

ZWOLNIENIA OD PODATKU – PROBLEMATYCZNE ZAGADNIENIA

I. ZWOLNIENIA OD PODATKU – PYTANIA I ODPOWIEDZI.....str. 3

1. Zbieg uprawnień do zwolnień podatkowych stosowanych przez pracodawcę jako płatnika str. 3
2. Wyплата dywidendy innej spółce kapitałowej str. 4
3. Korzystanie z ulgi dla młodych tylko u jednego pracodawcy str. 7
4. Sprzedaż nieruchomości przez fundację str. 8
5. Dochód ze sprzedaży gruntu rolnego str. 8
6. Dofinansowanie świadczeń z ZFŚS dla pracowników i członków ich rodzin.. str. 9
7. Wydanie pracownikom kuponów żywieniowych zamiast posiłków profilaktycznych str. 10
8. Moment zastosowania przez pracodawcę po raz pierwszy ulgi dla seniorów.. str. 11
9. Wydatkowanie odszkodowania na remont uszkodzonych środków trwałych...str. 11
10. Przekazanie przez stowarzyszenie wolnych środków na lokatę bankową str. 12
11. Wykazanie w zeznaniu dochodów uzyskanych za granicą objętych ulgą dla młodych str. 13
12. Świadczenie wypłacone po ustaniu zatrudnienia a ulga dla seniora..... str. 13
13. Przyznanie emerytowi świadczenia przez były zakład pracy str. 15
14. Dochody uzyskane z tytułu wynajmu pokoi turystom..... str. 16
15. Przychody objęte zakresem ulgi dla młodych str. 17
16. Ustalenie prawa do ulgi dla rodzin 4+..... str. 17
17. Przeznaczenie przychodu ze sprzedaży części udziału w działce budowlanej na dalszą budowę domu..... str. 19
18. Stosowanie ulgi dla powracających z zagranicy str. 20

II. INTERPRETACJE ORGANÓW PODATKOWYCHstr. 22

1. Świadczenie w postaci nieodpłatnego zakwaterowania dla oddelegowanych pracowników str. 22
2. Prawo do ulgi mieszkaniowej w przypadku zakupu mieszkania za granicą ... str. 23
3. Wypłata odszkodowania z tytułu odebrania części działki pod budowę autostrady str. 25
4. Otrzymanie przez fundatorów (małżonków) świadczenia od fundacji rodzinnej str. 26
5. Dochód z wynajmu pokoi w budynku mieszkalnym położonym na terenie wiejskim str. 27
6. Ulga 4+ w razie osiągnięcia przychodu z działów specjalnych produkcji rolnej i prowadzeniu ksiąg rachunkowych str. 29
7. Zwrot członkom rady nadzorczej kosztów dojazdu na posiedzenia rady nadzorczej str. 30
8. Ulga dla seniora str. 32
9. Dochody spółdzielni mieszkaniowej uzyskane z tytułu wynajmu piwnic str. 33

————— Dla Prenumeratorów GOFINU ! —————



Interpretacje urzędowe
interpretacje.gofin.pl

Baza zawiera
32 372 interpretacje

W serwisie internetowym udostępniamy bazę interpretacji podatkowych, ZUS, z prawa pracy i innych, publikowanych na stronach Ministerstwa Finansów, Zakładu Ubezpieczeń Społecznych oraz innych organów państwa. Bazę interpretacji urzędowych stale uzupełniamy i aktualizujemy. Wybrane interpretacje zawierają też odnośniki do artykułów ze wszystkich Czasopism naszego Wydawnictwa oraz z Gazety Podatkowej, w których dana interpretacja jest opisana szerzej. Szybki dostęp do poszukiwanej interpretacji uzyskasz za pomocą wyszukiwarki lub podziału tematycznego.



Wyszukaj

WIS

– Wyszukiwarka

WIS jest decyzją wydawaną przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej na potrzeby opodatkowania podatkiem od towarów i usług dostawy towarów, importu towarów, wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów albo świadczenia usług.

Więcej informacji na stronie **pomocnikiskiegowego.gofin.pl**

Wyjaśnienia zawarte w niniejszej publikacji dotyczą przepisów ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2024 r. poz. 226; ost. zm. w Dz. U. z 2024 r. poz. 863) oraz ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2023 r. poz. 2805; ost. zm. w Dz. U. z 2024 r. poz. 1222) – zwanych dalej odpowiednio: updof i ustawą o PIT oraz updof i ustawą o CIT.

I. ZWOLNIENIA OD PODATKU – PYTANIA I ODPOWIEDZI

1. Zbieg uprawnień do zwolnień podatkowych stosowanych przez pracodawcę jako płatnika

Pracownik w 2024 r. korzysta z ulgi dla rodzin 4+. We wrześniu otrzyma świadczenia dofinansowane ze środków zakładowego funduszu świadczeń socjalnych. Łączna wartość świadczeń otrzymanych w bieżącym roku przekroczy limit 1.000 zł. Czy kwotę nadwyżki ponad ten limit należy opodatkować, czy może zwolnić od podatku w ramach ulgi dla rodzin 4+?

 Do kwoty nadwyżki ponad limit 1.000 zł można zastosować zwolnienie od podatku w ramach ulgi dla rodzin 4+.

Reguły uwzględniania zwolnień

Z mocy prawa stosuje się zwolnienie z art. 21 ust. 1 pkt 67 updof. Na jego podstawie wolna od podatku jest wartość świadczeń rzeczowych oraz pieniężnych, które pracownik otrzymał w związku z finansowaniem przez pracodawcę działalności socjalnej, o której mowa w przepisach o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych. Aby świadczenia te były wolne od podatku, konieczne jest, by w całości były sfinansowane ze środków ZFŚS lub funduszy związków zawodowych i nie przekraczały w roku podatkowym ustawowego limitu. W 2024 r. w odniesieniu do tego rodzaju świadczeń obowiązuje limit 1.000 zł.

Wymaga zaznaczenia, że poza zakresem omawianego zwolnienia pozostaje wartość bonów, talonów i innych znaków, uprawniających do ich wymiany na towary lub usługi, których nie uważa się za rzeczowe świadczenia w rozumieniu art. 21 ust. 1 pkt 67 updof.

Z kolei na podstawie pisemnego oświadczenia złożonego przez pracownika, dopuszcza się stosowanie przez pracodawcę (jako płatnika) m.in. zwolnienia od podatku przewidzianego w art. 21 ust. 1 pkt 153 updof, zwanego ulgą dla rodzin 4+. Z uregulowań tego przepisu wynika, że uprawnionymi do tej preferencji, są podatnicy osiągający przychody m.in. ze stosunku pracy, którzy w roku podatkowym w stosunku do co najmniej czworga dzieci:

- wykonywali władzę rodzicielską, pełnili funkcję opiekuna prawnego, jeżeli dziecko z nim zamieszkiwało, lub sprawowali funkcję rodziny zastępczej na podstawie orzeczenia sądu lub umowy zawartej ze starostą, lub
- wykonywali ciężący na nich obowiązek alimentacyjny albo sprawowali funkcję rodziny zastępczej – w przypadku pełnoletnich uczących się dzieci.

Jeżeli pracownik złoży pracodawcy oświadczenie, że spełnia warunki do stosowania tego zwolnienia, to pracodawca oblicza zaliczkę z uwzględnieniem tego zwolnienia (art. 31a ust. 8 updof). W efekcie pracodawca nie ujmuje w podstawie obliczenia zaliczek na podatek przychodów pracownika ze stosunku pracy, do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 85.528 zł.

Zbieg uprawnień do zwolnień

W kontekście problemu przedstawionego w pytaniu warto zwrócić uwagę, że rzeczowe i pieniężne świadczenia otrzymywane przez pracownika w związku z finansowaniem przez pracodawcę działalności socjalnej ze środków ZFŚS, jako przychody ze stosunku pracy mogą podlegać zwolnieniu podatkowemu na podstawie obu wspomnianych wcześniej przepisów, tj. art. 21 ust. 1 pkt 67 i 153 updof. W art. 21 ust. 39 updof uregulowano jednak, że przy obliczaniu kwoty przychodów podlegających zwolnieniu w ramach ulgi dla rodzin 4+, nie uwzględnia się przychodów:

- podlegających opodatkowaniu zryczałtowanym podatkiem dochodowym na podstawie ustawy o PIT,
- zwolnionych od podatku dochodowego oraz
- od których na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej zaniechano poboru podatku.

Oznacza to, że jeżeli pracownik otrzymuje świadczenia sfinansowane z ZFŚS, to w pierwszej kolejności korzystają one ze zwolnienia na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 67 updof i nie są wliczane do limitu ulgi dla rodzin 4+. Dopiero gdy wartość tych świadczeń przekroczy w 2024 r. limit 1.000 zł, do nadwyżki stosuje się ulgę dla rodzin 4+.

W sytuacji opisanej w pytaniu należy zatem przyjąć, że płatnik może zastosować ulgę dla rodzin 4+ do tej części świadczeń sfinansowanych z ZFŚS, a wydanych pracownikowi we wrześniu 2024 r., która przekroczy kwotę 1.000 zł. Przy czym zastosowanie tego zwolnienia będzie możliwe, o ile na moment otrzymania świadczeń przychody pracownika ze stosunku pracy, liczone narastająco od początku roku i objęte limitem wspomnianej ulgi, nie przekroczą kwoty 85.528 zł.

2. Wypłata dywidendy innej spółce kapitałowej

Spółka z o.o. po raz pierwszy będzie wypłacać dywidendę innej spółce kapitałowej. Jakie warunki muszą być spełnione, by wypłacona kwota korzystała ze zwolnienia od podatku?

 Warunki, jakie muszą być spełnione, by wypłacona kwota dywidendy korzystała ze zwolnienia od podatku przedstawiamy w dalszej części opracowania.

Wymagane warunki

Dywidenda wypłacona przez spółkę innej spółce kapitałowej może korzystać ze zwolnienia od podatku dochodowego (płatnik nie pobiera zryczałtowanego podatku dochodowego), gdy zostały spełnione warunki określone w art. 22 ust. 4 i 6 updof, tj.:

- wypłacającym dywidendę jest spółka mająca siedzibę lub zarząd w Polsce,
 - uzyskującym przychody z dywidend jest spółka podlegająca w Polsce lub w innym państwie członkowskim UE, EOG lub Konfederacji Szwajcarskiej, opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągania,
-

- spółka uzyskująca dywidendę, posiada bezpośrednio nie mniej niż 10% (w przypadku spółki szwajcarskiej – nie mniej niż 25%) udziałów (akcji) w kapitale spółki wypłacającej dywidendę,
- spółka uzyskująca dywidendę nie korzysta ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na źródło ich osiągania.

Zwolnienie od podatku dochodowego przychodów z dywidend jest możliwe, jeżeli warunek posiadania udziałów (akcji) w spółce wypłacającej dywidendę jest spełniony nieprzerwanie przez okres dwóch lat (art. 22 ust. 4a updop).

Zwolnienie to ma również zastosowanie w przypadku, gdy okres dwóch lat nieprzerwanego posiadania odpowiedniej ilości udziałów (akcji) przez spółkę uzyskującą przychody z dywidendy upływa po dniu uzyskania tych przychodów. Jeżeli warunek ten nie będzie dotrzymany, to spółka otrzymująca dywidendę, która skorzystała z omawianego zwolnienia, jest obowiązana w terminie do 20 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym utraciła prawo do zwolnienia, do zapłaty podatku w wysokości 19% przychodów, wraz z odsetkami za zwłokę. Odsetki nalicza się od następnego dnia po dniu, w którym po raz pierwszy spółka skorzystała ze zwolnienia. Skutki utraty prawa do zwolnienia reguluje art. 22 ust. 4b updop.

Ponadto spółka zwolniona od podatku na podstawie art. 22 ust. 4 updop w związku z utratą prawa do zwolnienia z art. 22 ust. 4b updop musi wykazać wysokość opodatkowanego przychodu oraz podatek w deklaracji **CIT-6AR** (art. 26a ust. 1 updop).

Zgodnie z art. 22 ust. 4d updop, omawiane zwolnienie stosuje się:

- 1) jeżeli posiadanie udziałów (akcji) wynika z tytułu własności,
- 2) w odniesieniu do dochodów uzyskanych z udziałów (akcji) posiadanych na podstawie tytułu:
 - a) własności,
 - b) innego niż własność, pod warunkiem że te dochody (przychody) korzystałyby ze zwolnienia, gdyby posiadanie tych udziałów (akcji) nie zostało przeniesione.

Klauzula zapobiegająca nadużyciom

W oparciu o art. 22c ust. 1 updop, zwolnienia od podatku, o którym mowa m.in. w art. 22 ust. 4 updop, nie można stosować, jeżeli skorzystanie z niego było:

- sprzeczne w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem tego przepisu,
- głównym lub jednym z głównych celów dokonania transakcji lub innej czynności albo wielu transakcji lub innych czynności, a sposób działania był sztuczny.

Przy czym sposób działania nie jest sztuczny, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności należy przyjąć, że podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami zastosowałby ten sposób działania w dominującej mierze z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych. Do przyczyn takich nie zalicza się celu skorzystania ze zwolnienia określonego m.in. w art. 22 ust. 4 updop. Tak wynika z art. 22c ust. 2 updop.

Dochowanie należytej staranności

Na mocy art. 26 ust. 1 updop, przy weryfikacji warunków zastosowania zwolnienia, płatnik jest obowiązany do dochowania należytej staranności. Przy ocenie dochowania należytej staranności uwzględnia się charakter, skalę działalności prowadzonej przez płatnika oraz powiązania w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 5 updop płatnika z podatnikiem.

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z 10 października 2023 r., nr 0114-KDIP2-1.4010.456.2023.1.PP stwierdził, że: „*Dokonując weryfikacji należy-*

tej staranności należy odnosić się do aspektów istotnych z punktu widzenia stosowania danej preferencji podatkowej. W szczególności dotyczy to:

- 1) weryfikacji statusu kontrahenta jako podatnika (rzeczywistego właściciela) w stosunku do otrzymanej należności, w tym poprzez przyzmat prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej przez ten podmiot;
- 2) weryfikacji rezydencji podatkowej odbiorcy należności;
- 3) weryfikacji otrzymanych dokumentów pod kątem ich zgodności ze stanem faktycznym (w tym na podstawie informacji dostępnych publicznie).

Oceniając czy należyta staranność została w określonym przypadku dochowana należy uwzględniać także powszechnie dostępne informacje na temat statusu odbiorców należności.

Należy przy tym podkreślić, że w przypadku podmiotów powiązanych należy oczekiwać wyższych standardów działania, także z uwagi na łatwiejszy dostęp do wszelkiego rodzaju informacji o innych podmiotach z grupy”.

Ponadto czytamy w niej, że: „(...) płatnik, który chce zastosować zwolnienie wynikające z art. 22 ust. 4 ustawy o CIT jest zobowiązany do przeprowadzenia pełnej weryfikacji warunków umożliwiających skorzystanie z tego zwolnienia, zachowując przy tym należytą staranność. To oznacza, że płatnik ma obowiązek weryfikować czy uzyskująca dochody z dywidendy spółka spełnia wszystkie warunki do skorzystania ze zwolnienia. W ramach należytej staranności nie można ograniczać się jedynie do weryfikacji warunków zastosowania zwolnienia wynikających z art. 22 ust. 4 ustawy o CIT.

(...) nie można się zatem zgodzić z Państwa stanowiskiem, że przepisy ustawy o CIT nie nakładają na Spółkę, płatnika dywidendy, obowiązku posiadania oświadczenia Jedynego Wspólnika, w celu wykazania powiązań pomiędzy podmiotami w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 Ustawy o CIT, a wystarczającym do niepobrania zryczałtowanego podatku dochodowego będzie powołanie się na ogólnodostępne informacje dotyczące Wspólnika, odpowiadające odpisowi aktualnemu z rejestru przedsiębiorców, pobrane w formie wydruku w trybie art. 4 ust. 4aa ustawy z dnia 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym tzw. odpis z KRS oraz na umowę Wspólnika, czym dochowują Państwo należytej staranności stosownie do art. 26 ust. 1 Ustawy o CIT”.

Oświadczenie o spełnieniu warunków zwolnienia

Stosowanie omawianego zwolnienia jest możliwe pod warunkiem, że spółka uzyskująca dywidendę przedłoży oświadczenie, iż nie korzysta ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na źródło ich osiągnięcia (art. 26 ust. 1f updop).

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z 24 stycznia 2022 r., nr 0111-KDIB1-2.4010.639.2021.1.BG odnośnie warunków stosowania zwolnienia od podatku potwierdził stanowisko wnioskodawcy, że: „(...) przepisy Ustawy CIT nie nakładają na płatnika obowiązku posiadania pisemnych oświadczeń Wspólnika, co do spełnienia każdego z warunków »zwolnienia dywidendowego«, poza jednym wyjątkiem. Ustawa nakłada bowiem na płatnika obowiązek posiadania oświadczenia Wspólnika, potwierdzającego, że podmiot otrzymujący dywidendę nie korzysta ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów (art. 26 ust. 1f Ustawy CIT)”.

Wypłata dywidendy polskiemu rezydentowi a mechanizm pay & refund

W przypadku dywidend przekraczających 2.000.000 zł obowiązuje mechanizm pay & refund wprowadzający dodatkowe regulacje odnoszące się do możliwości skorzystania ze zwol-

nienia zawartego w art. 22 ust. 4 updop. Jego istota sprowadza się do konieczności poboru podatku u źródła według stawki podstawowej, a następnie wnioskowania do urzędu skarbowego o zwrot podatku (na zasadach określonych w art. 28b updop).

Mechanizm pay & refund nie dotyczy jednak polskich rezydentów, a więc spółek posiadających siedzibę w Polsce (art. 26 ust. 2eb updop).

3. Korzystanie z ulgi dla młodych tylko u jednego pracodawcy

Od 1 września 2024 r. zatrudniliśmy na umowę o pracę osobę w wieku 25 lat, która jest uprawniona do korzystania ze zwolnienia od podatku dochodowego w ramach ulgi dla młodych. Osoba ta jest jednocześnie zatrudniona na umowę o pracę w innym zakładzie pracy, gdzie korzysta z tej ulgi. Pracownik obawia się, że jego łączne przychody przekroczą roczny limit zwolnienia od podatku. Czy w tej sytuacji może w naszym zakładzie złożyć wniosek o niestosowanie ulgi, a korzystać z niej u drugiego pracodawcy?

 Pracownik może w jednym zakładzie pracy złożyć wniosek o niestosowanie ulgi dla młodych i jednocześnie korzystać z niej w drugim zakładzie pracy.

Ulga dla młodych określona jest w art. 21 ust. 1 pkt 148 updof. Polega ona na zwolnieniu od podatku dochodowego od osób fizycznych przychodów:

- ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej, spółdzielczego stosunku pracy,
- z umów zlecenia, o których mowa w art. 13 pkt 8 updof,
- z tytułu odbywania praktyki absolwenckiej, o której mowa w przepisach ustawy z dnia 17 lipca 2009 r. o praktykach absolwenckich,
- z tytułu odbywania stażu uczniowskiego, o którym mowa w art. 121a ustawy z dnia 14 grudnia 2016 r. – Prawo oświatowe,
- z zasiłku macierzyńskiego, o którym mowa w ustawie z dnia 25 czerwca 1999 r. o świadczeniach pieniężnych z ubezpieczenia społecznego w razie choroby i macierzyństwa,

otrzymanych przez podatnika do ukończenia 26 roku życia, do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 85.528 zł.

W rezultacie dopóki kwota przychodów (tu: ze stosunku pracy) otrzymanych przez podatnika, który nie ukończył 26 lat, nie przekroczy w roku podatkowym wskazanego limitu, to przychody te nie podlegają opodatkowaniu.

Trzeba pamiętać, że ulgę dla młodych płatnicy stosują z mocy ustawy. Niemniej jednak w każdym momencie roku podatkowego podatnik może zrezygnować z jej stosowania. Jeżeli podatnik nie chce, by płatnik uwzględniał mu tę ulgę, może złożyć wniosek o pobór zaliczek bez stosowania ulgi dla młodych (np. na druku **PIT-2**). Wówczas płatnik oblicza i pobiera zaliczki na podatek najpóźniej od miesiąca następującego po miesiącu, w którym otrzymał wniosek. Złożenie takiego wniosku może być zasadne, w przypadku gdy podatnik uprawniony do ulgi dla młodych osiąga przychody objęte tym zwolnieniem od więcej niż jednego płatnika. Gdyby bowiem każdy płatnik uwzględniał ulgę, to ustawowy limit zwolnienia od podatku mógłby zostać przekroczony i wtedy podatnik byłby zobowiązany do opodatkowania powstałej nadwyżki w zeznaniu podatkowym i do zapłaty należnego podatku. Przepisy ustawy o PIT nie zabraniają, aby pracownik w jednym zakładzie pracy złożył wniosek o niestosowanie ulgi dla młodych i jednocześnie korzystał z tej ulgi w drugim zakładzie pracy.

4. Sprzedaż nieruchomości przez fundację

Fundacja, której celem statutowym jest działalność w zakresie rehabilitacji zawodowej i społecznej inwalidów, sprzedała nieruchomość. Fundacja nie prowadzi działalności gospodarczej, a wszystkie swoje dochody przeznacza na cele statutowe. Czy dochód z tej transakcji jest wolny od CIT?

 Uzyskany przez fundację dochód ze sprzedaży nieruchomości może korzystać ze zwolnienia od CIT.

Na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 4 upod, wolne od podatku są dochody podatników (z nieistotnym w tym przypadku zastrzeżeniem), których celem statutowym jest m.in. działalność naukowa, naukowo-techniczna, oświatowa, w tym również polegająca na kształceniu studentów, kulturalna, w zakresie dobroczynności, ochrony zdrowia i pomocy społecznej, rehabilitacji zawodowej i społecznej inwalidów – w części przeznaczonych na te cele.

Jak wynika z treści pytania, fundacja wszystkie swoje dochody przeznacza na cele statutowe, które są zgodne z celami wymienionymi w powołanym art. 17 ust. 1 pkt 4 upod. Taki stan faktyczny oznacza, że dokonując sprzedaży nieruchomości i uzyskując z tego tytułu dochód, nie powstanie obowiązek zapłaty podatku dochodowego pod warunkiem, że dochód ten zostanie przeznaczony na cele statutowe.

Warto dodać, że zwolnienie dotyczące podatników przeznaczających dochody na cele statutowe lub inne cele określone w art. 17 ust. 1 upod ma generalnie zastosowanie, jeżeli dochód jest przeznaczony i – bez względu na termin – wydatkowany na cele określone w tym przepisie, w tym także na nabycie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych służących bezpośrednio realizacji tych celów oraz na opłacenie podatków niestanowiących kosztu uzyskania przychodów (art. 17 ust. 1b upod).

5. Dochód ze sprzedaży gruntu rolnego

Do spółki z o.o. w 2005 r. wniesiono aport w postaci gospodarstwa rolnego (grunt plus budynki i budowle), które służy wyłącznie działalności rolniczej. Obecnie spółka zamierza sprzedać część posiadanego gruntu rolnego na cele nierolnicze. Czy od uzyskanego dochodu obowiązana będzie uścić podatek dochodowy?

 W tym przypadku dochód ze sprzedaży gruntu rolnego korzysta ze zwolnienia od podatku dochodowego.

Na mocy art. 17 ust. 1 pkt 1 upod, wolne od podatku są dochody z tytułu sprzedaży całości lub części nieruchomości lub udziału w nieruchomości, wchodzącej w skład gospodarstwa rolnego. Zwolnienie nie dotyczy dochodu uzyskanego ze sprzedaży, jeżeli sprzedaż ta następuje przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie całości lub części zbywanej nieruchomości lub udziału w nieruchomości.

Ze stanu faktycznego opisanego w treści pytania wynika, że wymagane przez ustawodawcę warunki są przez spółkę spełnione. Sprzedaż dotyczy składnika majątku wchodzącego w skład gospodarstwa rolnego i ma miejsce po upływie pięcioletniego okresu liczonego zgodnie z powołanym przepisem. Jednocześnie warto wyjaśnić, że nie ma tu znaczenia, iż po sprzedaży grunt będzie wykorzystywany na cele nierolnicze (por. interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 29 marca 2019 r., nr 0111-KDIB2-3.4010.29.2019.2.LG).

6. Dofinansowanie świadczeń z ZFŚS dla pracowników i członków ich rodzin

W 2024 r. pracodawca dofinansował ze środków zakładowego funduszu świadczeń socjalnych (ZFŚS) weekendowy wyjazd do SPA dla pracowników oraz członków ich rodzin. Czy wynikający z art. 21 ust. 1 pkt 67 updog limit zwolnienia od podatku w kwocie 1.000 zł ma zastosowanie łącznie do pracownika i członków jego rodziny?

 Wynikający z art. 21 ust. 1 pkt 67 updog limit zwolnienia od podatku w kwocie 1.000 zł ma zastosowanie łącznie do pracownika i członków jego rodziny.

Zgodnie z przepisami ustawy z dnia 4 marca 1994 r. o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych (Dz. U. z 2024 r. poz. 288), w ramach działalności socjalnej pracodawca może dofinansowywać ze środków ZFŚS m.in. różne formy wypoczynku pracowników i członków ich rodzin. Zasady przyznawania tego dofinansowania oraz jego wysokość powinny zostać określone w regulaminie Funduszu. Co istotne wysokość tego dofinansowania powinna uwzględniać tzw. kryterium socjalne, czyli sytuację życiową, rodzinną i materialną osoby uprawnionej do korzystania z Funduszu.

Otrzymane przez pracownika świadczenia z ZFŚS stanowią u niego przychód ze stosunku pracy. W myśl bowiem art. 12 ust. 1 updog, za przychody ze 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. W szczególności są to:

- wynagrodzenia zasadnicze,
- wynagrodzenia za godziny nadliczbowe,
- różnego rodzaju dodatki,
- nagrody,
- ekwiwalenty za niewykorzystany urlop,
- wszelkie inne kwoty niezależnie od tego, czy ich wysokość została z góry ustalona.

Przychodem pracowniczym są także świadczenia pieniężne ponoszone za pracownika oraz wartość innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych.

Mimo że dofinansowanie dotyczy wyjazdu do SPA pracownika i członków jego rodziny, to przychód z tego tytułu powstaje wyłącznie u pracownika. Gdyby bowiem nie stosunek pracy łączący pracownika z pracodawcą, to pracownik nie otrzymałby tego dofinansowania. Nie należy więc ustalać przychodu u członków rodziny pracownika.

Dofinansowanie do wyjazdu do SPA pracownika i członków jego rodziny może korzystać ze zwolnienia od podatku wymienionego w art. 21 ust. 1 pkt 67 updog. Będzie tak, gdy łącznie zostaną spełnione następujące warunki:

- dofinansowanie jest wynikiem działalności socjalnej określonej w przepisach o ZFŚS,
- dofinansowanie pochodzi w całości ze środków zakładowego funduszu świadczeń socjalnych lub funduszy związków zawodowych,
- wartość dofinansowania wraz z innymi świadczeniami zwolnionymi od podatku na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 67 updog otrzymanymi przez pracownika od początku 2024 r. nie przekracza kwoty 1.000 zł.

Warto dodać, że limit w kwocie 1.000 zł ma zastosowanie łącznie do pracownika i członków jego rodziny. Nie jest to kwota zwolnienia przypadająca odrębnie na każdego z nich. Przekroczenie tego limitu powoduje, że nadwyżka ponad 1.000 zł jest opodatkowana.

Tym samym, jeżeli w 2024 r. kwota dofinansowania do wyjazdu pracownika i członków jego rodziny do SPA oraz innych świadczeń otrzymanych przez tego pracownika zwolnionych od podatku na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 67 upodof:

- nie przekroczyła limitu zwolnienia (1.000 zł) – to dofinansowanie do SPA jest zwolnione z opodatkowania i pracodawca nie pobiera od tego świadczenia zaliczki na podatek dochodowy,
- przekroczyła 1.000 zł – to dofinansowanie do SPA stanowiące nadwyżkę ponad limit zwolnienia pracodawca obowiązany jest doliczyć do innych przychodów pracowniczych uzyskanych przez pracownika w danym miesiącu i od łącznej kwoty dochodu pobrać zaliczkę na podatek dochodowy.

7. Wydanie pracownikom kuponów żywieniowych zamiast posiłków profilaktycznych

Firma ze względów organizacyjnych nie ma możliwości wydawania pracownikom posiłków profilaktycznych, do których jest zobowiązana przepisami bhp. W związku z tym zamierza przekazać im kupony żywieniowe z możliwością ich wymiany na artykuły spożywcze służące do przyrządzenia posiłków we własnym zakresie. Ścisłe określi zasady korzystania z kuponów żywieniowych. Każdy z pracowników uprawnionych do posiłków profilaktycznych, zobowiązany będzie je znać i przestrzegać. Czy wartość tych kuponów będzie stanowić u pracowników przychód podlegający opodatkowaniu?

 W tym przypadku wartość kuponów żywieniowych może korzystać ze zwolnienia od podatku.

W analizowanej sytuacji firma nie ma możliwości wydawania pracownikom posiłków profilaktycznych. Ciążący na niej w tym zakresie obowiązek wypełni na podstawie § 2 ust. 2 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 28 maja 1996 r. w sprawie profilaktycznych posiłków i napojów (Dz. U. nr 60, poz. 279 ze zm.). Zgodnie z tym przepisem pracodawca zapewnia pracownikowi możliwość spożycia posiłku w czasie pracy w inny sposób niż wydanie jednego dania gorącego, w szczególności przez przekazanie produktów umożliwiających przygotowanie posiłku we własnym zakresie lub bonów, talonów, kuponów oraz innych dowodów uprawniających do otrzymania na ich podstawie takich produktów lub posiłku, jeżeli ze względu na rodzaj wykonywanej przez pracownika pracy lub ze względów organizacyjnych nie ma możliwości wydawania pracownikowi posiłku w tej formie.

W rozpatrywanym przypadku wartość kuponów żywieniowych na posiłki profilaktyczne, przekazywanych pracownikom celem wywiązania się z obowiązku zapewnienia posiłków profilaktycznych, będzie stanowić przychód ze stosunku pracy, o którym mowa w art. 12 ust. 1 upodof. Przychód ten będzie jednak korzystać ze zwolnienia od podatku dochodowego na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 11b upodof. Zgodnie z tym przepisem wolna od podatku jest wartość otrzymanych przez pracownika od pracodawcy bonów, talonów, kuponów lub innych dowodów uprawniających do uzyskania na ich podstawie posiłków, artykułów spożywczych lub napojów bezalkoholowych, w przypadku gdy pracodawca, mimo ciężącego na nim obo-

wiązku wynikającego z przepisów o bezpieczeństwie i higienie pracy, nie ma możliwości wydania pracownikom posiłków, artykułów spożywczych lub napojów bezalkoholowych.

W rezultacie na firmie nie będą w tym zakresie ciążyć obowiązki płatnika. Stanowisko to potwierdza interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 22 grudnia 2023 r., nr 0112-KDIL2-1.4011.837.2023.2.KF.

8. Moment zastosowania przez pracodawcę po raz pierwszy ulgi dla seniorów

Pracownica osiągnęła wiek emerytalny 12 września 2024 r. Złożyła pracodawcy oświadczenie, że od tego dnia spełnia warunki do stosowania zwolnienia od podatku w ramach ulgi dla seniorów. Czy zwolnienie od podatku przysługuje jej już w odniesieniu do wynagrodzenia wypłaconego za wrzesień – na koniec tego miesiąca, czy dopiero od następnego miesiąca?

 Pracodawca może zastosować zwolnienie od podatku (ulgę dla seniorów) w odniesieniu do wynagrodzenia wypłaconego za wrzesień.

Ulgą dla pracującego seniora uregulowana jest w art. 21 ust. 1 pkt 154 updof. Polega ona na zwolnieniu od podatku dochodowego m.in. przychodów ze stosunku pracy otrzymanych przez podatnika po ukończeniu 60 roku życia w przypadku kobiety i 65 roku życia w przypadku mężczyzny – do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 85.528 zł. Zastosowanie wspomnianej ulgi jest możliwe pod warunkiem, że podatnik z tytułu uzyskania tych przychodów podlega ubezpieczeniom społecznym w rozumieniu ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych oraz pomimo nabycia uprawnienia – nie otrzymuje świadczeń emerytalno-rentowych wymienionych w tym przepisie.

Zakład pracy (płatnik) uwzględnia ulgę dla seniorów, o ile pracownik złoży mu oświadczenie, że spełnia warunki do stosowania omawianego zwolnienia od podatku. Takie oświadczenie może być złożone płatnikowi w dowolnym momencie roku podatkowego, np. na druku PIT-2. Jeżeli podatnik złoży płatnikowi stosowne oświadczenie, to płatnik powinien uwzględnić je najpóźniej od miesiąca następującego po miesiącu, w którym je otrzymał. Tym samym w sytuacji gdy pracownica ukończyła 60 rok życia 12 września 2024 r. i spełnia pozostałe warunki z art. 21 ust. 1 pkt 154 updof, to otrzymane przez nią od tego dnia przychody ze stosunku pracy mogą korzystać ze zwolnienia od podatku. Oznacza to, że zwolnienie od podatku przysługuje jej już w odniesieniu do wynagrodzenia wypłaconego za wrzesień 2024 r.

9. Wydatkowanie odszkodowania na remont uszkodzonych środków trwałych

Spółka z o.o. w wyniku pożaru hali produkcyjnej poniosła szkodę w składnikach majątku. W 2024 r. otrzymała z tego tytułu odszkodowanie. Część otrzymanych środków wydatkowała w 2024 r., wpłacając zaliczkę na poczet remontu uszkodzonych środków trwałych. Pozostałą kwotę wydatkuje na remont tych składników w 2025 r. Czy cała kwota odszkodowania korzysta ze zwolnienia od CIT?

 W opisanej sytuacji cała kwota odszkodowania jest wolna od podatku.

Na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 54a updop, wolne od podatku są odszkodowania za szkody w środku trwałym, z wyłączeniem samochodu osobowego, w części wydatkowanej w roku podatkowym lub w roku bezpośrednio po nim następującym na remont tego środka trwałego albo na zakup lub na wytworzenie we własnym zakresie środka trwałego zaliczonego zgodnie z Klasyfikacją do tego samego rodzaju co środek trwały, z którym związana była taka szkoda, przy czym przepis art. 16 ust. 1 pkt 48 updop stosuje się odpowiednio.

Tak więc podatnik, chcąc uniknąć zapłaty podatku, ma dwa lata podatkowe na wydatkowanie otrzymanego odszkodowania na wymienione cele. W analizowanej sytuacji spółka zmieści się w tym okresie, bowiem otrzymane w 2024 r. środki wydatkuje w latach 2024-2025 na wskazany przez ustawodawcę cel, tj. na remont środków trwałych zniszczonych w wyniku pożaru. Oznacza to, że w tym przypadku kwota otrzymanego odszkodowania będzie korzystać w całości ze zwolnienia od CIT.

Należy jednocześnie zaznaczyć, że koszty remontu w części pokrytej kwotą odszkodowania wolnego od CIT nie mogą być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów. Tak wynika z art. 16 ust. 1 pkt 58 updop.

10. Przekazanie przez stowarzyszenie wolnych środków na lokatę bankową

Stowarzyszenie jest organizacją pozarządową. Jej celem statutowym jest rehabilitacja osób niepełnosprawnych. Zdobyte środki finansowe przeznacza na realizację tych zadań. W związku z tym dochody stowarzyszenia korzystają ze zwolnienia od podatku. Niekiedy jednak wolne środki przekazuje na oprocentowaną lokatę bankową. Czy takie przekazanie powoduje powstanie przychodu podlegającego opodatkowaniu w wysokości ulokowanych kwot?



Przekazanie wolnych środków na oprocentowaną lokatę bankową nie powoduje powstania przychodu podlegającego opodatkowaniu.

W myśl art. 17 ust. 1 pkt 4 updop, wolne od podatku są dochody podatników, z zastrzeżeniem nieistotnym w tym przypadku, których celem statutowym jest działalność naukowa, naukowo-techniczna, oświatowa, w tym również polegająca na kształceniu studentów, kulturalna, w zakresie kultury fizycznej i sportu, ochrony środowiska, wspierania inicjatyw społecznych na rzecz budowy dróg i sieci telekomunikacyjnej na wsi oraz zaopatrzenia wsi w wodę, dobroczynności, ochrony zdrowia i pomocy społecznej, rehabilitacji zawodowej i społecznej inwalidów oraz kultu religijnego – w części przeznaczonych na te cele.

Z kolei na podstawie art. 17 ust. 1b updop, zwolnienie, o którym mowa w art. 17 ust. 1 updop, dotyczące podatników przeznaczających dochody na cele statutowe lub inne cele określone w tym przepisie, ma zastosowanie, jeżeli dochód jest przeznaczony i – bez względu na termin – wydatkowany na cele określone w tym przepisie, w tym także na nabycie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych służących bezpośrednio realizacji tych celów oraz na opłacenie podatków niestanowiących kosztu uzyskania przychodów, z nieistotnym tu zastrzeżeniem.

Odnosząc powołane przepisy do sytuacji, o której mowa w treści pytania, należy zauważyć, że stowarzyszenie realizuje jeden z celów przewidzianych w art. 17 ust. 1 pkt 4 updop i uzyskiwane środki w efekcie wydatkuje na ten cel. Tymczasowe przekazywanie wolnych środków na lokaty bankowe nie oznacza definitywnego wydatkowania tych środków. Jest to jedynie forma ich przetrzymywania w celu uzyskania korzyści ekonomicznych w postaci

odsetek. Zatem, przechowywanie przez stowarzyszenie wolnych środków pieniężnych na lokatach bankowych nie skutkuje utratą zwolnienia od podatku dochodowego od osób prawnych, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 4 updop. Również przychód z odsetek korzysta ze zwolnienia od podatku, jeśli jest przeznaczony na cele statutowe stowarzyszenia.

11. Wykazanie w zeznaniu dochodów uzyskanych za granicą objętych ulgą dla młodych

Podatniczka nie ukończyła 26 roku życia. W 2024 r. uzyskała przychody z umowy zlecenia wykonywanej w Polsce oraz z tytułu zatrudnienia na umowę o pracę na terenie Holandii. W Polsce posiada rezydencję podatkową (nieograniczony obowiązek podatkowy). Czy jako objęta ulgą dla młodych jest zobowiązana wykazać na formularzu PIT/ZG przychody uzyskiwane z pracy na terytorium Holandii, które są objęte ulgą dla młodych?

 Jeśli przychody uzyskane w Holandii są objęte ulgą dla młodych, to w **PIT-36** za 2024 r., trzeba je zsumować z przychodami uzyskanymi w Polsce i wykazać wyłącznie w części D formularza **PIT-36**. Przychodów tych nie należy wykazywać w załączniku **PIT/ZG**.

Ulgą dla młodych polegającą na tym, że osoby, które nie ukończyły 26 roku życia, nie płacą podatku dochodowego do sumy 85.528 zł rocznie, dotyczy zarówno przychodów uzyskiwanych w Polsce, jak i za granicą (art. 21 ust. 1 pkt 148 updof). Dlatego, jeśli wynagrodzenie zagraniczne nie przekroczy wspomnianej sumy, polski rezydent podatkowy nie będzie musiał zapłacić podatku dochodowego od zagranicznego wynagrodzenia w Polsce.

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z 17 sierpnia 2023 r., nr 0112-KDIL2-1.4011.453.2023.2.AK wyjaśnił, że: „W przypadku wystąpienia okoliczności do złożenia zeznania rocznego (np. PIT-36), podatnik w składanym zeznaniu wykazuje również przychody objęte ulgą dla młodych. Przychody te wykazuje się w części D formularza PIT-36.

Ponadto w sytuacji, gdy całość przychodów zagranicznych (uzyskanych w kraju, z którym jako metoda unikania opodatkowania obowiązuje metoda odliczenia proporcjonalnego) korzysta ze zwolnienia na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 148 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, przychodów tych nie wykazuje się w załączniku PIT/ZG”.

12. Świadczenie wypłacone po ustaniu zatrudnienia a ulga dla seniora

Pracownik w trakcie zatrudnienia korzystał z ulgi dla seniora. Pracodawca od wypłacanego wynagrodzenia nie pobierał więc zaliczki na podatek. Stosunek pracy ustał 13 września 2024 r. w związku z przejściem pracownika na emeryturę (pierwszą emeryturę otrzyma w październiku 2024 r.). 30 września 2024 r. pracodawca wypłaci byłemu pracownikowi nagrodę jubileuszową, do której nabył prawo w dniu ustania stosunku pracy. Czy od tej nagrody powinien pobrać zaliczkę na podatek?

 Generalnie, od wypłaconej nagrody jubileuszowej należy pobrać zaliczkę na podatek. Taki obowiązek nie wystąpi, jeśli były pracownikłoży „nowe” oświadczenie, że spełnia warunki do zastosowania ulgi dla seniora.

Nagroda jubileuszowa mieści się w definicji przychodów ze stosunku pracy określonej w art. 12 ust. 1 updof i nie ma tu znaczenia moment jej wypłaty/postawienia do dyspozycji.

W art. 21 updof ustawodawca określił katalog przychodów, które mogą korzystać ze zwolnienia od podatku. Znalazły się w nim m.in. przychody objęte tzw. ulgą dla seniorów, przewidzianą w art. 21 ust. 1 pkt 154 updof. Na podstawie tego przepisu wolne od podatku dochodowego są przychody m.in. ze stosunku pracy otrzymane przez podatnika po ukończeniu 60 roku życia w przypadku kobiety i 65 roku życia w przypadku mężczyzny, do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 85.528 zł pod warunkiem, że podatnik podlega z tytułu uzyskania tych przychodów ubezpieczeniom społecznym w rozumieniu ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych oraz podatnik, mimo nabycia uprawnienia, nie otrzymuje:

- a) emerytury lub renty rodzinnej, o których mowa w ustawie z dnia 20 grudnia 1990 r. o ubezpieczeniu społecznym rolników,
- b) emerytury lub renty rodzinnej, o których mowa w ustawie z dnia 10 grudnia 1993 r. o zaopatrzeniu emerytalnym żołnierzy zawodowych oraz ich rodzin (Dz. U. z 2022 r. poz. 2528 ze zm.),
- c) emerytury lub renty rodzinnej, o których mowa w ustawie z dnia 18 lutego 1994 r. o zaopatrzeniu emerytalnym funkcjonariuszy Policji, Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Agencji Wywiadu, Służby Kontrwywiadu Wojskowego, Służby Wywiadu Wojskowego, Centralnego Biura Antykorupcyjnego, Straży Granicznej, Straży Marszałkowskiej, Służby Ochrony Państwa, Państwowej Straży Pożarnej, Służby Celno-Skarbowej i Służby Więziennej oraz ich rodzin (Dz. U. z 2023 r. poz. 1280 ze zm.),
- d) emerytury lub renty rodzinnej, o których mowa w ustawie z dnia 17 grudnia 1998 r. o emeryturach i rentach z Funduszu Ubezpieczeń Społecznych (Dz. U. z 2023 r. poz. 1251 ze zm.),
- e) świadczenia, o którym mowa w art. 30 ust. 1 pkt 4a updof,
- f) uposażenia przysługującego w stanie spoczynku lub uposażenia rodzinnego, o których mowa w ustawie z dnia 27 lipca 2001 r. – Prawo o ustroju sądów powszechnych (Dz. U. z 2023 r. poz. 217 ze zm.),
- g) świadczenia pieniężnego, o którym mowa w ustawie z dnia 8 lutego 2023 r. o świadczeniu pieniężnym przysługującym członkom rodziny funkcjonariuszy lub żołnierzy zawodowych, których śmierć nastąpiła w związku ze służbą albo podjęciem poza służbą czynności ratowania życia lub zdrowia ludzkiego albo mienia.

Skorzystanie z tego zwolnienia na etapie poboru zaliczek na podatek jest możliwe po złożeniu płatnikowi oświadczenia, że podatnik spełnia warunki do skorzystania z omawianej ulgi (art. 31a ust. 8 updof). Niestety takie oświadczenie traci moc po ustaniu stosunku prawnego. Płatnik zmuszony jest je pominąć (art. 31a ust. 7 updof).

Można jednak spotkać pogląd, zgodnie z którym nie ma przeszkód, aby po ustaniu stosunku prawnego podatnik złożył płatnikowi „nowe” oświadczenie, które będzie skutkowało odstąpieniem od poboru zaliczki na podatek od świadczeń dokonywanych po ustaniu danego stosunku prawnego (por. interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 27 października 2023 r., nr 0115-KDIT2.4011.400.2023.2.ŁS).

Warto też zauważyć, że nabycie przez podatnika uprawnień do emerytury, która nie została przed dniem wypłaty świadczenia wypłacona, nie wyklucza prawa do korzystania ze zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 154 updof.

Odnosząc dotychczasowe wyjaśnienia do rozpatrywanej sytuacji, można przyjąć, że wypłacona byłemu pracownikowi nagroda jubileuszowa będzie korzystać ze zwolnienia od po-

datku, jeśli były pracownik złoży „nowe” oświadczenie o spełnieniu warunków do skorzystania z ulgi dla seniora, gdyż to złożone w trakcie trwania stosunku pracy wygaśło.

13. Przyznanie emerytowi świadczenia przez byłý zakład pracy

Pracownik przeszedł na emeryturę w sierpniu 2024 r., zaś we wrześniu 2024 r. otrzymał od byłego zakładu pracy bonus wakacyjny opiewający na kwotę 5.000 zł. W regulaminie wynagradzania nie przewidziano przyznawania takiego świadczenia osobom przechodzącym na emeryturę. Czy świadczenie to jest wolne od PIT?

 Były pracodawca, jako płatnik, powinien pobrać i przekazać do urzędu skarbowego zryczałtowany podatek dochodowy w wysokości 10% nadwyżki wartości świadczenia, które emeryt otrzymał – ponad limit zwolnienia określony w art. 21 ust. 1 pkt 38 updof.

Na gruncie przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych przychodami – co do zasady – są otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń (art. 11 ust. 1 updof). Przy czym wartość pieniężną nieodpłatnych świadczeń ustala się w sposób określony w art. 11 ust. 2-2b updof (np. jeżeli przedmiotem świadczenia są zakupione usługi – według ceny ich zakupu). Zatem wartość bonusu wakacyjnego otrzymanego przez emeryta od byłego zakładu pracy stanowi u tej osoby przychód w rozumieniu przepisów ustawy o PIT. Przychód ten podlega opodatkowaniu na innych zasadach niż zasady, które mają zastosowanie w odniesieniu do przychodów ze stosunku pracy. Stosownie bowiem do art. 30 ust. 1 pkt 4 updof, od przychodów z tytułu świadczeń otrzymanych m.in. przez emerytów lub rencistów, w związku z łączącym ich uprzednio z zakładem pracy stosunkiem pracy (w tym od związków zawodowych), co do zasady, pobiera się zryczałtowany podatek dochodowy w wysokości 10% należności. Uwzględnia się przy tym zwolnienia od podatku, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 26 i 38 updof.

W rozpatrywanej sytuacji należy zauważyć, że na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 38 updof, świadczenia otrzymywane m.in. przez emerytów lub rencistów, w związku z łączącym ich uprzednio z zakładem pracy stosunkiem pracy, w tym od związków zawodowych, niezależnie od źródła ich finansowania, są zwolnione od podatku dochodowego – do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 4.500 zł. Oznacza to, że w przypadku gdy wartość tych świadczeń przekroczy od początku roku 4.500 zł, to wówczas nadwyżka ponad tę kwotę podlega opodatkowaniu 10% zryczałtowanym podatkiem dochodowym. Obowiązek poboru tego podatku ciąży na byłym pracodawcy, jako płatniku (art. 41 ust. 4 updof). Wymaga podkreślenia, że jeżeli przedmiotem świadczenia, o którym mowa w art. 30 ust. 1 pkt 4 updof nie są pieniądze, to w takim przypadku podatnik jest obowiązany wpłacić płatnikowi kwotę należnego zryczałtowanego podatku przed udostępnieniem mu świadczenia. Obowiązek ten wynika z art. 41 ust. 7 pkt 2 updof.

Zakładamy, że w opisanym w pytaniu stanie faktycznym, emeryt oprócz bonusu wakacyjnego o wartości 5.000 zł nie otrzymał w 2024 r. od byłego pracodawcy innych świadczeń, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 38 updof. W takiej sytuacji opodatkowaniu zryczałtowanym 10% podatkiem dochodowym podlega kwota 500 zł, tj. nadwyżka wartości świadczenia ponad limit zwolnienia od podatku (5.000 zł – 4.500 zł). W rezultacie zryczałtowany podatek dochodowy wynosi 50 zł (500 zł x 10%). Ponieważ świadczenie w postaci bonusu wakacyjnego ma formę niepieniężną, to stosownie do art. 41 ust. 7 pkt 2 updof, podatnik (emeryt) powinien wpłacić płatnikowi kwotę zryczałtowanego podatku jeszcze przed wydaniem bonusu.

Były pracodawca (jako płatnik) ma obowiązek:

- przekazać kwotę pobranego zryczałtowanego podatku w terminie do 20 dnia następnego miesiąca na rachunek urzędu skarbowego właściwego według miejsca zamieszkania płatnika, a jeżeli płatnik nie jest osobą fizyczną, według jego siedziby bądź miejsca prowadzenia działalności, gdy płatnik nie posiada siedziby (art. 42 ust. 1 updof),
- do końca stycznia roku następującego po roku podatkowym (a w razie wcześniejszego zaprzestania działalności – do dnia jej zaprzestania) przestać do wspomnianego urzędu skarbowego deklarację **PIT-8AR**, w której wykaże pobrany zryczałtowany podatek dochodowy (art. 42 ust. 1a updof).

Przychodu opodatkowanego w formie ryczałtu oraz pobranego z tego tytułu podatku, podatnik (emeryt) nie uwzględnia w zeznaniu podatkowym (art. 45 ust. 3 updof).

14. Dochody uzyskane z tytułu wynajmu pokoi turystom

Podatniczka jest właścicielką gospodarstwa rolnego położonego na terenach wiejskich. W budynku mieszkalnym znajdującym się na terenie gospodarstwa zamierza wynajmować 4 pokoje osobom deklarującym przebywanie na wypoczynku. Czy przychody z najmu będą wolne od opodatkowania ryczałtem?

 W zakresie osiągniętych przychodów podatniczka będzie mogła skorzystać ze zwolnienia podatkowego, o ile spełni wszystkie ustawowe przesłanki warunkujące prawo do jego zastosowania.

Osoby fizyczne osiągające przychody, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 6 updof, a więc z najmu, którego przedmiotem są składniki majątku niezwiązane z działalnością gospodarczą (tzw. prywatnego najmu), opłacają podatek dochodowy w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych. Nie w każdym przypadku takie przychody podlegają opodatkowaniu.

Jak stanowi art. 10 ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. z 2024 r. poz. 776 ze zm.), do podatników opłacających ryczałt od przychodów ewidencjonowanych odpowiednie zastosowania mają określone zwolnienia podatkowe, w tym zwolnienie z art. 21 ust. 1 pkt 43 updof. Stanowi on, że wolne od podatku są dochody uzyskane z tytułu wynajmu pokoi gościnnych, w budynkach mieszkalnych położonych na terenach wiejskich w gospodarstwie rolnym, osobom przebywającym na wypoczynku oraz dochody uzyskane z tytułu wyżywienia tych osób, jeżeli liczba wynajmowanych pokoi nie przekracza 5.

Zatem zastosowanie zwolnienia określonego w art. 21 ust. 1 pkt 43 updof – w odniesieniu do wynajmu pokoi gościnnych – uzależnione jest od spełnienia łącznie kilku warunków, a mianowicie:

- najem musi dotyczyć pokoi gościnnych znajdujących się w budynkach mieszkalnych,
- budynki mieszkalne, w których znajdują się wynajmowane pokoje, są położone na terenach wiejskich w gospodarstwie rolnym,
- przedmiotem usług jest najem pokoi gościnnych osobom przebywającym na wypoczynku,
- liczba wynajmowanych pokoi nie przekracza 5.

Biorąc to pod uwagę, należy stwierdzić, że uzyskiwane przez podatniczkę przychody z tytułu wynajmu pokoi gościnnych w liczbie 4, w budynku mieszkalnym położonym na terenach

wiejskich w gospodarstwie rolnym osobom deklarującym przebywanie na wypoczynku będą zwolnione od podatku dochodowego na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 43 updof.

15. Przychody objęte zakresem ulgi dla młodych

Zakład pracy zatrudnia pracownika, którego wynagrodzenie za pracę jest zwolnione od podatku w ramach ulgi dla młodych. Czy jeżeli będzie on korzystał z pakietu medycznego sfinansowanego przez pracodawcę, to wartość tego pakietu także będzie zwolniona od podatku?

 Wartość pakietu medycznego sfinansowana pracownikowi korzystającemu z ulgi dla młodych jest zwolniona od podatku.

Z art. 21 ust. 1 pkt 148 updof wynika, że wolne od podatku w ramach ulgi dla młodych są przychody:

- a) ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej, spółdzielczego stosunku pracy,
- b) z umów zlecenia, o których mowa w art. 13 pkt 8 updof,
- c) z tytułu odbywania praktyki absolwenckiej, o której mowa w przepisach ustawy z dnia 17 lipca 2009 r. o praktykach absolwenckich,
- d) z tytułu odbywania stażu uczniowskiego, o którym mowa w art. 121a ustawy z dnia 14 grudnia 2016 r. – Prawo oświatowe,
- e) z zasiłku macierzyńskiego, o którym mowa w ustawie z dnia 25 czerwca 1999 r. o świadczeniach pieniężnych z ubezpieczenia społecznego w razie choroby i macierzyństwa

– otrzymane przez podatnika do ukończenia 26 roku życia, do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 85.528 zł.

Wspomnianym zwolnieniem od podatku objęte są m.in. przychody ze stosunku pracy, do których zalicza się także wartość pakietu medycznego sfinansowanego przez pracodawcę. Skoro więc przychód z omawianego tytułu powstaje w ramach stosunku pracy, to u pracownika, który nie ukończył 26 roku życia, wartość pakietu medycznego sfinansowanego przez pracodawcę będzie korzystać ze zwolnienia od podatku.

16. Ustalenie prawa do ulgi dla rodzin 4+

Podatnik ma czworo dzieci, z których troje jest małoletnich, a czwarte – pełnoletnie. Dziecko pełnoletnie w tym roku zdało maturę i po wakacjach podjęło dalszą naukę. Natomiast w okresie wakacji pracowało za granicą, a zarobki mieściły się w limicie określonym na podstawie renty socjalnej. Czy w takiej sytuacji podatnik, którego przychody z pracy nie przekroczą 85.528 zł, jest uprawniony do tzw. ulgi dla rodzin 4+?

 Tak, w przedstawionych okolicznościach zachodzą przesłanki do objęcia przychodów osiąganych ze stosunku pracy zwolnieniem od podatku.

Ulga dla rodzin 4+ polega na objęciu zwolnieniem od podatku dochodowego, do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 85.528 zł, przychodów uzyskanych z tytułów wskazanych w art. 21 ust. 1 pkt 153 updof, w tym m.in. ze stosunku pracy. Zwolnienie

może zastosować podatnik będący m.in. rodzicem, który w roku podatkowym w stosunku do co najmniej czworga dzieci:

- małoletnich – wykonywał władzę rodzicielską, lub
- pełnoletnich uczących się dzieci – wykonywał ciężący na nim obowiązek alimentacyjny.

W odniesieniu do dzieci małoletnich oraz do dzieci pełnoletnich, które otrzymują zasiłek (dodatek) pielęgnacyjny lub rentę socjalną, okoliczność osiągania przez nie dochodów (przychodów) oraz ich wysokość nie ma znaczenia dla celów stosowania omawianej ulgi. Inaczej jest w przypadku dzieci pełnoletnich do ukończenia 25 roku życia, uczących się w szkołach, o których mowa w przepisach regulujących system oświatowy lub szkolnictwo wyższe, obowiązujących w Polsce oraz w innym państwie. W ich przypadku ulgę stosuje się, jeżeli łączna wysokość uzyskanych przez to dziecko w roku podatkowym:

- dochodów – z wyjątkiem renty rodzinnej – podlegających opodatkowaniu na zasadach określonych w art. 27 updof lub dochodów kapitałowych, o których mowa w art. 30b updof (np. z odpłatnego zbycia papierów wartościowych, udziałów/akcji lub pochodnych instrumentów finansowych) lub
- przychodów wolnych od podatku w ramach tzw. ulgi dla młodych i ulgi na powrót (o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 148 i 152 updof),

nie przekracza wysokości dwunastokrotności kwoty renty socjalnej określonej w ustawie z dnia 27 czerwca 2003 r. o rencie socjalnej (Dz. U. z 2023 r. poz. 2194), w wysokości obowiązującej w grudniu roku podatkowego.

Wymaga podkreślenia, że przy ustalaniu prawa do ulgi dla rodzin 4+ nie bierze się pod uwagę dzieci, jeżeli w roku podatkowym:

- na mocy orzeczenia sądu przebywały one w instytucji zapewniającej całodobowe utrzymanie,
- miały do nich zastosowanie przepisy o podatku liniowym lub ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym (z wyjątkiem przepisów dotyczących tzw. prywatnego najmu) – w zakresie osiągniętych w roku podatkowym przychodów, poniesionych kosztów uzyskania przychodów, zobowiązania lub uprawnienia do zwiększania lub pomniejszenia podstawy opodatkowania albo przychodów, zobowiązania lub uprawnienia do dokonywania innych doliczeń lub odliczeń,
- podlegały opodatkowaniu na zasadach wynikających z ustawy z dnia 24 sierpnia 2006 r. o podatku tonażowym lub ustawy z dnia 6 lipca 2016 r. o aktywizacji przemysłu okrętowego i przemysłów komplementarnych.

Tak wynika z art. 21 ust. 1 pkt 153 w związku z art. 6 ust. 4e i 8 oraz art. 21 ust. 45 updof.

Przedstawione przez podatnika okoliczności wskazują, że w odniesieniu do trojga jego małoletnich dzieci nie zachodzą przesłanki skutkujące wyłączeniem ich z liczby dzieci uwzględnianych na potrzeby ustalenia prawa do ulgi dla rodzin 4+. Wątpliwości mogą dotyczyć czwartego pełnoletniego dziecka, które w związku z ukończeniem szkoły średniej ma przerwę w nauce i osiąga dochody.

Wymaga podkreślenia, że aby skorzystać z omawianej preferencji podatkowej, warunek posiadania czworga dzieci na wychowaniu/utrzymaniu nie musi być spełniony przez cały rok podatkowy. Zatem fakt, że pełnoletnie dziecko uczyło się przez część 2024 r., nie stoi na przeszkodzie w uwzględnieniu tego dziecka przy ustalaniu prawa do ulgi dla rodzin 4+.

Trzeba jednak mieć na uwadze, że okolicznością związaną z pełnoletnim dzieckiem, która może skutkować utratą przez podatnika prawa do omawianego zwolnienia od podatku, jest wysokość dochodów, które to dziecko uzyskuje w 2024 r. Jeżeli będzie miała miejsce sytuacja,

że jego dochody przekroczą wysokość dwunastokrotności kwoty renty socjalnej obowiązującej w grudniu 2024 r., wówczas podatnik nie będzie mógł uwzględnić tego dziecka w liczbie dzieci przyjętej na potrzeby prawa do ulgi dla rodzin 4+.

17. Przeznaczenie przychodu ze sprzedaży części udziału w działce budowlanej na dalszą budowę domu

Dwie osoby fizyczne nabyły działkę budowlaną, na której – zgodnie z pozwoleniem – prowadzą budowę domu mieszkalnego. Pierwotne ich udziały w prawie własności działki były równe. W celu pozyskania środków na kontynuowanie budowy jeden ze współwłaścicieli odsprzedał drugiemu połowę przysługującego mu udziału w tej nieruchomości. U zbywcy wiąże się to z obowiązkiem rozliczenia uzyskanego dochodu. Czy jeżeli uzyskany przychód wydatkuje na sfinansowanie dalszej budowy domu, ma prawo do zastosowania ulgi mieszkaniowej?

 Skoro podatnik (zbywca) pomimo zmniejszenia udziału we współwłasności gruntu podlegającego zabudowie będzie współwłaścicielem wznoszonego na nim domu mieszkalnego, to wydatkowanie uzyskanego przychodu na sfinansowanie kosztów budowy tego domu pozwoli mu na skorzystanie z ulgi mieszkaniowej (przy zachowaniu wszystkich warunków zwolnienia).

Odpłatne zbycie nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości, które nie następuje w wykonywaniu działalności gospodarczej, stanowi źródło przychodu, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 updof. Przy czym przychód zaliczany do tego źródła powstaje, gdy zbycie jest dokonywane przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie zbywanej nieruchomości, jej części lub udziału w nieruchomości.

Możliwość zmniejszenia, a nawet całkowitego wyeliminowania obowiązku zapłaty podatku dochodowego przewiduje art. 21 ust. 1 pkt 131 updof. Określa on warunki zastosowania tzw. ulgi mieszkaniowej. Z jego treści wynika, że wolny od podatku jest dochód z odpłatnego zbycia m.in. nieruchomości w wysokości, która odpowiada iloczynowi tego dochodu i udziału wydatków poniesionych na własne cele mieszkaniowe w przychodzie z odpłatnego zbycia nieruchomości. Zwolnienie ma zastosowanie, jeżeli przychód uzyskany z tego tytułu zostanie wydatkowany:

- nie później niż w okresie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie,
- na własne cele mieszkaniowe podatnika.

Ustawodawca określił rodzaje wydatków na własne cele mieszkaniowe, których poniesienie uprawnia do zastosowania tego zwolnienia. Na podstawie art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d updof, do tej kategorii zalicza się wydatki na budowę, rozbudowę, nadbudowę, przebudowę lub remont własnego budynku mieszkalnego, jego części lub własnego lokalu mieszkalnego. Przy czym takiego waloru nie posiadają wymienione wydatki, gdy dotyczą budynku przeznaczonego na cele rekreacyjne. Tak wynika z art. 21 ust. 28 pkt 2 updof.

W świetle przywołanych regulacji prawnych należy uznać, że w opisanym w pytaniu stanie faktycznym finansowanie przez podatnika (zbywcę) budowy domu mieszkalnego stanowi realizację własnego celu mieszkaniowego uprawniającego do skorzystania z ulgi mieszkaniowej. Takiemu stwierdzeniu nie stoi na przeszkodzie okoliczność, że na ten cel przeznacza on

przychód uzyskany ze sprzedaży części udziału w gruncie, na którym dom jest wznoszony (przy założeniu, że nadal będzie mu przysługiwało prawo współwłasności tego domu). W tym przypadku źródło pochodzenia środków, które podatnik zamierza przeznaczyć na sfinansowanie budowy domu, pozostaje bez wpływu na gruncie omawianej ulgi mieszkaniowej.

Jeżeli zatem podatnik w terminie trzech lat, licząc od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie udziału w nieruchomości, wydatkuje cały przychód na sfinansowanie kosztów budowy domu stanowiącego jego współwłasność (lub inne cele mieszkaniowe określone w art. 21 ust. 25 updof), wówczas zwolnienie od podatku obejmie cały dochód z tej transakcji. Jeżeli natomiast na cele mieszkaniowe zostanie wydatkowana część tego przychodu, zwolnienie dotyczyć będzie tylko części dochodu (w stosunku, w jakim kwota wydatków na cele mieszkaniowe pozostaje w przychodzie ze zbycia części udziału w nieruchomości). Od pozostałej kwoty dochodu trzeba będzie uiścić podatek w wysokości 19% tego dochodu. Dodajmy, że niezależnie od tego, czy podatnik skorzysta ze zwolnienia podatkowego i w jakim zakresie, czy opodatkuje uzyskany dochód, musi złożyć zeznanie **PIT-39** w terminie do 30 kwietnia roku następującego po roku, w którym miała miejsce transakcja zbycia udziału w nieruchomości.

18. Stosowanie ulgi dla powracających z zagranicy

Podatnik jest obywatelem Polski. W 2015 r. przeniósł się wraz z rodziną do Wielkiej Brytanii. Tam pracował i kupił dom, a jego dzieci pobierały edukację. Do Polski przyjeżdżał sporadycznie w celu uczestniczenia w okolicznościowych spotkaniach rodzinnych. Pod koniec 2024 r. wraz z rodziną zamierza przenieść się z powrotem do Polski. Czy będzie mu przysługiwało prawo do ulgi na powrót? Czy zakresem ulgi objęte będą przychody osiągane w Polsce i za granicą? Czy podatnik powinien posiadać certyfikat rezydencji wydany przez brytyjskie czy polskie organy podatkowe?

 Uważamy, że jeżeli w opisanym przypadku podatnik udokumentuje wymagany przepisami okres zamieszkania za granicą (np. certyfikatem rezydencji wydanym przez brytyjskie organy podatkowe), to będzie mógł skorzystać z ulgi dla powracających z zagranicy i objąć nią przychody osiągane w Polsce i za granicą.

Przeniesienie miejsca zamieszkania na terytorium Polski po 31 grudnia 2021 r. wiąże się z prawem do preferencji podatkowej zwanej ulgą dla powracających z zagranicy. W praktyce to zwolnienie od podatku, z którego można skorzystać po spełnieniu warunków określonych przepisami art. 21 ust. 1 pkt 152 oraz ust. 39, 43 i 44 updof.

Analiza sytuacji podatnika dokonana z uwzględnieniem tych regulacji prawnych pozwala wnioskować, że będzie mu przysługiwało prawo do objęcia przychodów zwolnieniem podatkowym.

W okolicznościach sprawy istotne jest, że podatnik będący obywatelem Polski wyemigrował z kraju w 2015 r. i od tego czasu pozostaje rezydentem podatkowym Wielkiej Brytanii. W tym państwie mieści się jego centrum interesów osobistych (życie rodzinne, edukacja dzieci) oraz interesów gospodarczych (praca zarobkowa). W 2024 r. wraz z rodziną planuje powrócić do Polski. Biorąc zatem pod uwagę, że:

- w 2024 r. uzyska polską rezydencję podatkową, przez co będzie podlegał nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Polsce,

- nie miał miejsca zamieszkania na terytorium Polski w latach 2021-2023 oraz w okresie od 1 stycznia 2024 r. do dnia poprzedzającego dzień, w którym zmieni miejsce zamieszkania na terytorium Polski,
- posiada polskie obywatelstwo,

należy uznać, że spełnione zostaną przesłanki, o których mowa w art. 21 ust. 43 pkt 1-3 updof.

Ponieważ w analizowanym przypadku podatnik po raz pierwszy dokona zmiany miejsca zamieszkania na Polskę w okresie obowiązywania omawianej preferencji, spełniony będzie też wymóg przewidziany w art. 21 ust. 43 pkt 5 updof dotyczący niekorzystania wcześniej z ulgi dla powracających z zagranicy.

Kwestią wymagającą wyjaśnienia jest przesłanka sformułowana w art. 21 ust. 43 pkt 4 updof. Na podstawie tego przepisu warunkiem uzyskania prawa do zwolnienia dla powracających z zagranicy jest posiadanie certyfikatu rezydencji lub innego dowodu dokumentującego miejsce zamieszkania dla celów podatkowych w okresie niezbędnym do ustalenia prawa do tego zwolnienia. Okres ten dotyczy czasu pobytu za granicą poprzedzającego przeniesienie miejsca zamieszkania do Polski. W sytuacji podatnika chodzi więc o potwierdzenie pobytu w Wielkiej Brytanii trwającego od początku 2021 r. do momentu przeniesienia miejsca zamieszkania do Polski w 2024 r. Oznacza to, że aby spełnić omawiany warunek, podatnik powinien posiadać certyfikat rezydencji wydany przez brytyjskie organy podatkowe. Zastępczo może on udokumentować posiadanie brytyjskiej rezydencji podatkowej innym dokumentem, z którego będzie wynikało, że w tym okresie jego miejsce zamieszkania znajdowało się w Wielkiej Brytanii.

Jako uprawniony do skorzystania z preferencji skierowanej do osób powracających z zagranicy podatnik będzie mógł zastosować zwolnienie podatkowe przez cztery kolejno po sobie następujące lata podatkowe. Jak przewiduje art. 21 ust. 1 pkt 152 updof, okres stosowania zwolnienia może być liczony od początku roku, w którym podatnik przeniósł miejsce zamieszkania, albo od początku roku następnego.

Na koniec należy jeszcze wyjaśnić wątpliwości podatnika związane z przychodami podlegającymi zwolnieniu od podatku w ramach ulgi dla powracających z zagranicy. Stosownie do art. 21 ust. 1 pkt 152 updof, preferencja ta dotyczy przychodów, w wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 85.825 zł, osiągniętych z następujących tytułów:

- stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej i spółdzielczego stosunku pracy,
- z umów zlecenia, o których mowa w art. 13 pkt 8 updof,
- z pozarolniczej działalności gospodarczej, do których mają zastosowanie zasady opodatkowania określone w art. 27, art. 30c albo art. 30ca updof (tj. skala podatkowa, podatek liniowy albo 5% podatek od dochodów z kwalifikowanych praw własności intelektualnej) albo ustawie o zryczałtowanym podatku dochodowym w zakresie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych,
- zasiłku macierzyńskiego, o którym mowa w ustawie o świadczeniach pieniężnych z ubezpieczenia społecznego w razie choroby i macierzyństwa.

Wymaga podkreślenia, że określając ten katalog, ustawodawca nie odniósł się do kwestii miejsca osiągnięcia przychodów. Skoro więc podatnik jako polski rezydent podatkowy będzie podlegał w Polsce opodatkowaniu od całości osiągniętych przez niego dochodów, bez względu na miejsce położenia źródeł przychodów, będzie mógł stosować to zwolnienie do przychodów uzyskanych w Polsce i za granicą.

II. INTERPRETACJE ORGANÓW PODATKOWYCH

1. Świadczenie w postaci nieodpłatnego zakwaterowania dla oddelegowanych pracowników

Świadczenie w postaci nieodpłatnego zakwaterowania dla oddelegowanych pracowników jest wolne od podatku na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 19 upodof do wysokości nieprzekraczającej 500 zł miesięcznie.

„W przedstawionej przez Państwa sytuacji mamy (...) do czynienia ze świadczeniem, którego otrzymanie nie jest wynikiem zaistnienia zdarzenia o charakterze nietypowym lub okazjonalnym, lecz jest związane z wykonywaniem zadań służbowych w miejscu oddelegowania. Zatem, przyjęcie świadczeń oferowanych przez pracodawcę leży w interesie pracownika, gdyż jest równoznaczne z uniknięciem przez niego wydatku, jaki musiałby ponieść w celu wykonywania obowiązków służbowych zgodnie z postanowieniami umowy (aneksu), którą zawarł z pracodawcą. Należy więc stwierdzić, że skorzystanie ze świadczenia w postaci zakwaterowania leży również w interesie pracowników, gdyż jest równoznaczne z uniknięciem przez nich wydatku, jaki musieliby ponieść w celu samodzielnego zapewnienia sobie zakwaterowania.

Z tych też względów uznać należy, że przyjęcie przez pracownika świadczenia w postaci bezpłatnego zakwaterowania następuje za zgodą pracownika (pracownik samodzielnie decyduje o skorzystaniu z zakwaterowania – nie jest to jego obowiązkiem) oraz przynosi mu wymierną korzyść majątkową. Ponadto nieodpłatne świadczenie nie zostało przyjęte jako warunek niezbędny do zgodnego z prawem wykonania pracy. Tym samym, spełniony jest warunek dobrowolności świadczenia oraz jego udzielenia w interesie pracownika.

W konsekwencji, wartość pokrytych przez Państwo kosztów zakwaterowania stanowi dla pracowników przychód z tytułu nieodpłatnych świadczeń, który należy zakwalifikować do źródła, o którym mowa w art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Należy jednakże zauważyć, że ww. przychody mogą korzystać ze zwolnienia z opodatkowania na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 19 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, po spełnieniu warunków określonych w tym przepisie.

Zgodnie z 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.

Przy czym, jak wynika z art. 21 ust. 14 ww. 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.

Podkreślić należy, że zarówno w orzecznictwie, jak i w doktrynie prawa podatkowego przyjmuje się, że przepisy dotyczące ulg i zwolnień podatkowych należy interpretować przy pomocy przede wszystkim reguł wykładni językowej, jako pozwalającej na interpretację normy

w taki sposób, aby ustalona w niej ulga/zwolnienie podatkowe miały zastosowanie wyłącznie w sytuacjach w niej przewidzianych. Z brzmienia cytowanego powyżej przepisu art. 21 ust. 1 pkt 19 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych bezsprzecznie wynika, że wartość świadczeń w postaci bezpłatnego zakwaterowania, korzysta ze zwolnienia przedmiotowego do wysokości nieprzekraczającej 500 zł miesięcznie – z zastrzeżeniem ust. 14.

Ponadto, skoro ustawodawca w katalogu zwolnień zawarł przepis art. 21 ust. 1 pkt 19 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, który zwolnieniem od podatku obejmuje wartość świadczeń ponoszonych przez pracodawcę z tytułu zakwaterowania pracowników, ze wskazanym zastrzeżeniem – do wysokości nieprzekraczającej miesięcznie kwoty 500 zł, to – mając na uwadze racjonalność ustawodawcy – niewątpliwie świadczenia takie zalicza do przychodu.

W tym miejscu należy wskazać, że zgodnie z uzasadnieniem własnego stanowiska, uważają Państwo, że:

Przy podstawowych kosztach uzyskania przychodu (250,00 zł) zamieszkujący poza X (siedziba firmy: X) świadcząc pracę zarówno w X jak i w innych miejscowościach (wynikających z zawartych przez firmę umów czy zleceń) mają prawo do korzystania ze zwolnienia z opodatkowania wartości świadczeń ponoszonych przez pracodawcę z tytułu zakwaterowania pracowników do wysokości nieprzekraczającej miesięcznie kwoty 500,00 zł. Dopiero kwotę nadwyżki, czyli kwotę ponad 500,00 zł miesięcznie należy doliczyć do przychodu pracownika.

Mając na uwadze powyższe, uznają, że zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 19 ww. ustawy, wartość świadczeń ponoszonych przez Państwa jako pracodawcę z tytułu zakwaterowania pracowników, z zastrzeżeniem art. 21 ust. 14, może korzystać ze zwolnienia przedmiotowego do wysokości nieprzekraczającej 500 zł miesięcznie.

Dopiero od nadwyżki ponad tę kwotę będą Państwo, jako płatnik, zobowiązani do obliczania i pobierania zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 9 sierpnia 2024 r., nr 0112-KDWL.4011.78.2024.1.WS)

2. Prawo do ulgi mieszkaniowej w przypadku zakupu mieszkania za granicą

W przypadku ponoszenia wydatków na cele mieszkaniowe w innym niż Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego albo w Konfederacji Szwajcarskiej, prawo do zwolnienia od podatku w ramach art. 21 ust. 1 pkt 131 upodof ustawodawca uzależnił od istnienia podstawy prawnej wynikającej z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innych ratyfikowanych umów międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska, do uzyskania przez organ podatkowy informacji podatkowych od organu podatkowego państwa, na którego terytorium podatnik ponosi wydatki na cele mieszkaniowe.

„Jednym z celów mieszkaniowych, które pozwalają na skorzystanie ze zwolnienia z opodatkowania dochodu ze sprzedaży jest – zgodnie z art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. a) ustawy o po-

datku dochodowym od osób fizycznych – poniesienie wydatków na nabycie budynku mieszkalnego, jego części lub udziału w takim budynku, lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość lub udziału w takim lokalu, a także na nabycie gruntu lub udziału w gruncie albo prawa użytkowania wieczystego gruntu lub udziału w takim prawie, związanych z tym budynkiem lub lokalem.

Jak wynika z opisu sprawy, rozważa Pan wydatkowanie całego przychodu ze sprzedaży udziału 1/2 w lokalu mieszkalnym stanowiącym odrębną nieruchomość położonym w Polsce na zakup od byłej partnerki, w ciągu trzech lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpi sprzedaż ww. udziału w lokalu mieszkalnym – 50% udziałów w Państwie wspólnym mieszkaniu w Norwegii. W lokalu mieszkalnym położonym w Norwegii realizuje Pan i będzie realizował Pan swoje potrzeby mieszkaniowe, tj. mieszka Pan/będzie Pan mieszkał w tym lokalu mieszkalnym. Ww. lokal mieszkalny służy/będzie służył wyłącznie do Pana celów mieszkalnych.

Wyjaśnić należy, że w przypadku ponoszenia wydatków na cele mieszkaniowe w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego albo w Konfederacji Szwajcarskiej, prawo do zwolnienia ustawodawca uzależnił od istnienia podstawy prawnej wynikającej z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innych ratyfikowanych umów międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska, do uzyskania przez organ podatkowy informacji podatkowych od organu podatkowego państwa, na którego terytorium podatnik ponosi wydatki na cele mieszkaniowe (art. 21 ust. 27 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych).

W przypadku nabycia nieruchomości (udziału w nieruchomości/udziału w lokalu mieszkalnym) na terytorium Norwegii, warunek określony w art. 21 ust. 27 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych – zostanie spełniony, w myśl bowiem art. 25 ust. 1 ww. Konwencji polsko-norweskiej:

Właściwe organy Umawiających się Państw będą wymieniały takie informacje, które prawdopodobnie mogą mieć znaczenie dla stosowania postanowień niniejszej Konwencji albo dla wykonywania lub wdrażania wewnętrznego ustawodawstwa Umawiających się Państw dotyczącego podatków bez względu na ich rodzaj i nazwę, nakładanych przez Umawiające się Państwa lub ich jednostki terytorialne albo organy lokalne w zakresie, w jakim opodatkowanie to nie jest sprzeczne z niniejszą Konwencją, Wymiana informacji nie jest ograniczona postanowieniami artykułów 1 i 2 niniejszej Konwencji.

W rozpatrywanej sprawie nie ma przeszkód prawnych, aby przeznaczając cały przychód ze sprzedaży udziału 1/2 w lokalu mieszkalnym stanowiącym odrębną nieruchomość położonym w Polsce, począwszy od dnia odpłatnego zbycia, nie później niż w okresie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpi odpłatne zbycie, na zakup udziału 1/2 w lokalu mieszkalnym w Norwegii, w którym realizuje Pan i będzie realizował Pan swoje potrzeby mieszkaniowe (mieszka Pan/będzie Pan mieszkał w tym lokalu mieszkalnym), mógł Pan skorzystać ze zwolnienia na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 w zw. z art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. a) i ust. 27 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

W takim stanie sprawy należy stwierdzić, że planowany zakup udziału w lokalu mieszkalnym położonym w Norwegii zostanie przez Pana dokonany na własne cele mieszkaniowe w rozumieniu przepisu art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 22 sierpnia 2024 r., nr 0113-KD IPT2-2.4011.501.2024.3.ACZ)

3. Wypłata odszkodowania z tytułu odebrania części działki pod budowę autostrady

Odszkodowanie otrzymane z tytułu odebrania części działki pod budowę autostrady korzysta ze zwolnienia od podatku, pod warunkiem że spełnione są przesłanki wymienione w art. 21 ust. 1 pkt 29 upodof.

„Odszkodowanie stanowi co do zasady przychód w rozumieniu przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Nie oznacza to jednak, że wszystkie odszkodowania podlegają opodatkowaniu. Niektóre z nich, wymienione w katalogu zwolnień przedmiotowych określonym w art. 21 ust. 1 ww. ustawy, korzystają ze zwolnienia od podatku dochodowego. Jednakże korzystanie z każdej preferencji podatkowej, w tym zwolnienia od podatku, jest możliwe wyłącznie w sytuacji, gdy spełnione są wszelkie przesłanki określone w przepisie stanowiącym podstawę prawną danej preferencji.

Stosownie do art. 21 ust. 1 pkt 29 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

Wolne od podatku dochodowego są przychody uzyskane z tytułu odszkodowania wypłaconego stosownie do przepisów o gospodarce nieruchomościami lub z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości na cele uzasadniające jej wywłaszczenie oraz z tytułu sprzedaży nieruchomości w związku z realizacją przez nabywcę prawa pierwokupu, stosownie do przepisów o gospodarce nieruchomościami; nie dotyczy to przypadków, gdy właściciel nieruchomości, o której mowa w zdaniu pierwszym, nabył jej własność w okresie 2 lat przed wszczęciem postępowania wywłaszczeniowego bądź odpłatnym zbyciem nieruchomości za cenę niższą o co najmniej 50% od wysokości uzyskanego odszkodowania lub ceny zbycia nieruchomości na cele uzasadniające jej wywłaszczenie lub w związku z realizacją prawa pierwokupu. Warunkiem niezbędnym do skorzystania z przedmiotowego zwolnienia jest zatem otrzymanie m.in. odszkodowania, które przyznane zostało stosownie do przepisów o gospodarce nieruchomościami.

Zwolnienie nie przysługuje jednak jeżeli łącznie spełnione zostaną następujące warunki:

- nabycie nieruchomości nastąpi w okresie 2 lat przed wszczęciem postępowania wywłaszczeniowego lub odpłatnym zbyciem oraz
- cena jej nabycia będzie o co najmniej 50% niższa od wysokości odszkodowania lub ceny zbycia.

Zatem w przypadku, gdy spełniony zostanie jeden z warunków albo niespełniony żaden z nich, uzyskany przychód będzie korzystał ze zwolnienia.

Na podstawie art. 128 ust. 1 ustawy z 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (tj. Dz. U. z 2023 r. poz. 344 ze zm.):

Wywłaszczenie własności nieruchomości, użytkowania wieczystego lub innego prawa rzeczowego następuje za odszkodowaniem na rzecz osoby wywłaszczonej odpowiadającym wartości tych praw.

W sprawie będącej przedmiotem wniosku nabycie przez Pana nieruchomości nastąpiło nieodpłatnie (w drodze spadku), tak więc nie zostanie spełniony jeden z warunków wyłączających zwolnienie, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 29 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych – nie zaistnieje sytuacja, w której cena nabycia nieruchomości byłaby o co najmniej 50% niższa od wysokości odszkodowania (cena nie stanowi elementu nabycia).

W konsekwencji przychód uzyskany przez Pana z tytułu otrzymanego odszkodowania za utracone prawo własności części nieruchomości, stosownie do przepisów o gospodarce nieruchomościami, korzysta ze zwolnienia przedmiotowego określonego w art. 21 ust. 1 pkt 29 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 27 sierpnia 2024 r., nr 0115-KDIT1.4011.425.2024.2.MK)

4. Otrzymanie przez fundatorów (małżonków) świadczenia od fundacji rodzinnej

Wypłata przez fundację rodzinną świadczeń fundatorom będącym małżonkami, między którymi istnieje wspólność majątkowa, jest w całości zwolniona od podatku.

„Z przepisów ustawy o fundacji rodzinnej wynika (...), że każdorazowo w przypadku wniesienia mienia do fundacji rodzinnej określa się proporcję. Ta proporcja ma bezpośrednie przełożenie na wysokość opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych świadczeń dokonywanych przez fundację na rzecz beneficjentów.

Zasadą jest zatem, że świadczenia otrzymywane od fundacji przez:

- fundatora i jego małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierba, rodzeństwo, ojczyma i macochę, uprawnionych do otrzymania mienia w związku z rozwiązaniem fundacji rodzinnej;*
- a także beneficjenta fundacji z tytułu świadczenia, o którym mowa w art. 2 ust. 2 ustawy o fundacji rodzinnej jeżeli beneficjentem jest fundator albo jego małżonek, zstępni, wstępni, pasierb, rodzeństwo, ojczym i macocha,*

podlegają zwolnieniu od podatku dochodowego od osób fizycznych. Jednakże zakres tego zwolnienia wyznaczony jest stosunkiem wartości składników mienia wniesionego do fundacji rodzinnej przypadającej na tego fundatora lub fundację rodzinną do wartości sumy mienia wniesionego przez wszystkich fundatorów i fundację rodzinną.

Z przepisu art. 21 ust. 49 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wynika, że zwolnienie, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 157, stosuje się do części wskazanych przychodów odpowiadającej proporcji, o której mowa w art. 27 ust. 4 ustawy o fundacji rodzinnej, według stanu na dzień uzyskania przychodu.

Odesłanie do art. 27 ust. 4 ustawy o fundacji rodzinnej zawarte w art. 21 ust. 49 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych należy rozumieć w ten sposób, że proporcja, o której mowa w art. 27 ust. 4 ustawy o fundacji rodzinnej, oznacza:

- 1) w odniesieniu do danego fundatora – proporcję wartości mienia wniesionego do fundacji rodzinnej przez tego fundatora w stosunku do wartości mienia wniesionego do fundacji rodzinnej przez wszystkich fundatorów i fundację rodzinną,*
- 2) w odniesieniu do osoby będącej w stosunku do danego fundatora osobą, o której mowa w art. 4a ust. 1 ustawy o podatku od spadków i darowizn – proporcję ustaloną dla tego fundatora zgodnie z pkt 1 powyżej,*
- 3) w odniesieniu do osoby będącej osobą, o której mowa w art. 4a ust. 1 ustawy o podatku od spadków i darowizn, w stosunku do więcej niż jednego fundatora – sumę*

proporcji ustalonych zgodnie z pkt 1 powyżej dla wszystkich fundatorów, w stosunku do których ta osoba jest osobą, o której mowa w art. 4a ust. 1 ustawy o podatku od spadków i darowizn.

Mając na uwadze powyższe przepisy, podatnik będący fundatorem fundacji rodzinnej i jednocześnie osobą, którą łączy z innym fundatorem tej fundacji relacja, o której mowa w art. 4a ust. 1 ustawy o podatku od spadków i darowizn (małżonek, wstępny, zstępny, pasierb, rodzeństwo, ojczym lub macocha), dla potrzeb zastosowania zwolnienia z art. 21 ust. 1 pkt 157 w związku z ust. 49 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych może sumować proporcję wartości mienia, określoną w art. 27 ust. 4 ustawy o fundacji rodzinnej, wniesionego do fundacji rodzinnej przez siebie oraz przez tego innego fundatora.

Zatem wypłata na Pana rzecz Świadczenia, o którym mowa we wniosku, korzystać będzie w całości ze zwolnienia z opodatkowania na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 157 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 14 sierpnia 2024 r., nr 0115-KDIT1.4011.464.2024.1.MR)

5. Dochód z wynajmu pokoi w budynku mieszkalnym położonym na terenie wiejskim

Dochód z tytułu wynajmu pokoi gościnnych w budynku mieszkalnym położonym na terenie wiejskim w gospodarstwie rolnym, w celu zakwaterowania pracowników firm będących w podróży służbowej nie podlega zwolnieniu od podatku na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 43 updoł.

„Z informacji przedstawionych we wniosku wynika, że uzyskuje Pani dochody z tytułu wynajmu 4 pokoi gościnnych, w budynkach mieszkalnych położonych na terenach wiejskich w gospodarstwie rolnym, osobom przebywającym na wypoczynku oraz dochody uzyskane z tytułu wyżywienia tych osób (dochody z agroturystyki). Nabywcami usług są zarówno osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej, przebywające na urlopiach czy odpoczywające podczas weekendów, w czasie ferii i wakacji, jak i podmioty delegujące pracowników do pracy (głównie robót budowlanych).

Pani wątpliwości dotyczy tego, czy do dochodów uzyskanych z zakwaterowania pracowników w podróży służbowej (delegacji do robót budowlanych) znajdzie zastosowanie zwolnienie z opodatkowania przewidziane w art. 21 ust. 1 pkt 43 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Zgodnie z tym przepisem:

Wolne od podatku dochodowego są dochody uzyskane z tytułu wynajmu pokoi gościnnych, w budynkach mieszkalnych położonych na terenach wiejskich w gospodarstwie rolnym, osobom przebywającym na wypoczynku oraz dochody uzyskane z tytułu wyżywienia tych osób, jeżeli liczba wynajmowanych pokoi nie przekracza 5.

Literalne brzmienie art. 21 ust. 1 pkt 43 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wskazuje, że podatnik uzyskujący dochody z tytułu wynajmu pokoi gościnnych skorzysta z przedmiotowego zwolnienia, jeżeli łącznie spełnione będą następujące warunki:

- najem musi dotyczyć pokoi gościnnych znajdujących się w budynkach mieszkalnych;

- budynki, w których pokoje przeznaczone są na wynajem, położone powinny być na terenie wiejskim w gospodarstwie rolnym;
- przedmiotem usług musi być najem pokoi gościnnych wyłącznie osobom przebywającym na wypoczynku;
- liczba wynajmowanych pokoi nie może przekroczyć 5.

Należy również podkreślić, że zgodnie z utrwalonym w orzecznictwie sądowo-administracyjnym poglądem, przepisy dotyczące wszelkiego rodzaju ulg i zwolnień podatkowych, jako odstępstwo od zasady powszechności opodatkowania, powinny być interpretowane ściśle, w oparciu o wykładnię gramatyczną przepisów ustawy, z wyłączeniem wykładni rozszerzającej.

Z treści powoływanego przepisu art. 21 ust. 1 pkt 43 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie wynika, aby zwolnienie przedmiotowe odnosiło się również do podatników uzyskujących dochody z tytułu świadczenia usług wynajmu pokoi gościnnych oraz wyżywienia osób, które są w podróży służbowej.

Wobec powyższego, w stosunku do pracowników będących w podróży służbowej (delegacji do robót budowlanych) pomimo, że wynajmuje im Pani pokoje gościnne w budynku mieszkalnym, który położony jest na terenie wiejskim, w gospodarstwie rolnym, nie został spełniony warunek wynajmowania pokoi osobom przebywającym na wypoczynku, konieczny dla zastosowania omawianego zwolnienia. Osoby te nie przebywają bowiem na wypoczynku w rozumieniu art. 21 ust. 1 pkt 43 ww. ustawy. W takich przypadkach pokoje są wynajmowane bowiem osobom będącym w podróży służbowej a nie na wypoczynku, a więc pracownikom firm, które chcą zapewnić swoim pracownikom zamieszkałym poza miejscem świadczenia pracy, jedną z podstawowych potrzeb bytowych, tj. zakwaterowanie. Nie mamy tu zatem do czynienia z przebywaniem pracowników firm na wypoczynku w rozumieniu przepisu przewidującego zwolnienie podatkowe. Pracownicy korzystają bowiem ze świadczonych usług najmu oraz wyżywienia z uwagi na świadczoną przez siebie pracę oraz obowiązki służbowe, a przebywanie w miejscu, w których świadczone są usługi wyżywienia oraz najmu nie zależy od ich woli ale od woli pracodawcy.

Użyte w przepisie art. 21 ust. 1 pkt 43 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych sformułowanie »pobyć na wypoczynku« dotyczy wyłącznie pobytów urlopowych, weekendowych itp. Pobyt wypoczynkowy jest pobytem czasowym, akcydentalnym, nie ma charakteru stałego. Zwolnienie nie dotyczy wynajmowania pokoi na stałe, czy też robotnikom sezonowym lub studentom. Nie dotyczy zatem również sytuacji opisanej we wniosku – wynajmu pokoi, który de facto nie jest związany z wypoczynkiem pracowników a z wykonywaną przez nich pracą.

Wbrew Pani twierdzeniom zawartym we wniosku, wypoczynek w znaczeniu tego przepisu nie oznacza »wypoczynku po pracy«.

Wskazane w art. 21 ust. 1 pkt 43 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych sformułowanie »pobyć na wypoczynku« należy odczytywać jako dotyczące osób, których jedynym celem korzystania z pokoi gościnnych jest wypoczynek. Nie mogą być to zatem osoby, które wynajęły pokoje w związku z obowiązkami wynikającymi z pracy, nauki czy też innych niż wypoczynek przyczyn. Błędne jest zatem Pani twierdzenie, że sformułowanie to odnosi się również do pracownika wypoczywającego po wykonaniu obowiązków służbowych w czasie delegacji.

Podsumowując, dochód z tytułu wynajmu pokoi gościnnych w budynku mieszkalnym położonym na terenie wiejskim w gospodarstwie rolnym, w celu zakwaterowania pracowników firm będących w podróży służbowej (delegacji do robót budowlanych) – wobec niespełnie-

nia wszystkich warunków zawartych w art. 21 ust. 1 pkt 43 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych – nie korzysta ze zwolnienia z opodatkowania na mocy tego przepisu”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 13 sierpnia 2024 r., nr 0112-KDIL2-1.4011.506.2024.1.KF)

6. Ulga 4+ w razie osiągnięcia przychodu z działów specjalnych produkcji rolnej i prowadzeniu ksiąg rachunkowych

Podatnik, który osiąga przychody z działów specjalnych produkcji rolnej i prowadzi księgi rachunkowe, nie może skorzystać ze zwolnienia od podatku w ramach ulgi 4+.

„W myśl art. 21 ust. 1 pkt 153 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

Wolne od podatku dochodowego są przychody podatnika do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 85 528 zł, osiągnięte:

- a) ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej i spółdzielczego stosunku pracy,
- b) z umów zlecenia, o których mowa w art. 13 pkt 8,
- c) z pozarolniczej działalności gospodarczej, do których mają zastosowanie zasady opodatkowania określone w art. 27, art. 30c albo art. 30ca albo ustawie o zryczałtowanym podatku dochodowym w zakresie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych,
- d) z zasiłku macierzyńskiego, o którym mowa w ustawie z dnia 25 czerwca 1999 r. o świadczeniach pieniężnych z ubezpieczenia społecznego w razie choroby i macierzyństwa

– który w roku podatkowym w stosunku do co najmniej czworga dzieci, o których mowa w art. 6 ust. 4c, z uwzględnieniem art. 6 ust. 4e i 8, wykonywał władzę rodzicielską, pełnił funkcję opiekuna prawnego, jeżeli dziecko z nim zamieszkiwało, lub sprawował funkcję rodziny zastępczej na podstawie orzeczenia sądu lub umowy zawartej ze starostą, a w przypadku pełnoletnich uczących się dzieci – wykonywał ciężący na nim obowiązek alimentacyjny albo sprawował funkcję rodziny zastępczej, z zastrzeżeniem ust. 39 i 44-48.

Z treści wniosku wynika, że prowadzi Pan działły specjalne produkcji rolnej na zasadach określonych w art. 15 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Prowadzi Pan księgi rachunkowe, a dochód z tego tytułu rozlicza według skali podatkowej. W związku z tym powziął Pan wątpliwość czy może skorzystać ze zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 153 tej ustawy, tzw. ulgi 4+ w związku z uzyskiwaniem przychodów z działów specjalnych produkcji rolnej.

W powołanym uprzednio art. 21 ust. 1 pkt 153 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, nie zostały wyniesione przychody z działów specjalnych produkcji rolnej, do których to można zastosować zwolnienie wynikające z tego przepisu, tj. tzw. ulga 4+. Katalog przychodów wymieniony w tym przepisie jest katalogiem zamkniętym, a co za tym idzie ze zwolnienia tego mogą korzystać tylko te przychody, które zostały w nim wymienione. To z kolei oznacza, że ze zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 153 nie mogą korzystać przychody ze źródeł niewymienionych w tym przepisie, tj. np. z umowy o dzieło, o której mowa w art. 13 pkt 8, z działów specjalnych produkcji rolnej, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 4.

W związku z tym, że przychody z działów specjalnych produkcji rolnej nie zostały wymienione w art. 21 ust. 1 pkt 153 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, nie może Pan skorzystać z tego zwolnienia.

Wskazać bowiem należy, że zgodnie z konstrukcją i systematyką ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, wszelkie ulgi i zwolnienia podatkowe stanowią wyjątek od generalnej zasady powszechności opodatkowania wyrażonej w art. 9 ust. 1 tej ustawy. Oznacza to, że wszelkie zwolnienia podatkowe są odstępstwem od zasady powszechności opodatkowania, a przepisy dotyczące zwolnień podatkowych powinny być interpretowane ściśle, zgodnie przede wszystkim z ich wykładnią językową. Ustawodawca posiada przy tym swobodę w określaniu warunków skorzystania z ulg i zwolnień podatkowych. Nie można jednak w drodze wykładni domniemywać czy uzupełniać przesłanek skorzystania z nich, jeżeli zostały one wyraźnie i jednoznacznie sprecyzowane w przepisach prawnych.

Wszelkiego rodzaju ulgi czy zwolnienia są odstępstwem od konstytucyjnej zasady równości i powszechności opodatkowania, w sposób szczegółowy uregulowanymi w przepisach materialnego prawa podatkowego. Są one przywilejami, z których podatnik ma prawo, a nie obowiązek skorzystania.

Wobec tego oceniając ciążące na podatniku obowiązki wynikające z zastosowania danej ulgi czy zwolnienia podatkowego należy dokonać ścisłej, literalnej wykładni przepisu regulującego daną ulgę czy zwolnienie. Korzystanie z każdej preferencji podatkowej, w tym zwolnienia od podatku, jest możliwe wyłącznie w sytuacji, gdy spełnione są wszelkie przesłanki określone w przepisie stanowiącym podstawę prawną danej preferencji.

Odnosząc się natomiast do Pana stanowiska, że:

(...) mając na względzie konstrukcję przepisu art. 21 ust. 1 pkt 153 ustawy PIT, gdyby intencją ustawodawcy było wyłączenie z możliwości korzystania z ulgi m.in. dla przychodów osiąganych ze specjalnych działów produkcji rolnej, zastosowane zostało by odwołanie wprost do źródła przychodów, o którym mowa w art. 14 ustawy.

(...) wskazać należy a contrario, że gdyby intencją ustawodawcy było, żeby do przychodów z działów specjalnych produkcji rolnej miało zastosowanie omawiane zwolnienie, to ustawodawca w przepisie tym wymieniłby wprost przychody z tego źródła”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 12 sierpnia 2024 r., nr 0115-KDIT3.4011.548.2024.1.DP)

7. Zwrot członkom rady nadzorczej kosztów dojazdu na posiedzenia rady nadzorczej

Zwrot kosztów podróży na posiedzenia rady nadzorczej do wysokości określonej w rozporządzeniu w sprawie należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej mieści się w zakresie zwolnienia od podatku określonego w art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. b upod.

„(...) dla skorzystania ze zwolnienia z opodatkowania na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ważnym jest otrzymanie świadczeń w związku z odbywaniem podróży oraz aby podróż odbywana była w celu osiągnięcia przychodów i aby wydatki z tego tytułu nie zostały zaliczone do kosztów uzyskania przychodów.

Dlatego koniecznym jest przede wszystkim ustalenie, jak należy rozumieć pojęcie »podróży« ujęte w art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Ustawodawca w art. 21 ust. 1 pkt 16 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wyodrębnił dwa rodzaje podróży: »podróż służbową« oraz »podróż osoby niebędącej pracownikiem«. Według jednej z dyrektyw wykładni językowej, tj. zakazu wykładni synonimicznej, zakłada się, że różnym zwrotom nie należy nadawać tego samego znaczenia. Nie można zatem uznać za poprawną takiej wykładni, która prowadzi do ustalenia, że zwroty »podróż służbowa« oraz »podróż osoby niebędącej pracownikiem« będą miały to samo znaczenie.

Należy wskazać, że pojęcie »podróż« zawarte w art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, nie zostało zdefiniowane ani w ustawie podatkowej ani w innych przepisach. Zatem właściwą metodą odkodowania jego znaczenia jest sięgnięcie do reguł wykładni językowej. Według internetowego Słownika Języka Polskiego (www.sjp.pl) – podróż to przebywanie drogi do odległego miejsca; przemierzanie rozległych terenów; podróżowanie. Efektem zastosowania wykładni językowej jest więc ustalenie, że podróż to przebycie drogi do jakiegoś odległego miejsca, bez dookreślenia tego pojęcia przez takie elementy jak czas odbywania, częstotliwość czy też przez zdefiniowanie kierunku podróży. Stąd też przedmiotowe zwolnienie nie obejmuje zwrotu kosztów za jazdy lokalne, bowiem nie spełniają definicji »podróży«.

Biorąc powyższe pod uwagę należy przyjąć, że podróżą, o której mowa w art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych jest dojazd osób należących do składu Rad Nadzorczych na posiedzenia Rady, z miejscowości położonych poza miejscowością, w której znajduje się siedziba osoby prawnej, jeśli posiedzenia odbywają się w tej miejscowości lub w innej niż siedziba osoby prawnej miejscowości.

Zatem zwolnienie z art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych ma zastosowanie do przychodu z tytułu zwrotu kosztów podróży członkom Rady Nadzorczej na posiedzenia tej Rady, do wysokości określonej w rozporządzeniu Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 29 stycznia 2013 r. w sprawie należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej, pod warunkiem spełnienia przesłanek wynikających z art. 21 ust. 13 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Z opisu zdarzenia wynika, że posiadają Państwo ustawowy obowiązek powoływania Rady Nadzorczej (dalej RN) (art. 35 § 1 Prawa spółdzielczego). Na podstawie Państwa Statutu za udział w posiedzeniu Członkowie RN otrzymują wynagrodzenie, a Członkowie RN przyjeżdżający na posiedzenie z innych miejscowości niż Państwa siedziba otrzymują zwrot kosztów podróży z powyższego tytułu, które Państwo pokrywają w związku z dojazdem na posiedzenie organu nadzoru. Podróże Członków Rady Nadzorczej ściśle związane są z posiedzeniami Rady, na których omawiane są Państwa bieżące sprawy, nadzorowana oraz kontrolowana jest praca Zarządu. Państwo jako osoba prawna podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych. Członkowie RN na posiedzenia dojeżdżają ze swojego miejsca zamieszkania do Państwa siedziby w A. Zwracają Państwo Członkom koszty związane z dojazdem na posiedzenie na podstawie zapisów Państwa Statutu oraz na podstawie rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Społecznej w sprawie należności przysługujących pracownikowi z tytułu podróży służbowej. Zgodnie z art. 16 ust. 1 pkt 38a ustawy o podatku od osób prawnych, nie zaliczają Państwo do kosztów uzyskania przychodów wszelkich wydatków Członków RN, między innymi kosztów przejazdów, z wyjątkiem ich wynagrodzeń z racji pełnionych funkcji. Państwo jako płatnik naliczają i pobierają zaliczki na podatek dochodowy sto-

sując do dokonanego świadczenia, pomniejszenia o miesięczne koszty uzyskania przychodów w wysokości określonej w art. 22 ust. 9 i potrącone w danym miesiącu składki, o których mowa w art. 26 ust. 1 pkt 2 lit. b oraz najniższą stawkę podatkową określoną w skali, o której mowa w art. 27 ust. 1 o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Mając na uwadze przedstawiony opis stanu faktycznego oraz powołane wyżej przepisy wskazać należy, że w sytuacji gdy zwracają Państwo koszty poniesione przez Członków Rady Nadzorczej z tytułu przejazdów na posiedzenia Rady Nadzorczej odbywające się poza miejscem (miejscowością) ich zamieszkania, w miejscowości, w której znajduje się Państwa siedziba, stanowią one dla nich przychód z działalności wykonywanej osobiście, o którym mowa w art. 13 pkt 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, do którego znajduje zastosowanie zwolnienie wynikające z art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych do wysokości określonej w rozporządzeniu Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 29 stycznia 2013 r. w sprawie należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej, przy spełnieniu warunków wynikających z art. 21 ust. 13 tej ustawy. Tym samym od kwoty zwracanych przez Państwa kosztów przejazdów, poniesionych przez Członków Rady Nadzorczej, na posiedzenia Rady Nadzorczej, które nie przekraczają limitów wynikających z ww. rozporządzenia nie są Państwo zobowiązani do naliczania i pobierania zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 9 sierpnia 2024 r., nr 0115-KDIT2.4011.330.2024.2.MD)

8. Ulga dla seniora

Z art. 21 ust. 1 pkt 154 updog wynika, że zwolnione od podatku są przychody otrzymane przez podatnika, który mimo nabycia uprawnienia (prawa) do emerytury, świadczenia tego nie otrzymuje. Zatem zwolnienie może być zastosowane u podatnika, któremu na moment wypłaty należności ze stosunku pracy, nie wypłacono jeszcze emerytury.

„(...) w ramach »Polskiego Ładu« wprowadzono przepisy dla osób, które pomimo osiągnięcia powszechnego wieku emerytalnego nadal pozostają aktywnie zawodowo i nie pobierają świadczeń emerytalno-rentowych, zwane potocznie »ulgą dla pracujących seniorów«. Ulga ta zapisana została w art. 21 ust. 1 pkt 154 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Uprawnionymi do korzystania z tego przywileju podatkowego są kobiety po ukończeniu 60. roku życia i mężczyźni po ukończeniu 65. roku życia pod warunkiem podlegania ubezpieczeniom społecznym z tytułu uzyskania objętych zwolnieniem przychodów.

Analizowany przepis przewiduje zwolnienie z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych przychodów osiągniętych przez te osoby ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej i spółdzielczego stosunku pracy, z umów zlecenia, o których mowa w art. 13 pkt 8 ww. ustawy, z zasiłku macierzyńskiego, o którym mowa w ustawie z 25 czerwca 1999 r. o świadczeniach pieniężnych z ubezpieczenia społecznego w razie choroby i macierzyństwa oraz z pozarolniczej działalności gospodarczej, do których mają zastosowanie zasady opodatkowania określone w art. 27 (opodatkowanie według skali podatkowej), art. 30c (tzw. podatek liniowy, w wysokości 19%) albo art. 30ca (opodatkowanie

stawką 5%, ulga IP Box) albo ustawie o zryczałtowanym podatku dochodowym w zakresie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych.

Zwolnienie to jest limitowane – dotyczy bowiem przychodów w wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 85.528 zł.

Aby korzystać z omawianego zwolnienia, podatnik nie może również otrzymywać, mimo nabycia uprawnienia, świadczeń wymienionych enumeratywnie w art. 21 ust. 1 pkt 154 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Z art. 21 ust. 1 pkt 154 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wynika, że zwolnione z podatku są przychody otrzymane przez podatnika, który mimo nabycia uprawnienia (prawa) do emerytury, tej emerytury nie otrzymuje. Tym samym, warunek »nieotrzymywania emerytury« jako warunek do zastosowania ww. zwolnienia podatkowego powinien być spełniony na moment otrzymania przychodu, tj. na moment wypłaty należności ze stosunku pracy. Jak wynika natomiast z art. 11 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, przychód powstaje w momencie otrzymania środków pieniężnych lub postawienia ich do dyspozycji podatnika.

Z analizy Pana opisu sprawy wynika, że (...) 2023 r. ukończył Pan 65 rok życia. Był Pan zatrudniony na umowę o pracę od (...) 1980 r. do (...) 2023 r. Wniosek o emeryturę złożył Pan (...) 2023 r. Ostatnie wynagrodzenie za miesiąc sierpień 2023 r. wraz z ekwiwalentem za urlop i odprawę emerytalną, od których były odprowadzone składki na ubezpieczenia społeczne i należny podatek do Urzędu Skarbowego, otrzymał Pan 7 września 2023 r. Pierwszą emeryturę otrzymał Pan na konto bankowe 19 września 2023 r. Od (...) 2023 r. podjął Pan ponownie pracę u tego samego pracodawcy, a pierwsze wynagrodzenie z tytułu ponownego zatrudnienia otrzymał Pan (...) 2023 r. Wyjaśnił Pan także, że w 2023 r., oprócz wspomnianej emerytury, nie otrzymywał Pan innych świadczeń, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 154 lit. a-g ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

W konsekwencji stwierdzam, że ma Pan możliwość zastosowania zwolnienia określonego w art. 21 ust. 1 pkt 154 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, do uzyskanych po ukończeniu 65 roku życia przychodów ze stosunku pracy, w tym ostatniego wynagrodzenia wraz z ekwiwalentem za urlop i odprawy emerytalnej, wypłaconych 7 września 2023 r., do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 85.528 zł. Wypłata ww. świadczeń ze stosunku pracy nastąpiła bowiem przed wypłatą pierwszej emerytury (tj. przed 19 września 2023 r.) ”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 8 sierpnia 2024 r., nr 0115-KDIT2.4011.360.2024.2.ŁS)

9. Dochody spółdzielni mieszkaniowej uzyskane z tytułu wynajmu piwnic

Dochody uzyskane przez spółdzielnię mieszkaniową z wynajmu piwnic i przeznaczone w całości na utrzymanie zasobów mieszkaniowych spółdzielni stanowią dochody z gospodarki zasobami mieszkaniowymi. W rezultacie są one wolne od podatku na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 44 updop.

„Jak stanowi art. 17 ust. 1 pkt 44 updop, wolne od podatku są dochody spółdzielni mieszkaniowych, wspólnot mieszkaniowych, społecznych inicjatyw mieszkaniowych, towarzystw

budownictwa społecznego, samorządowych jednostek organizacyjnych prowadzących działalność w zakresie gospodarki mieszkaniowej oraz społecznych agencji najmu, o których mowa w art. 22a ust. 1 ustawy z dnia 26 października 1995 r. o społecznych formach rozwoju mieszkalnictwa (Dz. U. z 2023 r. poz. 790, 1114, 1463 i 1693), uzyskane z gospodarki zasobami mieszkaniowymi – w części przeznaczonej na cele związane z utrzymaniem tych zasobów, z wyłączeniem dochodów uzyskanych z innej działalności gospodarczej niż gospodarka zasobami mieszkaniowymi

Zatem, z powyższej regulacji wynika, że aby dochód podmiotów, o których w nim mowa korzystał ze zwolnienia przedmiotowego muszą być spełnione dwa warunki, a mianowicie:

- dochody muszą być uzyskane z gospodarki zasobami mieszkaniowymi,
- dochody te muszą być przeznaczone na utrzymanie zasobów mieszkaniowych.

Podkreślenia wymaga fakt, że oba te warunki muszą być spełnione łącznie.

Wobec powyższego opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegają dochody uzyskane z:

- gospodarki zasobami mieszkaniowymi, które nie zostały przeznaczone na cele związane z utrzymaniem zasobów mieszkaniowych oraz
- innej działalności niż gospodarka zasobami mieszkaniowymi, nawet wówczas, gdy zostaną przeznaczone na utrzymanie tych zasobów mieszkaniowych.

Powołana ustawa nie zawiera definicji »zasobów mieszkaniowych« oraz »gospodarki zasobami mieszkaniowymi«. Należy się zatem odwołać do reguł wykładni językowej.

Wskazać należy, że pojęcie »gospodarka« – w kontekście omawianego przypadku – oznacza dysponowanie i zarządzanie czymś. Z definicji zawartej w Słowniku Języka Polskiego (Wydawnictwo PWN) wynika również, że pojęcie »gospodarki« nie ogranicza się tylko do zarządzania i dysponowania, ale obejmuje także całość mechanizmów i warunków działania podmiotów gospodarczych związanych z wytwarzaniem i podziałem dóbr i usług. »Zasób« zaś to m.in. pewna nagromadzona ilość czegoś. Natomiast pojęcie »mieszkanie« jest równoznaczne w swojej treści z pomieszczeniem, w którym się mieszka (vide: Słownik Języka Polskiego, Wydawnictwo Naukowe PWN). Tak, więc przymiotnik »mieszkaniowy«, określa rzeczy związane z mieszkaniem.

Jak wynika z przedstawionej powyżej definicji zasobów mieszkaniowych, zasoby mieszkaniowe to nie tylko lokale mieszkalne, ale również pozostałe pomieszczenia oraz urządzenia wchodzące w skład budynku mieszkalnego lub znajdujące się poza nim, których istnienie jest niezbędne dla prawidłowego korzystania z mieszkań, jak również ułatwiające im dostęp do budynku mieszkalnego oraz zapewniające sprawne jego funkcjonowanie oraz administrowanie.

Tym samym z wykładni językowej wynika, że przez pojęcie »zasób mieszkaniowy« należy rozumieć zgromadzone pomieszczenia mieszkalne, natomiast »gospodarka zasobami mieszkaniowymi« obejmuje całość mechanizmów związanych ze zgromadzonymi pomieszczeniami mieszkalnymi.

Jej istota sprowadza się do działań służących prawidłowej eksploatacji tych zasobów i utrzymaniu substancji mieszkaniowej w stanie nie pogorszonym.

W konsekwencji przez »zasoby mieszkaniowe«, o których mowa w wyżej wymienionym przepisie art. 17 ust. 1 pkt 44 ustawy o CIT, należy rozumieć:

1. znajdujące się w budynku mieszkalnym lokale mieszkalne wraz przynależnymi do nich pomieszczeniami oraz wyposażenie techniczne, jak np.:
 - dzwigi osobowe i towarowe,

- aparaty do wymiany ciepła,
 - kotłownie i hydrofornie wbudowane,
 - klatki schodowe,
 - strychy, piwnice, komórki,
 - balkony, loggie,
 - garaże,
2. pomieszczenia znajdujące się w budynku mieszkalnym lub poza nim, związane z administrowaniem i zapewnieniem bezawaryjnego funkcjonowania osiedlowych budynków mieszkalnych, tj.:
- budynki (pomieszczenia) administracji osiedlowej, np.: spółdzielni mieszkaniowej, wspólnot mieszkaniowych,
 - kotłownie i hydrofornie wolno stojące,
 - osiedlowe warsztaty (zakłady) konserwacyjno-remontowe,
3. urządzenia i uzbrojenie terenów, na których znajdują się budynki wyżej wymienione, jak np.:
- zbiorniki – doły gnilne, szamba, przydomowe oczyszczalnie ścieków,
 - rurociągi i przewody sieci wodociągowo-kanalizacyjnej, gazowej i ciepłowniczej,
 - sieci elektroenergetyczne i telekomunikacyjne,
 - budowle inżynieryjne (studnie itp.), stacje transformatorowe,
 - budowle komunikacyjne, jak: drogi osiedlowe, ulice, chodniki,
 - inne budowle i urządzenia związane z ukształtowaniem i zagospodarowaniem terenu, mające wpływ na prawidłowe funkcjonowanie osiedlowych budynków mieszkalnych, jak np. latarnie oświetleniowe, ogrodzenia, parkingi, trawniki, kontenery na śmieci.

Związane z wyżej wymienionymi budowlami (lokalami mieszkalnymi i pomieszczeniami), obiektami i urządzeniami przychody (np. opłaty, czynsze, odsetki za zwłokę od nieterminowych ich wpłat) oraz sfinansowane z nich koszty stanowią przychody i koszty gospodarki zasobami mieszkaniowymi. Stanowią one jednocześnie przychody i koszty podatkowe w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (art. 12 oraz art. 15 ust. 1 z uwzględnieniem art. 16 ust. 1 ustawy o CIT). Dochód powstały z tego tytułu, w myśl art. 17 ust. 1 pkt 44 ustawy o CIT, wolny będzie od podatku dochodowego, o ile przeznaczony zostanie na cele związane z utrzymaniem zasobów mieszkaniowych.

Ze zwolnienia nie będą natomiast korzystały dochody otrzymane z innych źródeł niż gospodarka zasobami mieszkaniowymi, nawet jeśli zostaną przeznaczone na utrzymanie tych zasobów; nie spełniony bowiem będzie jeden z kumulatywnych warunków wskazanych w cytowanym art. 17 ust. 1 pkt 44 ustawy o CIT.

Z opisu zdarzenia przyszłego wynika, że Spółdzielnia planuje wynająć piwnice. Wynajmującymi będą lokatorzy, którzy będą w nich trzymać swoje rzeczy. Lokale te nie będą mogły być przeznaczone na działalność gospodarczą.

Dochody uzyskane z wynajmu tych piwnic będą przeznaczone na cele związane z utrzymaniem zasobów mieszkaniowych (tj. na zarządzanie, utrzymywanie i konserwację zasobów mieszkaniowych spółdzielni).

Zatem, dochód uzyskany z wynajęcia piwnic, które wykorzystywane są na własne potrzeby najemców, należy uznać za dochód z gospodarki zasobami mieszkaniowymi (pomieszczenie to jako część wspólna budynku mieszkalnego mieści się w pojęciu zasobów mieszkaniowych spółdzielni mieszkaniowej). Jak już bowiem wskazano, zasoby mieszkaniowe

to nie tylko lokale mieszkalne, ale również pomieszczenia pozostałe i urządzenia wchodzące w skład budynku mieszkalnego lub znajdujące się poza nim, których istnienie jest niezbędne dla prawidłowego korzystania z mieszkań przez mieszkańców, a także ułatwiające im dostęp do budynku mieszkalnego oraz zapewniające sprawne jego funkcjonowanie oraz administrowanie.

Mając powyższe na uwadze należy stwierdzić, że dochody uzyskane przez Spółdzielnię w związku z wynajmowanymi piwnicami i przeznaczone w całości na utrzymanie zasobów mieszkaniowych Spółdzielni (tj. na zarządzanie, utrzymywanie i konserwację zasobów mieszkaniowych spółdzielni), stanowią dochody osiągnięte z gospodarki zasobami mieszkaniowymi, podlegające zwolnieniu z opodatkowania zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 44 updog.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 29 lipca 2024 r., nr 0114-KDIP2-1.4010.304.2024.4.DK)

PRZEGLĄD PODATKU DOCHODOWEGO. DODATEK

Redakcja: Redaktor Naczelna: Beata Siwkowska
Dodatek opracowała: Renata Kościuszko
adres: 66-400 Gorzów Wlkp., ul. Owocowa 8
e-mail: przeglad@gofin.pl
<http://czasopismaksiegowych.pl/ppd>

Wydawca: Wydawnictwo Podatkowe GOFIN sp. z o.o.
adres: 66-400 Gorzów Wlkp., ul. Owocowa 8
tel.: 95 720 85 40, **e-mail:** sklep@gofin.pl

NAKŁAD 9 800



Publikacje zamieszczone w czasopismach nie stanowią opinii prawnych, urzędowej interpretacji przepisów ani innego oficjalnego stanowiska organów państwowych.

Wszelkie prawa zastrzeżone: kopiowanie, przedruk i rozpowszechnianie zabronione.