 2014/7/69.

Świadczenie nie powoduje powstania przychodu podatkowego gdy:

- poniesione jest w interesie pracodawcy
- nie przyniesie pracownikom korzyści w postaci powiększenia aktywów lub uniknięcia wydatków, które musieliby ponieść.

Wyrok NSA z 29 listopada 2018 r., II FSK 799/18

Wydatki ponoszone przez pracodawcę na zapewnienie noclegów dla swoich pracowników w miejscu wykonywania przez nich pracy na jego rzecz, z wyłączeniem podróży służbowej będą stanowić dla nich przychód, w rozumieniu art. 12 ust. 1 ustawy o PIT podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym, od którego płatnik jest obowiązany pobrać zaliczkę na podatek na zasadach określonych w art. 32 tej ustawy.

Koszty reprezentacji i reklamy

Art. 16. Ustawy CIT

1. Nie uważa się za koszty uzyskania przychodów:

28) kosztów reprezentacji, w szczególności poniesionych na usługi gastronomiczne, zakup żywności oraz napojów, w tym alkoholowych;

II FSK 3524/16, Wydatki na usługi gastronomiczne jako koszty podatkowe. - Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego

- wyrok z dnia 8 stycznia 2019 r.

Celem kosztów reprezentacyjnych jest stworzenie pewnego **wizerunku podatnika**, stworzenie dobrego obrazu jego firmy, działalności etc., wykreowanie pozytywnych relacji z kontrahentami. Oceniając, czy dane koszty mają charakter reprezentacyjny, **należy patrzeć właśnie przez pryzmat ich celu**. Jeśli **wyłącznym bądź dominującym** celem ponoszonych kosztów jest właśnie wykreowanie takiego obrazu podatnika, to koszty te mają charakter reprezentacyjny. Wymienienie jako **przykładowych kosztów reprezentacyjnych wydatków na usługi gastronomiczne, zakup żywności oraz napojów, w tym alkoholowych, nie oznacza, iż wydatki te zawsze muszą zostać wyłączone z kosztów uzyskania przychodów**. Nie są one kosztami jedynie wówczas, gdy mają charakter reprezentacyjny. Kwalifikacja każdego przypadku powinna być odrębna, uzależniona od jego okoliczności.

Samochody w firmie

Limit kosztów uzyskania przychodów do 150.000 zł

- Samochód jako środek trwały

Limit wartości samochodu osobowego, do którego możliwe jest pełne odliczanie odpisów amortyzacyjnych z tytułu zużycia z 20.000 euro do 150.000 zł (w przypadku samochodów elektrycznych z 30.000 euro do kwoty 225.000 zł)

- Leasing (najem) samochodu

- Wprowadzenie limitu 150.000 zł (w przypadku samochodów elektrycznych 225.000 zł) raty leasingu samochodu osobowego zaliczanej do kosztów uzyskania przychodu (zaliczenie do kup części raty - oznacza to, że w przypadku auta zakupionego za 300.000 zł kosztem podatkowym będzie tylko połowa raty leasingowej).
- Limit stosuje się do tej części opłaty, która stanowi spłatę wartości samochodu osobowego. Ograniczenie **nie dotyczy kosztów finansowania**, które są ujmowane w racie leasingowej (ograniczenia w finansowaniu dłużnym)

Samochody w firmie

Podatek VAT

- Powyższy limit obejmuje także podatek VAT w sytuacji, gdy podatnik ma ograniczone prawo do odliczenia podatku naliczonego. A zatem, w sytuacji gdy podatnikowi przysługuje prawo do odliczenia 100% VAT, wówczas limit 150.000 zł będzie dotyczył wyłącznie ceny netto samochodu. Jeżeli natomiast podatnikowi przysługuje częściowe odliczenie VAT (np. 50%) limit należy odnieść do ceny netto powiększonej o nieodliczony VAT. W najgorszej sytuacji będą ci podatnicy, którym w ogóle nie przysługuje odliczenie podatku naliczonego. W ich przypadku limit należy odnieść do ceny brutto samochodu.

Samochody w firmie

▪ Składki na ubezpieczenie samochodu osobowego

Do kosztów uzyskania przychodów nie będą zaliczane składki na ubezpieczenie samochodu osobowego w wysokości przekraczającej ich część ustaloną w takiej proporcji, w jakiej kwota 150 000 zł pozostaje do wartości samochodu przyjętej dla celów ubezpieczenia. W odniesieniu do składek na ubezpieczenie ustawodawca nie przewidział wyższego limitu dla samochodów elektrycznych.

▪ Ograniczenia w uznaniu za koszt uzyskania przychodu wydatków eksploatacyjnych w wysokości przekraczającej 75 %

➤ Wydatki związane z korzystaniem z samochodu osobowego (m.in. wydatki na paliwo, przeglądy, naprawy czy też opłaty parkingowe) służącego podatnikowi także do innych celów niż działalność gospodarcza podlegać będą zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów w wysokości 75% tych wydatków. Dla ustalenia limitu wydatków zaliczanych do kosztów podatkowych, podatnicy będą uwzględniać wszystkie wydatki, włącznie z ubezpieczeniem, związane z eksploatacją samochodu osobowego wykorzystywanego na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej. Zasada ta obowiązywać będzie w przypadku samochodów niewpisanych do ewidencji.

➤ Limit obejmuje nieodliczony podatek VAT

Samochody w firmie

- Jeżeli organ podatkowy ustali, że podatnik, niezgodnie ze stanem faktycznym, nie stosował tego ograniczenia wydatków wówczas zastosuje je od dnia rozpoczęcia używania przez podatnika danego samochodu osobowego.
- Możliwość zaliczenia do kosztów 100% takich wydatków dotyczyć będzie tylko wykorzystywania samochodu osobowego wyłącznie do celów prowadzonej działalności gospodarczej, przy czym podatnik będzie musiał w tym przypadku prowadzić ewidencję potwierdzającą ten fakt (wykorzystywana będzie w tym zakresie ewidencja stosowana dla celów VAT). W przypadku nieprowadzenia przez podatnika ewidencji dla celów podatku VAT, również dla celów podatku dochodowego przyjmować się będzie, że samochód osobowy jest wykorzystywany również do celów mieszanych. W takim przypadku limit 150.000 zł będzie miał zastosowanie tylko do kosztów ubezpieczenia samochodu.
- Limitem nie będzie objęty czynsz z tytułu umowy leasingu (najmu lub innej umowy o podobnym charakterze), chyba że opłaty te zostały skalkulowane w sposób obejmujący koszty eksploatacji samochodu osobowego. W takiej sytuacji, wyłączenie będzie miało zastosowanie tylko do części opłaty skalkulowanej bez uwzględniania kosztów eksploatacji samochodu osobowego.

Samochody w firmie

- **Ograniczenie kosztów uzyskania przychodów do 150.000 zł przy zbyciu samochodu osobowego**

Przy zbyciu samochodu osobowego nie w pełni zamortyzowanego podatnik do tej pory mógł zaewidencjonować koszt uzyskania przychodów w wysokości niezamortyzowanej jego wartości początkowej. Przy czym koszt ten mógł być uwzględniony bez stosowania limitu 20.000 euro. W rzeczywistości więc sprzedaż samochodu użytkowanego krótko, np. 2 lata, generowała relatywnie duży koszt w odniesieniu do ceny nabycia. Przepisy obowiązujące od początku 2019 r. diametralnie zmieniają tę sytuację. Limit 150.000 zł dotyczyć będzie również tych odpisów amortyzacyjnych, które stanowić będą koszt podatkowy w momencie sprzedaży samochodu nie w pełni zamortyzowanego. Zmiana ta w rzeczywistości spowoduje, że poniesienie straty w sensie ekonomicznym w związku ze sprzedażą auta spowoduje i tak powstanie dochodu do opodatkowania. Nowe przepisy dotyczące kosztów znajdą jednak zastosowanie w stosunku do samochodów wprowadzonych do ewidencji po 31 grudnia 2018 r.

Samochody w firmie

▪ Przewaga leasingu nad zakupem

Ocena wprowadzanych zmian niestety nie może być pozytywna z punktu widzenia podatnika. Pozorne uproszczenie przepisów w rzeczywistości podnosi realne obciążenie podatkowe podatników z uwagi wprowadzenie ograniczeń w rozliczeniu kosztów podatkowych opłat leasingowych oraz kosztów związanych ze zbyciem amortyzowanych samochodów. Analiza nowych przepisów pozwala mimo to stwierdzić, że leasing nadal będzie formą bardziej opłacalną w stosunku do nabycia na własność samochodu. Wynika to przede wszystkim z tego, że limit 150.000 jest odrębny dla leasingu i amortyzacji. A zatem podatnik, leasingujący auto najpierw rozliczy opłaty leasingowe w ramach przysługującego mu limitu, a następnie po wykupie auta, który stanowi odrębną umowę, będzie miał do dyspozycji nowy limit 150.000 zł przewidziany dla amortyzacji tego samego samochodu. Leasing jest także bardziej opłacalny w kontekście generowania kosztów niezamortyzowanej wartości auta. Dotyczy to przypadków kiedy poleasingowy samochód stanowiący środek trwały firmy jest zbywany. Skalkulowanie jego wartości przy wykupie poleasingowym na poziomie wartości poniżej 150.000zł oznacza w praktyce, że podatnik nie traci kosztów w wyniku zastosowania limitu 150.000zł.

Samochody w firmie

▪ Przepisy przejściowe

- Limity związane z ograniczeniem kosztów leasingu aut nie dotyczą umów zawartych przed dniem wejścia w życie ustawy, a więc przed 1 stycznia 2019 r. o ile nie są one **zmieniane i odnawiane** po 1 stycznia 2019 r. Wprowadzanie zmian w powyższych umowach spowoduje zastosowanie nowych przepisów a więc ograniczeń w zaliczaniu opłat do kosztów podatkowych.

Zmiany w zasadach poboru podatku u źródła (WHT)

Podatek u źródła

- Wprowadzenie **limitu 2 mln zł** wypłaty należności z tytułów określonych w art. 21 ust. 1 i art. 22 ust. 1 w **roku podatkowym** na rzecz **jednego podatnika**, powyżej którego **nie będzie można zastosować zwolnienia z poboru WHT** lub **obniżonych stawek, wynikających z przepisów szczególnych lub umów** o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Może się zdarzyć, że **nie będzie można ustalić wysokości należności** wypłaconych **na rzecz tego samego podatnika**. Taką sytuację ustawodawca przewidział, dodając w art. 26 ust. 2 u.p.d.o.p., w myśl którego **domniemywa się wówczas, że należność ta przekroczyła kwotę 2.000.000 zł**. Takim przypadkiem mogą być, np., wypłaty na rzecz pośredników (agentów) reprezentujących różnych rzeczywistych odbiorców należności (podatnikiem jest właśnie **rzeczywisty odbiorca**). W przypadku, gdy polski płatnik **nie dysponuje wiedzą o wysokości świadczeń należnych poszczególnym podatnikom** **zastosowanie będzie miała zasada domniemania przekroczenia limitu wypłat**.

Utrzymana została zasada, że za wypłatę (nie tylko dla potrzeb samego powstania obowiązku płatniczego, ale również sprawdzenia, czy przekroczono limit wypłat) uznaje się wykonanie zobowiązania **w jakiegokolwiek formie, w tym poprzez zapłatę, potrącenie lub kapitalizację odsetek** (a także przekaz, wydanie udziałów lub akcji w zamian za wierzytelność wniesioną aportem lub inne formy uznawane w polskiej praktyce skarbowej za rodzące obowiązek poboru podatku u źródła).

Zmiany w zasadach poboru podatku u źródła (WHT)

Możliwość zastosowania zwolnień w przypadku wypłaty > 2 mln zł w roku podatkowym:

- **Opinia o stosowaniu zwolnienia (tylko zwolnienia z ustawy z ustawy CIT)**
- **Oświadczenie płatnika**

Zmiany w zasadach poboru podatku u źródła (WHT)

Opinia o stosowaniu zwolnienia

- **Zastosowanie zwolnienia (ale tylko z art. 21 i 22 ustawy CIT – brak możliwości stosowania zwolnień z umów) dla podmiotów powiązanych z poboru WHT, będzie możliwe na podstawie opinii o stosowaniu zwolnienia (max na 36 m-cu). Opinię wydaje organ podatkowy (nie później niż w terminie **6 miesięcy**) na wniosek podatnika lub płatnika. Na odmowę wydania opinii przysługuje skarga do WSA.**

*Art. 26b. Organ podatkowy, na wniosek złożony przez podmiot, o którym mowa w art. 28b ust. 2, wydaje, pod warunkiem **wykazania** przez wnioskodawcę **spełnienia przez podatnika warunków określonych w art. 21 ust. 3-9 lub art. 22 ust. 4-6**, opinię o stosowaniu przez płatnika zwolnienia z poboru zryczałtowanego podatku dochodowego od wypłacanych na rzecz tego podatnika należności, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 1 lub art. 22 ust. 1 (opinia o stosowaniu zwolnienia).*

2. Wniosek o wydanie opinii o stosowaniu zwolnienia składa się w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze logicznej dostępnej w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych. W ten sam sposób następuje uzupełnienie wniosku o wydanie opinii o stosowaniu zwolnienia w zakresie przedstawienia organowi podatkowemu dalszych faktów oraz przekazania uzupełniającej dokumentacji.

*3. **Odmawia się** wydania opinii o stosowaniu zwolnienia w przypadku:*

*1) **niespełnienia przez podatnika warunków** określonych w art. 21 ust. 3-9 lub art. 22 ust. 4-6;*

*2) **istnienia uzasadnionych wątpliwości** co do zgodności ze stanem rzeczywistym dołączonej do wniosku dokumentacji lub **oświadczenia podatnika**, że jest rzeczywistym właścicielem należności;*

*3) istnienia uzasadnionego przypuszczenia wydania decyzji z zastosowaniem **art. 119a Ordynacji podatkowej**, środków ograniczających umowne korzyści lub art. 22c, przy czym w przypadku uzasadnionego przypuszczenia wydania decyzji z zastosowaniem art. 119a Ordynacji podatkowej lub środków ograniczających umowne korzyści przepis art. 14b § 5c tej ustawy stosuje się odpowiednio;*

*4) istnienia uzasadnionego przypuszczenia, że podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 2, **nie prowadzi rzeczywistej działalności gospodarczej** w kraju siedziby tego podatnika dla celów podatkowych, przy czym przepis art. 24a ust. 18 stosuje się odpowiednio.*

Zmiany w zasadach poboru podatku u źródła (WHT)

Oświadczenie płatnika

Ograniczenia w stosowaniu umów o unikaniu podwójnego opodatkowania nie stosuje się, jeżeli płatnik złożył oświadczenie, że:

- 1) **posiada dokumenty** wymagane przez przepisy prawa podatkowego dla zastosowania stawki podatku albo zwolnienia lub niepobrania podatku, wynikających z przepisów szczególnych lub umów o unikaniu podwójnego opodatkowania;
- 2) po przeprowadzeniu weryfikacji, **nie posiada wiedzy uzasadniającej przypuszczenie, że istnieją okoliczności wykluczające możliwość zastosowania stawki podatku albo zwolnienia lub niepobrania podatku**, wynikających z przepisów szczególnych lub umów o unikaniu podwójnego opodatkowania,

Oświadczenie składa **kierownik** jednostki w rozumieniu ustawy o rachunkowości, podając pełnioną przez siebie funkcję. Nie jest dopuszczalne złożenie oświadczenia, przez pełnomocnika (w praktyce cały zarząd).

Oświadczenie składa się najpóźniej w dniu dokonania wypłaty należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 oraz art. 22 ust. 1.

Oświadczenie składa się w formie elektronicznej.

Zmiany w zasadach poboru podatku u źródła (WHT)

- **Możliwość zwrotu** przez organ podatkowy podatku pobranego od kwoty **przekraczającej 2 mln zł**, w przypadku **istnienia podstaw do zastosowania zwolnienia lub obniżonych stawek** (na podstawie przepisów szczególnych lub umów o unikaniu podwójnego opodatkowania). Wniosek składa podatnik lub płatnik jeżeli poniósł ciężar ekonomiczny podatku.
- Zwolnienia (wynikające z brzmienia art. 21 ust. 3 i art. 22 ust. 4 u.p.d.o.p. oraz umów międzynarodowych) będą mogły być zastosowane po stwierdzenie przez organ podatkowy nadpłaty (art. 28b i kolejne u.p.d.o.p.). W tym celu zarówno podatnik, jak i płatnik (jeżeli wpłacił podatek z własnych środków i poniósł ciężar ekonomiczny tego podatku) mogą złożyć wniosek o zwrot podatku.
- Wraz z wnioskiem należy złożyć stosowne dokumenty, tzn.: certyfikat rezydencji podatnika, dokumentacja dotycząca przelewów bankowych lub inne dokumenty wskazujące na sposób rozliczenia lub przekazania należności, z którymi wiązała się zapłata podatku, dokumentacja dotycząca zobowiązania do wypłaty należności (np. umowa stanowiąca podstawę wypłaty należności), **oświadczenie** podatnika, że w stosunku do wypłacanych należności spełnione zostały warunki zastosowania zwolnień, **oświadczenie podatnika**, że podlega opodatkowaniu od otrzymanej należności oraz że jest jej **rzeczywistym właścicielem**, oświadczenie podatnika, że prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą w kraju rezydencji podatkowej, z którą wiąże się uzyskany przychód (jeżeli należności są uzyskiwane w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą), **dokumentacja wskazująca na ustalenia umowne, z powodu których płatnik wpłacił podatek z własnych środków i poniósł ciężar ekonomiczny tego podatku.**
- Wraz z wnioskiem, a także powyższymi dokumentami, wnioskodawca składa oświadczenie o zgodności danych podanych we wniosku ze stanem faktycznym oraz zgodności składanych dokumentów z ich oryginałami.
- Wniosek o stwierdzenie nadpłaty składany będzie wyłącznie elektronicznie.

Zmiany w zasadach poboru podatku u źródła (WHT)

- Wprowadzenie obowiązku zachowania **należytej staranności** przez płatnika, przy weryfikacji zastosowania obniżonej stawki lub zwolnienia z WHT.
- Możliwość zastosowania **kopii certyfikatu rezydencji**, jeżeli wypłacana w roku podatkowym, z tytułu usług niematerialnych, kwota na rzecz danego podmiotu nie przekracza **10 000 zł**.
- Modyfikacja przepisów ograniczających prawo do skorzystania ze zwolnienia z poboru WHT w przypadku podmiotów powiązanych (tzw. „**mała klauzula unikania opodatkowania**”) m.in. poprzez wprowadzenia warunku **uzasadnionych przyczyn ekonomicznych**

➤ WHT jako koszt uzyskania przychodu

Art. 16 ust. 1 Ustawy CIT

Nie uważa się za koszty uzyskania przychodów:

15) podatku dochodowego oraz wpłat z zysku określonych w odrębnych przepisach

Pakiet wierzytelności

- Co najmniej 100 wierzytelności, skupione w celu ich windykacji lub dalszej odsprzedaży
- Rezygnacja proporcjonalnego rozliczania.
- Koszty nabycia wierzytelności są rozliczane wprost z osiąganymi przychodami z windykowanych wierzytelności i potrącane w roku podatkowym, w którym osiągnięte zostały odpowiadające im przychody ze spłaty wierzytelności w pakiecie, bez względu na to z której wierzytelności następowałaby spłata. Nadwyżka spłat wierzytelności w pakiecie nad ceną ich nabycia stanowi dochód podlegający opodatkowaniu.
- Dochód do opodatkowania powstanie tylko w przypadku powstania nadwyżki przychodów uzyskanych ze zbycia lub spłaty wierzytelności ponad wydatkami na nabycie całego pakietu.

Pakiet wierzytelności

Przykład

Zdarzenie	Stan do 31 grudnia 2018 r.	Stan od 1 stycznia 2019 r.
Nabycie wierzytelności o wartości nominalnej 1000 zł za 200 zł	bez skutków u nabywcy	bez skutków u nabywcy
Odzyskanie 200 zł	przychód = 200 zł, koszt = 40 zł ($1/5 \cdot 200$ zł); dochód = 160 zł	przychód = 200 zł, koszt = 200 zł; dochód = 0 zł
Odzyskanie 400 zł	przychód = 400 zł, koszt = 80 zł; dochód = 320 zł	przychód = 400 zł; koszt = 0 zł; dochód = 400 zł
Odsprzedaż pozostałej części wierzytelności za 10 zł	przychód = 10 zł; koszt = 80 zł; strata = 70 zł (strata nie jest kosztem)	przychód = 10 zł, koszt = 0 zł; dochód = 10 zł
Razem podstawa opodatkowania:	Przychody = 600 zł; Koszty = 120 zł Dochód = 480 zł;	Przychody = 610 zł; Koszty = 200 zł; Dochód = 410 zł

**ZAPRASZAMY
DO ZADAWANIA PYTAŃ!**

**DZIĘKUJEMY ZA UDZIAŁ
W WEBINARIUM!**