



Specjalny prezent z okazji
Dnia Księgowego
(9 czerwca 2016 r.)

Jak rozliczyć dofinansowanie wypoczynku pracowników



Redaktor: Rafał Kuciński
Wydawca: Renata Grochowska-Siudaj
Koordynator produkcji: Mariusz Jezierski
Skład i łamanie: Raster studio, Norbert Bogajczyk
05-071 Sulejówek, ul. Konopnickiej 46
ISBN: 978-83-269-5165-7
Wydawnictwo Wiedza i Praktyka sp. z o.o.
ul. Łotewska 9a, 03-918 Warszawa
tel.: 22 518 29 29, faks: 22 617 60 10
e-mail: serwispodatkowyvat@wip.pl
NIP: 526-19-92-256
Numer KRS: 0000098264 – Sąd Rejonowy
dla m.st. Warszawy, Sąd Gospodarczy
XIII Wydział Gospodarczy Rejestrowy.
Wysokość kapitału zakładowego: 200.000 zł
Copyright by Wydawnictwo Wiedza i Praktyka sp. z o.o.
Warszawa 2016

„Jak rozliczyć dofinansowanie wypoczynku pracowników” wraz z przysługującymi Czytelnikom innymi elementami dostępnymi w subskrypcji (e-letter, strona WWW i inne) chronione są prawem autorskim. Przedruk materiałów opublikowanych w publikacji „Jak rozliczyć dofinansowanie wypoczynku pracowników” oraz w innych dostępnych elementach subskrypcji – bez zgody wydawcy – jest zabroniony. Zakaz nie dotyczy cytowania publikacji z powołaniem się na źródło. Publikacja „Jak rozliczyć dofinansowanie wypoczynku pracowników” została przygotowana z zachowaniem najwyższej staranności i wykorzystaniem wysokich kwalifikacji, wiedzy i doświadczenia autorów oraz konsultantów. Zaproponowane w publikacji „Jak rozliczyć dofinansowanie wypoczynku pracowników” oraz w innych dostępnych elementach subskrypcji wskazówki, porady i interpretacje nie mają charakteru porady prawnej. Ich zastosowanie w konkretnym przypadku może wymagać dodatkowych, pogłębionych konsultacji. Publikowane rozwiązania nie mogą być traktowane jako oficjalne stanowisko organów i urzędów państwowych. W związku z powyższym redakcja nie może ponosić odpowiedzialności prawnej za zastosowanie zawartych w publikacji „Jak rozliczyć dofinansowanie wypoczynku pracowników” lub w innych dostępnych elementach subskrypcji wskazówek, przykładów, informacji itp. do konkretnych przypadków. Wydawca nie odpowiada za treść zamieszczonej reklamy; ma prawo odmówić zamieszczenia reklamy, jeżeli jej treść lub forma są sprzeczne z linią programową bądź charakterem publikacji oraz interesem Wydawnictwa Wiedza i Praktyka.

Biurowy Obsługa Klienta

tel.: 22 518 29 29

e-mail: cok@wip.pl

Przedsiębiorca może sfinansować letni wypoczynek pracowników

Sposób rozliczenia dopłaty do wakacji zależy m.in. od źródła finansowania. Jeśli są nim środki obrotowe, przedsiębiorca może zaliczyć je do kosztów uzyskania przychodu.

Wakacyjne wsparcie ze strony zakładów pracy najczęściej ma postać dofinansowania do wypoczynku realizowanego przez pracowników oraz członków ich rodzin we własnym zakresie, w tym popularnych wczasów pod gruszą. Źródłem wspomnianego dofinansowania mogą być nie tylko środki pieniężne zgromadzone w ramach zakładowego funduszu świadczeń socjalnych (dalej: ZFŚS), ale również m.in. środki obrotowe pracodawcy. Od sposobu pokrycia omawianych świadczeń będą zależeć ich skutki podatkowe, zarówno po stronie zakładu pracy, jak i osób, które skorzystały z tego rodzaju wsparcia.

Dopłaty do wypoczynku z ZFŚS to nie koszt podatkowy

Obowiązek tworzenia przez pracodawców ZFŚS wynika z ustawy z 4 marca 1994 r. o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych. Ze jego środków pokrywane są różnego rodzaju świadczenia. Dotyczy to nie tylko wczasów dla pracowników oraz emerytów, ale również kolonii i obozów dla dzieci pracowników, karnetów uprawniających do korzystania z basenów, siłowni i innych obiektów sportowych, biletów do kina czy teatru, a także innych imprez kulturalnych, krajoznawczych i integracyjnych.

Dla pracodawcy wydatki związane z wypoczynkiem pracowników pokrywane z ZFŚS nie stanowią kosztów uzyskania przychodów (art. 16 ust. 1 pkt 45 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, dalej: ustawa o CIT, i art. 23 ust. 1 pkt 42 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, dalej: ustawa o PIT). Tego rodzaju kosztem mogą być jedynie przekazane na fundusz odpisy na ten fundusz (art. 16 ust. 1 pkt 9 ustawy o CIT i art. 23 ust. 1 pkt 7 ustawy o PIT).

Wsparcie z funduszu wolne od PIT, ale tylko do kwoty 380 zł

Wartość dofinansowania do wypoczynku otrzymanego ze środków ZFŚS będzie dla pracownika przychodem ze stosunku pracy (art. 12 ust. 1 ustawy o PIT). Nie oznacza to jednak, że każde tego rodzaju wsparcie będzie rodziło u tej osoby obowiązek zapłaty podatku. Taka konieczność zaistnieje tylko wtedy, gdy wspomniana wartość przekroczy określony ustawowo limit.

Zwolnienie z opodatkowania

Świadczenia na rzecz pracownika i jego rodziny pochodzące ze środków ZFŚS będą wolne od podatku, jeśli ich łączna wysokość nie przekroczy w roku podatkowym kwoty 380 zł (art. 21 ust. 1 pkt 67 ustawy o PIT). Dotyczy to także dofinansowania do „wczasów pod gruszą”.

Wartość tych świadczeń w roku podatkowym należy zatem zsumować, a ewentualną nadwyżkę ponad wspomniany wcześniej limit trzeba zaliczyć do przychodów pracownika ze stosunku pracy, od którego odprowadzana jest zaliczka na PIT.

Zamiast tworzyć ZFŚS, pracodawca może wypłacać świadczenie urlopowe

Inną popularną formą dofinansowania do wypoczynku pracowników jest świadczenie urlopowe. Jego cechą charakterystyczną jest to, że przysługuje niezależnie od sytuacji materialnej, rodzinnej i życiowej pracownika. Możliwość jego wypłacania mają jedynie pracodawcy spoza sfery budżetowej, którzy zatrudniali według stanu na 1 stycznia danego roku mniej niż 20 pracowników w przeliczeniu na pełne etaty oraz nie utworzyli funduszu socjalnego (art. 3 ust. 3 ustawy o ZFŚS). Od decyzji tych pracodawców zależy bowiem to, czy utworzą ZFŚS, czy

też będą wypłacać świadczenie urlopowe, albo w inny sposób wspierać swoich pracowników. W przeciwieństwie do nich pracodawcy mający w tym czasie co najmniej 20 pracowników mogą zrezygnować z utworzenia ZFŚS, ale nie mają możliwości wypłacania w zamian świadczenia, o którym mowa.

WAŻNE

Wydatki związane ze świadczeniami urlopowymi są dla pracodawcy kosztami działalności, które w całości wolno mu rozliczyć w kosztach uzyskania przychodów.

Na możliwość zaliczenia do kosztów wydatków związanych z wypłat świadczenia urlopowego wskazuje art. 16 ust. 1 pkt 45 ustawy o CIT (art. 23 ust. 1 pkt 42 ustawy o PIT). Pomimo uregulowania zasad wypłaty tych świadczeń w ustawie o ZFŚS nie mieszczą się one w pojęciu działalności socjalnej ani nie są finansowane ze środków funduszu. Stanowisko takie potwierdzały również organy podatkowe, m.in. w interpretacji indywidualnej dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 18 grudnia 2009 r., nr IPPB5/423-583/09-2/AS.

Z wyjaśnień udzielanych przez organy podatkowe wynika ponadto zakaz potrącania w kosztach świadczeń urlopowych, które zostały wypłacone niezgodnie z przepisami o ZFŚS. Tak będzie np. w sytuacji, gdy takiej wypłaty dokona podmiot nieuprawniony, np. zatrudniający co najmniej 20 pracowników. Wskazuje na to np. treść interpretacji indywidualnej ministra finansów z 17 kwietnia 2009 r., nr DD6/033/28/KWW/09/PK-169.

WAŻNE

Wartość otrzymanego świadczenia urlopowego jest dla pracownika przychodem ze stosunku pracy, od którego trzeba pobrać zaliczkę na podatek dochodowy.

Dofinansowanie ze środków obrotowych jest mniej korzystne dla pracowników

Nie ma formalnych przeszkód, żeby wczasy pod gruszą były pokrywane ze środków obrotowych pracodawcy. Jednak w praktyce ten sposób finansowania wypoczynku pracowników jest stosunkowo rzadko stosowany. Głównie dlatego, że z fiskalnego punktu widzenia jest mniej korzystny dla pracowników od finansowania z ZFŚS. Dofinansowanie do wypoczynku wypłacone ze środków obrotowych zakładu pracy będzie bowiem dla niego w całości przychodem podlegającym opodatkowaniu. Ustawodawca nie przewidział tutaj żadnych zwolnień podatkowych, tak jak w przypadku świadczeń pokrywanych ze środków wspomnianego wcześniej funduszu. Natomiast pracodawcy ponoszone z tego tytułu zwolnienia wolno w całości rozliczać w kosztach uzyskania przychodów, o których mowa w art. 15 ust. 1 ustawy o CIT (art. 22 ust. 1 ustawy o PIT).

Dopłata do wypoczynku małoletniego dziecka jest zwolniona z PIT

Pracodawcy dopłacają nie tylko do wypoczynku swoich pracowników, ale także członków ich rodzin, w tym dzieci. Również wartość takiego wsparcia będzie przychodem pracownika ze stosunku pracy. Jednak po spełnieniu określonych przepisami warunków omawiane świadczenie może być całkowicie wolne od PIT. Wspomniane zwolnienie będzie zależać od tego, kto był organizatorem wypoczynku, jaką formę miał ten wypoczynek, w jakim wieku były dzieci oraz od źródeł sfinansowania kosztów wypoczynku przez pracodawcę.

Z treści art. 21 ust. 1 pkt 78 ustawy o PIT nie wynika, czy przesłanka nieukończenia 18 lat ma być spełniona w momencie otrzymania dofinansowania, czy też w czasie, gdy dziecko przebywa na wczasach, koloniach, obozie albo zimowisku. Jednak analiza interpretacji ogólnej ministra finansów z 4 grudnia 2013 r., nr DD3/033/272/MCA/13/RD-125985/13 prowadzi do wniosku, że przy ocenie możliwości zastosowania omawianego zwolnienia trzeba kierować się wiekiem dziecka w czasie korzystania przez nie ze zorganizowanego wypoczynku. Nie jest jednak

konieczne, żeby dziecko nie miało ukończonych 18 lat przez cały czas trwania tego wypoczynku. Na potrzeby omawianego zwolnienia wystarczy bowiem, że będzie ono niepełnoletnie choćby przez 1 dzień pobytu np. na koloniach. Przepisy ustawy o PIT nie określają również, które podmioty pod kątem stosowania omawianego przepisu należy uznać za prowadzące działalność w zakresie wypoczynku. Powszechnie przyjmuje się, że zaliczają się do nich zarówno jednostki, które świadczą usługi wypoczynkowe w ramach prowadzonej przez siebie działalności gospodarczej (np. biura turystyczne), jak i te zajmujące się organizowaniem wypoczynku w ramach działalności statutowej (np. szkoły, fundacje, stowarzyszenia, Kościoły itp.).

Dofinansowanie wypoczynku dzieci

W całości zwolnione są dopłaty z ZFŚS do wypoczynku dzieci i młodzieży do ukończenia przez nie 18 lat (art. 21 ust. 1 pkt 78 ustawy o PIT).

Aby jednak takie zwolnienie było dopuszczalne, muszą być dodatkowo spełnione także pozostałe warunki:

- wypoczynek musi być zorganizowany,
- organizatorem wypoczynku jest podmiot prowadzący działalność w tym zakresie,
- wypoczynek ma formę: wczasów, kolonii, obozu lub zimowiska, w tym również połączonego z nauką, pobytu na leczeniu sanatoryjnym, w placówkach leczniczo-sanatoryjnych, rehabilitacyjno-szkoleniowych, leczniczo-opiekuńczych oraz
- koszt wypoczynku został faktycznie poniesiony i udokumentowany.

Zakres omawianego zwolnienia zależy od tego, z których źródeł sfinansowano ten wypoczynek. Zwolnione od PIT są dopłaty pochodzące z:

- funduszu socjalnego, ZFŚS oraz wypłacone zgodnie z odrębnymi przepisami wydanymi przez właściwego ministra – niezależnie od ich wysokości,
- innych źródeł (a więc także ze środków obrotowych pracodawcy) – do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 760 zł.

Wymóg, żeby pod kątem stosowania przedmiotowego zwolnienia wypoczynek miał charakter zorganizowany, przesądza o tym, że nie skorzysta z niego dofinansowanie do wypoczynku dzieci zorganizowanego przez pracownika (np. w domu wczasowym lub hotelu) na własną rękę, a także w ramach popularnych „wczasów pod gruszą”. Taki wypoczynek – nawet jeśli dotyczy dzieci i młodzieży do 18 lat – nie może być bowiem uznany za zorganizowany przez podmiot prowadzący działalność w tym zakresie, czego wymaga art. 21 ust. 1 pkt 78 ustawy o PIT. Akcentowały to również organy podatkowe, na co wskazuje m.in. treść interpretacji indywidualnych dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 18 stycznia 2013 r., nr IBPBII/1/415-26/13/MK oraz dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 11 marca 2013 r., nr ITPB2/415-1117/12/RS.

Zwolnienie z opodatkowania

Jeśli świadczenie w postaci dopłaty do wypoczynku zorganizowanego na własną rękę przez pracowników dla dzieci i młodzieży do 18 lat zostało sfinansowane z ZFŚS, to istnieje możliwość zastosowania do niego zwolnienia na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 67 ustawy o PIT (do kwoty 380 zł).

Nie ma natomiast przeszkód, aby ze zwolnienia na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 78 ustawy o PIT korzystały dopłaty do wypoczynku dzieci w wczasach, koloniach czy obozach zagranicznych, jeśli organizatorem było np. biuro podróży. Przepisy nie uzależniają bowiem możliwości jego zastosowania od tego, żeby wypoczynek odbywał się w kraju. Tak uznał np. dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji indywidualnej z 18 stycznia 2013 r., nr IBPBII/1/415-25/13/MK.

Według organów podatkowych przeszkodą do skorzystania ze wspomnianego zwolnienia nie jest również okoliczność, że na zorganizowanym (np. przez biuro podróży) wypoczynku dziecko przebywa wraz z rodzicami (tak

m.in. dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy w interpretacji indywidualnej z 28 listopada 2008 r., nr ITPB2/415-892/08/BK).

Podobnie organy podatkowe nie powinny kwestionować korzystania z omawianej preferencji podatkowej w sytuacjach, gdy dopłata pokrywa nie część, lecz 100% wydatków poniesionych na wypoczynek, o którym mowa. Wprawdzie zdarzało się wcześniej, że fiskus zajmował w tej kwestii niekorzystne dla podatników stanowisko, jednakże minister finansów w interpretacji indywidualnej z 24 kwietnia 2012 r., nr DD3/033/61/CRS/11/PK-27 potwierdził zasadność stosowania tego zwolnienia również w przypadkach pełnego pokrycia przez pracodawcę wydatków.

PRZYKŁAD Wczasy dziecka z matką

Pani Kazimiera Nowak otrzymała z zakładu pracy dofinansowanie do wczasów na swojego 15-letniego syna. Kwota tego dofinansowania, pochodzącego z ZFŚS, wynosiła 500 zł. Organizatorem wczasów było lokalne biuro turystyczne. Wartość świadczenia jest w całości zwolniona od PIT na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 78 ustawy o PIT. Do zastosowania zwolnienia nie ma znaczenia, że dziecko przebywało na wczasach wraz z matką, która opłacała większą część ich kosztu.

Zwolnienie nie przysługuje natomiast w sytuacji, gdy świadczenie będzie dotyczyć innych form wypoczynku niż wymienione w art. 21 ust. 1 pkt 78 ustawy o PIT, np. wycieczek krajoznawczych z udziałem dzieci pracowników, które nie ukończyły 18 lat. Organy podatkowe na ogół stoją bowiem na stanowisku, że w przeciwieństwie do wypoczynku, zadaniem którego jest głównie regeneracja sił, wycieczka ma charakter przede wszystkim poznawczy.

WAŻNE

Warunkiem zastosowania zwolnienia na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 78 ustawy o PIT jest rzeczywiste poniesienie wydatku oraz jego odpowiednie udokumentowanie przez pracownika.

Przepisy nie wskazują, w jaki sposób pracownik powinien udowodnić swoje prawo do zwolnienia, o którym mowa. Dlatego należy uznać, że znajdzie tutaj zastosowanie ogólna reguła, zgodnie z którą dowodem może być wszystko, co może się przyczynić do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem. W tym celu pracownik może się więc posłużyć np. fakturami, rachunkami, potwierdzeniami przelewów bankowych, przekazami pocztowymi itp. Wskazówką, jak postępować w tym zakresie, mogą być wyjaśnienia dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach zawarte w interpretacji indywidualnej z 18 stycznia 2013 r., nr IBPBII/1/415-26/13/MK.

Gdy dofinansowanie do wypoczynku pracownik otrzymuje na dziecko, które osiągnęło już pełnoletniość (albo na innego dorosłego członka rodziny), to brak będzie podstaw do zastosowania zwolnienia. Wówczas takie świadczenie jako przychód ze stosunku pracy tej osoby będzie opodatkowane łącznie z innymi wypłaconymi mu przez zakład pracy świadczeniami, w miesiącu otrzymania. Potwierdził to dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w indywidualnej interpretacji z 25 listopada 2008 r., IBPB2/415-1485/08/BD.

Wypoczywający emeryci korzystają z przywilejów podatkowych

Wielu pracodawców przyznaje dofinansowanie do wypoczynku także swoim byłym pracownikom, tj. emerytom i rencistom. Wartość wspomnianych świadczeń jest dla tych osób przychodem podatkowym, który jednak w ograniczonym zakresie może nie być opodatkowany PIT.

Limit dla emerytów to 2.280 zł

Wszystkie świadczenia otrzymywane przez emerytów lub rencistów w związku z łączącym ich uprzednio z zakładem pracy stosunkiem służbowym, stosunkiem pracy lub spółdzielczym stosunkiem pracy (a więc także dotyczące dofinansowania do wczasów) są zwolnione od PIT do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 2.280 zł (art. 21 ust. 1 pkt 38 ustawy o PIT).

Co istotne, omawiane zwolnienie przysługuje bez względu na źródło finansowania tych świadczeń, a także niezależnie od tego, czy emeryt lub rencista korzystają z wypoczynku zorganizowanego przez inny podmiot, czy też z wypoczynku zorganizowanego we własnym zakresie (interpretacja indywidualna dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 2 grudnia 2011 r., nr ITPB2/415-812a/11/IL).

Ewentualna nadwyżka ponad wskazany wcześniej limit będzie podlegać opodatkowaniu 10% zryczałtowanym podatkiem dochodowym (art. 30 ust. 1 pkt 4 ustawy o PIT). Wspomniany ryczałt znajdzie zastosowanie w sytuacjach, gdy emeryt (rencista) otrzymał świadczenie po rozwiązaniu stosunku pracy. Natomiast w razie otrzymania tego świadczenia przez emeryta (rencistę) jeszcze przed odejściem z zakładu pracy uzyskany przez niego przychód należy zakwalifikować jako przychód ze stosunku pracy (art. 12 ust. 1 ustawy o PIT).

WAŻNE

Pracodawcy wolno odwołać pracownika z urlopu wypoczynkowego tylko wtedy, gdy jego obecności w zakładzie wymagają okoliczności nieprzewidziane w chwili rozpoczęcia urlopu (art. 167 § 1 kp).

Urlop wolno przesunąć tylko w wyjątkowych sytuacjach

Urlopy w firmie powinny być udzielane zgodnie z planem urlopów. Zgodnie z Kodeksem pracy (dalej: kp) plan ten ustala pracodawca, biorąc pod uwagę wnioski pracowników oraz konieczność zapewnienia normalnego toku pracy (art. 163 § 1 kp). Zdarzają się jednak sytuacje związane z życiem zawodowym lub osobistym, które utrudniają bądź uniemożliwiają wykorzystanie urlopu zgodnie z tym planem. Mogą one dotyczyć tak pracowników, jak i pracodawców, dlatego w przepisach dopuszczono pod pewnymi warunkami możliwość jego przesunięcia. Mianowicie może to nastąpić:

- na wniosek pracownika umotywowany ważnymi przyczynami bądź
- z powodu szczególnych potrzeb pracodawcy, jeżeli nieobecność pracownika spowodowałaby poważne zakłócenia toku pracy (art. 164 § 1 i 2 kp).

Jeżeli pracodawca z uzasadnionych przyczyn (np. w przypadku dużej absencji chorobowej zatrudnionych w firmie osób, nieoczekiwanej kontroli albo z powodu niezaplanowanego zwiększenia liczby zamówień) skorzysta z prawa do przesunięcia wcześniej zaplanowanego przez pracownika urlopu, to poniesione z tego tytułu wydatki wolno mu będzie potrącić w kosztach podatkowych. Niewątpliwie bowiem ich poniesienie jest w takim przypadku racjonalnie uzasadnione oraz związane z osiąganymi przez tego pracodawcę przychodami. Tak wynika również z wyjaśnień udzielanych przez organy podatkowe, np. z interpretacji indywidualnej dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 30 września 2009 r., nr ILPB3/423-502/09-6/KS.

Natomiast kwota otrzymana od zakładu pracy tytułem zwrotu pracownikowi wydatków w związku z przesunięciem urlopu – jako mająca charakter odszkodowawczy – nie będzie dla tej osoby przychodem do opodatkowania. Potwierdzały to zarówno organy podatkowe (np. dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu w interpretacji indywidualnej z 22 października 2010 r., nr ILPB2/415-704/09/10-S/WM), jak i sądy administracyjne (np. WSA w Gorzowie Wielkopolskim w wyroku z 28 kwietnia 2010 r., sygn. akt I SA/Go 56/10).

PRZYKŁAD Zwrot kosztów przesunięcia urlopu

Pan Jan Kowalski jest informatykiem w firmie handlowej. Zgodnie z planem urlopów miał zaplanowany urlop wypoczynkowy w pierwszej połowie sierpnia. Na ten okres wykupił w biurze podróży wczasy na południu Europy (koszt 2.300 zł). Na dzień przed urlopem okazało się, że system informatyczny w firmie uległ poważnej awarii. Z tego powodu na polecenie pracodawcy musiał przełożyć urlop na wrzesień br. Biuro podróży nie zwróciło mu pieniędzy za wczasy, ponieważ nie ponosiło winy za zaistniałą sytuację. W tej sytuacji – mimo że nie obowiązywało go do tego wprost przepisy Kodeksu pracy – obowiązek pokrycia straty poniesionej przez pracownika urlopu pokrył pracodawca, który rozliczył ją w swoich kosztach uzyskania przychodów.

Odszkodowanie za odwołany urlop nie jest przychodem pracownika

Przedstawione wcześniej uwagi dotyczące przesunięcia pracownikowi urlopu są aktualne także w odniesieniu do przypadków, gdy ta osoba zostaje ze wspomnianego urlopu odwołana. W praktyce prowadzenia działalności gospodarczej nie należą bowiem do rzadkości sytuacje, gdy z ważnych dla przedsiębiorców powodów pracownicy muszą przerwać urlop i wrócić do pracy.

Inaczej niż przy przesunięciu urlopu pracodawca ma wyartykułowany wprost obowiązek pokrycia kosztów poniesionych przez pracownika w związku z odwołaniem go z urlopu (art. 167 § 2 kp). Muszą to być jednak wydatki bezpośrednio związane z omawianym zdarzeniem, w wysokości rzeczywiście poniesionej przez wspomnianego pracownika. Takimi kosztami będą np. wydatki związane z zakupem wczasów albo wycieczki, na które pracownik nie pojechał albo musiał z nich wrócić przed czasem (jeśli organizator ich nie zwraca), opłacone noclegi w hotelu bądź w kwaterze prywatnej, obciążające pracownika koszty podróży z miejsca odpoczynku do siedziby firmy itp. Pracodawca nie ma natomiast powinności zwracania kosztów, które z urlopem pracownika są związane jedynie pośrednio i nie są konieczne do jego odbycia (np. wydatków na zakup sprzętu sportowego, akcesoriów biwakowych, kamer, aparatów fotograficznych itp.). Udowodnienie poniesienia omawianych kosztów oraz ich wysokości spoczywa na pracowniku.

WAŻNE

Jeśli z powodu odwołania pracownika z urlopu będzie musiała wrócić z wakacji również jego rodzina, to zakład pracy powinien mu zwrócić koszty dotyczące także tych osób.

Wypłacone pracownikowi odszkodowanie wynikające z odwołania z urlopu nie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym. Korzysta bowiem ze zwolnienia od tego podatku na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 3 ustawy o PIT. Zwolnienie to dotyczy udokumentowanego zwrotu wydatków w wysokości faktycznie poniesionej przez pracownika i jego rodzinę. Natomiast wszelkie kwoty otrzymane ponad koszty faktycznie poniesione będą stanowiły dla pracownika przychód podlegający opodatkowaniu.

Ekwiwalent za niewykorzystany urlop opodatkowany jest na zasadach ogólnych

Zwrotu wydatków z tytułu odwołania bądź przesunięcia urlopu nie należy mylić z wypłatą ekwiwalentu za niewykorzystany urlop. Taki ekwiwalent należy się bowiem pracownikowi, który nie skorzystał z przysługującego mu urlopu (w całości albo w części) z powodu rozwiązania bądź wygaśnięcia stosunku pracy (art. 171 § 1 kp). Ponieważ otrzymane z tego tytułu świadczenie zostało bezpośrednio wymienione w art. 12 ust. 1 ustawy o PIT wśród przychodów ze stosunku pracy, a przy tym nie korzysta ze zwolnienia od podatku, zatem podlega opodatkowaniu PIT. Należy je włączyć do pozostałych składników wynagrodzenia i rozliczyć na zasadach ogólnych.

Wakacyjne świadczenia z ZFŚS bez VAT

Działania pracodawcy w zakresie dysponowania środkami ZFŚS – w tym także dotyczącymi finansowania wypoczynku pracowników oraz członków ich rodzin – nie mają charakteru odpłatnych usług, o których mowa w art. 5 ust. 1 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (dalej: ustawa o VAT). Wspomniany fundusz jest bowiem odrębną od środków firmy masą majątkową, którą pracodawca jedynie administruje. Podejmowane przez niego w tym zakresie działania są jedynie czynnościami technicznymi, do których został zobligowany na podstawie odrębnych przepisów. Dotyczą one wyłącznie działalności socjalnej, a nie działalności gospodarczej tego podmiotu. Dlatego pracodawca nie działa w tym przypadku jako podatnik w rozumieniu art. 15 ust. 1 ustawy o VAT. W konsekwencji czynności, o których mowa, nie podlegają VAT. Co istotne, od pewnego czasu to stanowisko podzielają również organy podatkowe, o czym przekonuje np. treść interpretacji indywidualnej

dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 5 kwietnia 2012 r., nr IPTPP2/443-54/12-2/IR czy interpretacji ogólnej ministra finansów z 27 maja 2013 r., nr PT1/033/20/831/KSB/12/RD-50859.

WAŻNE

Brak podstaw do opodatkowania VAT dotyczy także sytuacji, gdy świadczenie jest jedynie częściowo finansowane ze środków ZFŚS, natomiast w pozostałej części koszty nabycia towarów lub usług (np. organizacji wycieczki zakładowej czy dofinansowania do wczasów) pokrywa sam pracownik.

Takie świadczenia finansowane za częściową odpłatnością nie podlegają VAT, gdyż sam sposób tego finansowania nie zmienia ich charakteru. Potwierdzili to m.in. dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi w interpretacji indywidualnej z 21 października 2011 r., nr IPTPP2/443-381/11-2/AW oraz dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji indywidualnej z 27 kwietnia 2012 r., nr IPPP3/443-121/12-2/JK.

Skoro czynności związane z administrowaniem ZFŚS nie podlegają opodatkowaniu VAT, to przy nabywaniu za środki funduszu towarów i usług pracodawca nie powinien odliczać VAT naliczonego. Wydatki ponoszone w celu finansowania działalności socjalnej podatnika nie są bowiem związane z prowadzoną przez niego działalnością opodatkowaną (czego wymaga art. 86 ust. 1 ustawy o VAT). Przy czym według organów podatkowych brak możliwości odliczenia VAT naliczonego z faktur dokumentujących zakupy za środki ZFŚS dotyczy również tej części świadczeń, w której partycypują pracownicy (por. interpretację dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 22 listopada 2011 r., nr IPTPP2/443-491/11-2/JS).

PRZYKŁAD Wycieczka dla pracowników

W sierpniu spółka „XYZ” zorganizowała dla swoich pracowników wycieczkę krajoznawczą. W związku z nią podatnik wyświadczył usługę transportową własnym autokarem, w ramach prowadzonej przez niego działalności gospodarczej polegającej na przewożeniu towarów i osób. Koszty wspomnianej imprezy zostały częściowo sfinansowane ze środków ZFŚS. W pozostałym zakresie były pokryte przez jej uczestników. Ponieważ za omawianą usługę spółka jako przedsiębiorca otrzymała wynagrodzenie, działała jako podatnik VAT. W konsekwencji tę usługę należało opodatkować.

W niektórych jednak przypadkach świadczenia na rzecz pracowników finansowane ze środków ZFŚS będą podlegać opodatkowaniu VAT. Dotyczy to sytuacji, gdy pracodawca samodzielnie dokonuje dostaw towarów bądź usług sfinansowanych ze środków ZFŚS, w ramach jego działalności jako przedsiębiorcy. Wówczas bowiem wspomniany podmiot działa jako podatnik VAT, dokonując podlegających opodatkowaniu odpłatnych dostaw towarów lub odpłatnie świadczonych usług.

Nie można natomiast uznać za świadczenie usług ze strony pracodawcy dopłaty do wczasów pracownika ze środków obrotowych firmy. W takim bowiem przypadku pracownik sam dokonuje zakupu usługi turystycznej, a pracodawca jedynie partycypuje w jej kosztach. W konsekwencji takie dofinansowanie nie podlega VAT ani jako odpłatne świadczenie usług, ani jako nieodpłatne na podstawie art. 8 ust. 2 pkt 2 ustawy o VAT. W regulaminie korzystania ze środków ZFŚS należy określić, w jaki sposób powinno zostać udokumentowane ubieganie się przez pracowników o dofinansowanie do wypoczynku ich lub ich dzieci. W praktyce jeśli są wypełnione warunki związane ze zwolnieniem z podatku dochodowego, to nie ma znaczenia sposób przekazania dofinansowania – czy jest ono przekazane na konto (bądź do ręki) pracownika czy przelew następuje na konto organizatora (np. biura podróży). Potwierdzenie wypełnienia warunków musi wynikać z dokumentów przedłożonych przez ubiegającego się o dofinansowanie.

Omawiając kwestię ujęcia w księgach rachunkowych dofinansowania do wypoczynku, szczególnie dzieci, warto odnieść się do problemu właściwego udokumentowania. Pamiętać trzeba, iż udokumentowanie operacji musi być

zgodne z regułami wynikającymi z art 21 ustawy o rachunkowości. Ważne jest także, iż do zastosowania zwolnienia wynikającego z art. 21 ust. 1 pkt 78 ustawy o PIT niezbędne jest posiadanie dokumentu. To może być faktura, dodatkowe oświadczenie, wypis ze statutu organizatora czy potwierdzenie rejestracji wypoczynku w kuratorium oświaty (w przypadku wypoczynku dzieci). Dokumenty te muszą zawierać następujące informacje:

- nazwę i adres podmiotu prowadzącego działalność w zakresie organizacji wypoczynku, na rzecz, którego została dokonana wpłata (w razie wątpliwości należy zwrócić się z zapytaniem do usługodawcy, czy świadczy usługi wypoczynkowe w ramach prowadzonej działalności gospodarczej lub czy zajmuje się statutowo tego typu działalnością),
- forma wypoczynku (wczasy, kolonie, obóz lub zimowisko),
- imię i nazwisko dziecka korzystającego z zorganizowanej formy wypoczynku,
- imię i nazwisko osoby dokonującej zapłaty,
- kwotę i datę dokonania zapłaty.

Nie jest potrzebne posiadanie żadnej umowy między organizatorem a zakładem pracy.

W przypadku przyznania dofinansowania pracownikowi wszelkie rozliczenia ujmowane są na koncie „Inne rozrachunki z pracownikami”. Natomiast jeśli dofinansowanie będzie przekazane bezpośrednio na konto organizatora, to należy wykorzystać dodatkowo zapisy na koncie „Pozostałe rozrachunki”.

PRZYKŁAD Urlop z dzieckiem dofinansowany z ZFŚS

Pracownikowi przyznano dofinansowanie do wypoczynku dziecka – 450 zł z zakładowego funduszu świadczeń socjalnych. Wypoczynek spełnia wszystkie wymogi, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 78 ustawy o PIT. Środki pieniężne zostały przekazane pracownikowi na podstawie złożonych przez niego dokumentów.

Księgowania

1. PK decyzja o przyznaniu dofinansowania
 - Wn „Zakładowy fundusz świadczeń socjalnych” 450 zł,
 - Ma „Inne rozrachunki z pracownikami” 450 zł.
2. Wb „Przelew środków na konto pracownika”:
 - Wn „Inne rozrachunki z pracownikami” 450 zł,
 - Ma „Rachunek bankowy” 450 zł.

W tej sytuacji nie ma ujęcia dofinansowania na kontach kosztów, ponieważ jest ono finansowane ze środków ZFŚS. Kosztem jest sam odpis na fundusz dokonywany wg odrębnych zasad, a nie przyznanie dofinansowania.

PRZYKŁAD Urlop sfinansowany środkami obrotowymi przedsiębiorcy

Pracownikowi przyznano dofinansowanie do wypoczynku dziecka ze środków obrotowych w kwocie 1.100 zł. Wypoczynek spełnia wszystkie wymogi, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 78 ustawy o PIT. Środki pieniężne zostały przekazane bezpośrednio na konto organizatora na podstawie złożonych przez pracownika dokumentów.

Księgowania

1. PK decyzja o przyznaniu dofinansowania:
 - Wn „Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia na rzecz pracowników” 1.100 zł,
 - Ma „Inne rozrachunki z pracownikami” 1.100 zł.
2. PK ujęcie kosztów w układzie kalkulacyjnym:
 - Wn „Koszty zarządu” 1.100 zł,
 - Ma „Rozliczenie kosztów” 1.100 zł.
3. Wb przelew środków na konto organizatora wypoczynku:
 - Wn „Pozostałe rozrachunki – konto analityczne organizatora” 1.100 zł,
 - Ma „Rachunek bankowy” 1.100 zł.

4. PK rozliczenie kwoty przekazanego dofinansowania 1.100 zł:

- Wn „Inne rozrachunki z pracownikami” 1.100 zł,
- Ma „Pozostałe rozrachunki – konto analityczne organizatora” 1.100 zł.

W tym wypadku należy podkreślić, iż skoro dofinansowanie jest ze środków obrotowych pracodawcy i przekracza kwotę 760 zł, to zakład pracy jest zobowiązany do obliczenia i pobrania zaliczki na podatek dochodowy od kwoty 340 zł ($1.100 - 760$ zł).

Jeśli pracodawca przyznaje dofinansowanie do wypoczynku pracownikowi, to zapisy w księgach rachunkowych są identyczne. W sytuacji gdy koszt uczestnictwa pracownika w wypoczynku został częściowo sfinansowany ze środków ZFŚS, a pozostała kwota została sfinansowana przez pracowników, księgowanie będzie przebiegać następująco:

1. FV – zakup wycieczki dla pracownika:

- Wn „Rozliczenie zakupu”,
- Ma „Rozrachunki z dostawcami”.

2. Rozliczenie wartości usługi w części obciążającej ZFŚS:

- Wn „Zakładowy fundusz świadczeń socjalnych”,
- Ma „Rozliczenie zakupu”.

3. Rozliczenie wartości usługi w części obciążającej pracownika:

- Wn „Pozostałe rozrachunki z pracownikami”,
- Ma „Rozliczenie zakupu”.

4. WB – zapłata za zakupioną wycieczkę:

- Wn „Rozrachunki z dostawcami”,
- Ma „Rachunek bankowy wyodrębnionych środków pieniężnych ZFŚS”.

5. Potrącenie kwoty finansowanej przez pracowników z ich wynagrodzenia lub bezpośrednia wpłata do kasy pracodawcy:

- Wn „Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń” lub „Kasa”,
- Ma „Pozostałe rozrachunki z pracownikami”.

6. WB – refundacja środków w części opłaconej przez pracownika:

- Wn „Rachunek bankowy wyodrębnionych środków pieniężnych ZFŚS”,
- Ma „Rachunek bieżący”.

PRZYKŁAD Dofinansowanie wczasów

Pracownik złożył wniosek o dofinansowanie z ZFŚS do zakupionych przez siebie wczasów, dołączając dokumenty potwierdzające poniesienie takiego wydatku. Pracodawca przyznał pracownikowi dofinansowanie z ZFŚS w kwocie 700 zł (uzależnione od sytuacji materialnej pracownika), było to pierwsze świadczenie pieniężne przyznane pracownikowi w 2014 r.

1. PK – przyznanie dofinansowania przez zakład pracy:

- Wn „Zakładowy fundusz świadczeń socjalnych” 700 zł,
- Ma „Pozostałe rozrachunki z pracownikami” 700 zł.

2. PK – potrącenie podatku dochodowego od kwoty dofinansowania od kwoty $700 - 380 = 320$

$320 \times 18\% = 57,60$, czyli po zaokrągleniu 58 zł.

- Wn „Pozostałe rozrachunki z pracownikami” 58 zł,
- Ma „Rozrachunki publicznoprawne” 58 zł.

3. WB – wypłata świadczenia (po potrąceniu podatku):

- Wn „Pozostałe rozrachunki z pracownikami” 642 zł,
- Ma „Rachunek bieżący” 642 zł.

4. WB – refundacja środków z rachunku ZFŚS (kwota brutto):

- Wn „Rachunek bieżący” 700 zł,
- Ma „Rachunek bankowy wyodrębnionych środków pieniężnych ZFŚS” 700 zł.

PRZYKŁAD Dofinansowanie wczasów

Pracodawca wykupił dofinansowanie o wartości 10.000 zł do wypoczynku w ośrodku wczasowym dla pracowników.

1. Zapłata za wczasy – na podstawie wyciągu bankowego – 10.000 zł:
 - Wn „Rozrachunki z dostawcami” 10.000 zł,
 - Ma „Rachunek bieżący” 10.000 zł.
2. Zarachowanie w koszty działalności operacyjnej:
 - Wn „Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia” 10.000 zł,
 - Ma „Rozrachunki z pracownikami” 10.000 zł.
3. Obciążenie pracowników, którym dofinansowano wypoczynek, składkami na ubezpieczenia społeczne (wyliczenia indywidualne przypadające na pracownika po ustaleniu wartości świadczenia na 1 zatrudnionego):
 - Wn „Rozrachunki z pracownikami”,
 - Ma „Rozrachunki z ZUS”.
4. Zaliczka na podatek dochodowy od osób fizycznych – wyliczenie indywidualne po uwzględnieniu sytuacji pracownika, który otrzymał to świadczenie:
 - Wn „Rozrachunki z pracownikami”,
 - Ma „Rozrachunki z urzędem skarbowym”.
5. Naliczenie składek na ubezpieczenia społeczne obciążających pracodawcę – na podstawie dowodu PK: $10.000 \text{ zł} \times (9,76\% + 4,5\% + 1,67\%) = 10.000 \text{ zł} \times 15,93\% = 1.593 \text{ zł}$.
Pracodawca opłaca składki na ubezpieczenie wypadkowe w wysokości 1,67% podstawy wymiaru składek:
 - Wn „Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia” 1.593 zł,
 - Ma „Rozrachunki z ZUS” – 1.593 zł.
6. Naliczenie składek na Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych: $10.000 \text{ zł} \times (2,45\% + 0,10\%) = 10.000 \text{ zł} \times 2,55\% = 255 \text{ zł}$:
 - Wn „Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia” 255 zł
 - Ma „Rozrachunki z ZUS” 255 zł.

Jeśli pracodawca prowadzi również ewidencję w zespole 5, pojawiają się zapisy dotyczące zarachowania kosztów w układ kalkulacyjny – kosztów zakupu bonów oraz kosztów ubezpieczeń społecznych finansowanych przez pracodawcę $10.000 + 1.593 + 255 = 11.848 \text{ zł}$:

- Wn „Koszty zarządu” lub inne konto właściwe na miejsce powstawania kosztu,
- Ma „Rozliczenie kosztów”.

W księgach rachunkowych należy także ująć dofinansowanie, które polega na możliwości wykupu tańszego wypoczynku w ośrodku zakładowym.

PRZYKŁAD Wypoczynek w zakładowym ośrodku

Pracownik wykupił skierowanie na wczasy w zakładowym ośrodku wczasowym za kwotę 1.100 zł. Według kalkulacji takiego wypoczynku koszt wczasów 1 osoby w zakładowym ośrodku wynosi 1.600 zł. Z tego wynika, że pracownik otrzymał świadczenie rzeczowe w wysokości 500 zł. Jest to pierwsze świadczenie rzeczowe otrzymane przez pracownika w 2013 roku. Świadczenie to do wysokości 380 zł w roku podatkowym korzysta ze zwolnienia od podatku dochodowego, a od nadwyżki pracodawca musi pobrać zaliczkę na podatek dochodowy.

1. PK – potrącenie podatku dochodowego od kwoty 120 zł $(500 \text{ zł} - 380 \text{ zł}) \times 18\% = 22 \text{ zł}$:
 - Wn „Pozostałe rozrachunki z pracownikami”,
 - Ma „Rozrachunki publicznoprawne”.

2. KP – pobranie opłaty od pracownika za skierowanie na wczasy 1.100 zł:

- Wn „Kasa”,
- Ma „Zakładowy fundusz świadczeń socjalnych”.

3. WB – refundacja środków ZFŚS 1.100 zł:

- Wn „Rachunek bieżący”,
- Ma „Rachunek bankowy wyodrębnionych środków pieniężnych ZFŚS”.

Przykład ujęcia dofinansowania ze środków ZFŚS na kolonie dla dziecka.

Pracodawca dofinansował ze środków ZFŚS wypoczynek kolonijny w kwocie 400 zł na dziecko.

1. Naliczenie dofinansowania na podstawie oświadczenia pracownika i przekazania przez niego dokumentów wymaganych przez pracodawcę i potwierdzających, iż wypoczynek jest organizowany przez podmiot prowadzący działalność w tym zakresie:

- Wn „Zakładowy fundusz świadczeń socjalnych” 400 zł,
- Ma „Pozostałe rozrachunki z pracownikami” 400 zł.

2. Wb przekazanie środków z dofinansowania pracownikowi:

- Wn „Pozostałe rozrachunki z pracownikami” 400 zł
- Ma „Rachunek zakładowego funduszu świadczeń socjalnych” 400 zł.

PODSTAWA PRAWNA:

art. 15 ust. 1, art. 16 ust. 1 pkt 9 i pkt 45 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn.: Dz.U. z 2014 r. poz. 851),

art. 11 ust. 2a, art. 12 ust. 1, art. 21 ust. 1 pkt 7, pkt 38, pkt 67, pkt 78, art. 22 ust. 1, art. 30 ust. 1 pkt 4 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz.U. z 2012 r. poz. 361 ze zm.),

art. 5 ust. 1, art. 8 ust. 1, art. 86 ust. 1 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn.: Dz.U. z 2011 r. nr 177, poz. 1054 ze zm.),

art. 21 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jedn.: Dz.U. z 2013 r. poz. 330 ze zm.).

Mariusz Olech
ekspert z zakresu podatków

dr Katarzyna Trzpięła
ekspert z zakresu podatków i rachunkowości

Skutki dla przedsiębiorcy

- Wydatki związane z wypoczynkiem pracowników pokrywane ze środków ZFŚS nie są dla pracodawcy kosztem uzyskania przychodów.
- Czynności związane z administrowaniem ZFŚS, w tym dotyczące dofinansowania do wczasów pracowników, nie podlegają VAT. Dlatego przy nabywaniu za środki funduszu towarów i usług pracodawca nie powinien odliczać VAT naliczonego.

Zniżka w opłacie za wczasy członka rodziny może być opodatkowanym przychodem

Wartość udzielonej zniżki za pobyt w ośrodku wypoczynkowym na rzecz matki pracownika należy doliczyć do wynagrodzenia wypłaconego w danym miesiącu i od łącznej wartości obliczyć, pobrać i odprowadzić zaliczkę na PIT.

Za przychody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej oraz spółdzielczego stosunku pracy uważa się wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne oraz wartość pieniężną świadczeń w naturze bądź ich ekwiwalenty, bez względu na źródło finansowania tych wypłat i świadczeń, a w szczególności: wynagrodzenia zasadnicze, wynagrodzenia za godziny nadliczbowe, różnego rodzaju dodatki, nagrody, ekwiwalenty za niewykorzystany urlop i wszelkie inne kwoty niezależnie od tego, czy ich wysokość została z góry ustalona, a ponadto świadczenia pieniężne ponoszone za pracownika, jak również wartość innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych.

Tak szerokie zdefiniowanie pojęcia przychodu pracownika wskazuje, że w każdym przypadku, w którym uzyska on od pracodawcy realną korzyść mającą wymiar finansowy, będzie to zwiększać jego przychód, z wyjątkiem świadczeń określonych w katalogu zwolnień przedmiotowych, zawartych w art. 21, 52, 52a i 52c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej: ustawa o PIT).

WAŻNE

Do przychodów ze stosunku pracy (stosunku służbowego) zalicza się każde świadczenie, które pracownik otrzymał w związku z zatrudnieniem.

Do przychodów ze stosunku pracy zalicza się więc zarówno otrzymane przez pracownika pieniądze, jak i wartość pieniężną świadczeń w naturze, świadczenia pieniężne ponoszone za pracownika, wartość innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych. Przepisy ustawy o PIT nie zawierają definicji pojęcia „nieodpłatnego świadczenia”. Dokonując zatem wykładni gramatycznej, za „nieodpłatne świadczenie” uznać należy świadczenie nie wymagające opłaty.

WAŻNE

Nieodpłatnym świadczeniem jest takie zdarzenie, którego skutkiem (następstwem) jest nieodpłatne przysporzenie majątku jednej osobie, kosztem majątku innej osoby, innego podmiotu.

Do celów podatkowych przyjmuje się – co znajduje potwierdzenie w orzecznictwie – że pojęcie nieodpłatnego świadczenia ma szerszy zakres niż w prawie cywilnym. Obejmuje ono bowiem wszystkie zjawiska gospodarcze i zdarzenia prawne, których następstwem jest uzyskanie korzyści kosztem innego podmiotu, lub te wszystkie zdarzenia prawne i zdarzenia gospodarcze, których skutkiem jest nieodpłatne, to jest niezwiązane z kosztami lub inną formą ekwiwalentu, przysporzenie majątku danej osobie, mające konkretny wymiar finansowy.

Wartość nieodpłatnych świadczeń

Wartość pieniężną świadczeń w naturze przysługujących pracownikom na podstawie odrębnych przepisów ustala się według przeciętnych cen stosowanych wobec innych odbiorców – jeżeli przedmiotem świadczenia są rzeczy lub usługi wchodzące w zakres działalności pracodawcy. Stosownie do art. 12 ust. 3 ustawy o PIT,

wartość pieniężną innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych ustala się według zasad określonych w art. 11 ust. 2–2b tej ustawy.

Z kolei wartość pieniężną świadczeń w naturze, z zastrzeżeniem art. 12 ust. 2 ustawy o PIT, określa się na podstawie cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami lub prawami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca ich uzyskania.

Jak stanowi art. 11 ust. 2a ustawy o PIT, wartość pieniężną innych nieodpłatnych świadczeń, ustala się:

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

Jeżeli świadczenia są częściowo odpłatne, przychodem podatnika jest różnica pomiędzy wartością tych świadczeń a odpłatnością ponoszoną przez podatnika. Należy zatem przyjąć, że jeśli pracodawca zastosuje wobec matki pracownika obniżenie ceny świadczonych usług, zgodnie z cennikiem przewidującym możliwość zastosowania takiej obniżki dla określonego kręgu osób, to po stronie pracownika mamy do czynienia ze świadczeniem częściowo odpłatnym, o którym mowa w art. 12 ust. 1 ustawy o PIT. Należy zwrócić bowiem uwagę, że gdyby nie łączący pracownika z pracodawcą stosunek pracy, członek rodziny (matka) nie otrzymałby możliwości nabycia usługi po obniżonej cenie. Nabycie usługi za cenę niższą niż stosowana wobec pozostałych odbiorców stanowi bowiem niewątpliwie korzyść o charakterze majątkowym.

PRZYKŁAD Obniżona cena i przychód pracownika

Pracownik jest zatrudniony w ośrodku wczasowym. Zgodnie z obowiązującym w nim cennikiem członkom najbliższej rodziny pracownika korzystającym z usług firmy przysługuje 30% bonifikata cenowa. Z wczasów skorzystała matka pracownika; wystawiona jej na tę okoliczność faktura uwzględniała 30% zniżkę. Ponadto zauważyć należy, że sprzedaż usługi ze zniżką ograniczona jest wyłącznie do podmiotów wymienionych w cenniku. Inne osoby niezwiązane z pracownikiem (nieujęte w cenniku jako uprawnione) w sytuacji skorzystania z usług pracodawcy – zobowiązane są do uiszczenia całej kwoty opłaty. Kwota takiej bonifikaty jest więc dla tego pracownika przychodem ze stosunku pracy. W konsekwencji pracodawca powinien zastosować się do przepisu art. 31 ustawy o PIT, zgodnie z którym osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej (zakłady pracy) są obowiązane jako płatnicy obliczać i pobierać w ciągu roku zaliczki na podatek dochodowy od osób, które uzyskują od tych zakładów przychody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej lub spółdzielczego stosunku pracy, zasiłki pieniężne z ubezpieczenia społecznego wypłacane przez zakłady pracy, a w spółdzielniach pracy – wypłaty z tytułu udziału w nadwyżce bilansowej.

PODSTAWA PRAWNA:

art. 11–12 oraz art. 31 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz.U. z 2012 r. poz. 361 ze zm.).

Anna Duszyńska
właścicielka biura rachunkowego

Dofinansowanie wypoczynku dziecka z rodzicami też może być zwolnione z PIT

Dopłata otrzymana przez pracownika z funduszu socjalnego do kolonii dziecka, zorganizowanych przez ośrodki wypoczynkowe w ramach wczasów rodzinnych, jest zwolniona z PIT. Pobyt musi być jednak zorganizowany na zasadach określonych w rozporządzeniu w sprawie warunków, jakie muszą spełniać organizatorzy wypoczynku dla dzieci i młodzieży szkolnej.

Wymienione w art. 21 ust. 1 pkt 78 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej: ustawa o PIT) formy wypoczynku w postaci wczasów, kolonii, obozów czy zimowisk mają na celu uwypuklenie warunku uczestniczenia w formach wypoczynku zorganizowanego przez uprawnione podmioty, na zasadach określonych w rozporządzeniu w sprawie warunków, jakie muszą spełniać organizatorzy wypoczynku dla dzieci i młodzieży szkolnej, a także zasad jego organizowania i nadzorowania. Intencją ustawodawcy jest bowiem wyłączenie z zakresu przedmiotowego zwolnienia dopłat do niezorganizowanych form wypoczynku, takich na przykład jak „wczasy pod gruszą”.

WAŻNE

Zwolnienie wynikające z art. 21 ust. 1 pkt 78 ustawy o PIT ma zastosowanie również, gdy wypoczynek organizowany jest równocześnie dla dzieci i rodziców. Jednak zwolnieniu podlega tylko ta część wydatku, która dotyczy dzieci i młodzieży do lat 18.

Stosownie do art. 11 ust. 1 ustawy o PIT przychodami są otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń. Zatem od wartości wypłaconego pracownikowi w danym miesiącu świadczenia (dopłaty) pracodawca ma obowiązek obliczyć, pobrać i odprowadzić zaliczkę na podatek dochodowy, według zasad przewidzianych dla opodatkowania przychodów ze stosunku pracy, zgodnie z art. 31, 32 i 38 ustawy o PIT.

Jednak na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 78 ustawy o PIT wolne od podatku dochodowego są dopłaty do: wypoczynku zorganizowanego przez podmioty prowadzące działalność w tym zakresie, w formie wczasów, kolonii, obozów i zimowisk, w tym również połączonego z nauką pobytu na leczeniu sanatoryjnym, w placówkach leczniczo-sanatoryjnych, rehabilitacyjno-szkoleniowych i leczniczo-opiekuńczych oraz przejazdów związanych z tym wypoczynkiem i pobytem na leczeniu dzieci i młodzieży do lat 18:

- z funduszu socjalnego, zakładowego funduszu świadczeń socjalnych oraz zgodnie z odrębnymi przepisami wydanymi przez właściwego ministra niezależnie od ich wysokości,
- z innych źródeł, do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 760 zł.

Dopłaty do wypoczynku podlegają zwolnieniu od podatku dochodowego, jeżeli spełnione są łącznie następujące warunki:

- wypoczynek jest zorganizowany,
- organizatorem wypoczynku jest podmiot prowadzący działalność w tym zakresie,
- forma wypoczynku nie odbiega swoim charakterem od wymienionych form wypoczynku, takich jak, wczasy, kolonie, obozy lub zimowiska, przy czym może to być również wypoczynek połączony z nauką, pobyt na leczeniu sanatoryjnym w placówkach leczniczo-sanatoryjnych, rehabilitacyjno-szkoleniowych, leczniczo-opiekuńczych,
- dopłata dotyczy dzieci i młodzieży uczestniczących w wypoczynku, które nie ukończyły 18. roku życia.

Obowiązek zorganizowania wypoczynku przez podmioty prowadzące działalność w tym zakresie oznacza, że zasadnicze znaczenie ma formalnoprawne umocowanie danego podmiotu do wykonywania czynności związanych

z organizowaniem wypoczynku, określone w dokumentach stanowiących podstawę funkcjonowania danego podmiotu. Istotne jest przy tym, czy podmiot świadczący tego typu usługi wypoczynkowe czyni to zgodnie ze specjalnymi regulacjami dotyczącymi organizowania wypoczynku dla dzieci i młodzieży.

Należy zauważyć, że organizatorami wypoczynku mogą być szkoły i placówki, osoby prawne i fizyczne, a także jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej. Do podmiotów prowadzących działalność w zakresie wypoczynku można zaliczyć zarówno te podmioty, które świadczą usługi wypoczynkowe w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, np.: biura turystyczne, ośrodki wypoczynkowe, jak również i te, które zajmują się statutowo tego rodzaju działalnością.

PODSTAWA PRAWNA:

art. 11 oraz art. 21 ust. 1 pkt 78 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz.U. z 2012 r. poz. 361 z ze zm.),

art. 2 oraz art. 8 ust. 2 ustawy z 4 marca 1994 r. o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych (tekst jedn.: Dz.U. z 2015 r. poz. 111 z ze zm.).

Anna Duszyńska
właścicielka biura rachunkowego

Data przyznania dopłaty nie wpływa na prawo do zwolnienia z PIT

Dofinansowanie do wypoczynku dzieci pracowników, emerytów i rencistów oraz zmarłych pracowników, jest zwolnione z opodatkowania. W konsekwencji w stosunku do wszystkich takich dopłat pracodawca nie jest obowiązany pobierać podatku dochodowego.

Trzeba jednak pamiętać ze zwolnienia od podatku na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 78 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej: ustawa o PIT) nie korzystają dopłaty do wypoczynku dziecka, które w momencie przyznania i przekazania dofinansowania nie miało ukończonych 18 lat, jednakże było osobą pełnoletnią z chwilą rozpoczynania wypoczynku. W takim przypadku pracodawca nie może zastosować omawianego zwolnienia, a w konsekwencji powinien pobrać od niego zaliczkę na PIT.

Zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 78 ustawy o PIT dopłaty do wypoczynku sfinansowane ze środków funduszu socjalnego, zakładowego funduszu świadczeń socjalnych bądź zgodnie z odrębnymi przepisami wydanymi przez właściwego ministra, a także przejazdy związane z tym wypoczynkiem, korzystają w całości ze zwolnienia od podatku dochodowego od osób fizycznych, jeżeli dotyczą wypoczynku lub przejazdów dzieci i młodzieży do lat 18.

Warunek ten jest spełniony w sytuacji, gdy w którymkolwiek momencie trwania wczasów, kolonii, obozu, zimowiska lub pobytu w placówkach leczniczo-sanitarnych, rehabilitacyjno-szkoleniowych, leczniczo-opiekuńczych, bądź w trakcie przejazdów związanych z tym wypoczynkiem lub pobytem, ich uczestnikiem jest osoba małoletnia.

W konsekwencji do zastosowania zwolnienia istotny jest wiek dziecka w trakcie pobytu na wczasach, kolonii, zimowisku, obozie lub leczeniu w placówkach wymienionych w art. 21 ust. 1 pkt 78 ustawy o PIT, a nie wiek dziecka w momencie otrzymania dopłaty.

Z tych też względów przyjąć należy, że warunek wieku jest spełniony, jeżeli w którymkolwiek momencie trwania wypoczynku, pobytu lub przejazdów (a nie przez cały jego okres) dziecko nie miało ukończonych 18 lat.

Dopłaty do wypoczynku oraz przejazdów, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 78 lit. a ustawy o PIT, spełniające łącznie określone w tym przepisie warunki (w tym warunek posiadania statusu małoletniego dziecka w trakcie wypoczynku), korzystają w całości ze zwolnienia od podatku. Od tego rodzaju dopłat udzielający świadczenia nie jest obowiązany do poboru podatku. Dotyczy to zarówno sytuacji, gdy świadczeniobiorcą jest pracownik, członek rodziny zmarłego pracownika, czy były pracownik mający obecnie status emeryta lub rencisty.

WAŻNE

Przepisy ustawy o PIT nie zawierają regulacji, która zobowiązywałaby do podziału otrzymanej kwoty dopłaty proporcjonalnie do liczby dni przypadających na wypoczynek małoletniego dziecka, które w tym czasie uzyskało pełnoletniość.

Jednocześnie krąg osób uprawnionych do świadczeń z zakładowego funduszu świadczeń socjalnych oraz warunki korzystania z tych świadczeń, w tym sposób dokumentowania wydatków dofinansowywanych lub zwracanych ze środków funduszu, powinny być określone w przepisach wewnętrznych, tj. regulaminie przyjętym zgodnie z ustawą o związkach zawodowych. Są to regulacje niezależne od obowiązujących na gruncie prawa podatkowego.

PODSTAWA PRAWNA:

art. 12 oraz art. 21 ust. 1 pkt 78 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz.U. z 2012 r. poz. 361 ze zm.).

Stefan Woliński
specjalista ds. podatków

Prawo do zwolnienia z PIT dofinansowania można dowolnie udokumentować

Do potwierdzenia zwolnienia z podatku dofinansowania wypoczynku dziecka niezbędny jest dokument lub dokumenty dowodzące, że spełnione są warunki określone w art. 21 ust. 1 pkt 78 ustawy o PIT. Ich liczbę oraz formę może wybrać pracownik.

Pracodawca nie może pobrać zaliczki na podatek od dofinansowania wypoczynku dziecka tylko dlatego, że w tytule faktury jest nazwa „usługa turystyczna – Egipt”, zaś dokładna specyfikacja dowodząca, że jest to opłata za wczasy dziecka znalazła się w rubryce „uwagi”. W rozpatrywanej sprawie pracownik poniósł koszty wypoczynku swego małoletniego syna w kwocie 3.350 zł. Wypoczynek został zorganizowany w formie wczasów w Egipcie. Zakład pracy zakwestionował wystawioną przez biuro podróży fakturę VAT za wypoczynek zorganizowany w formie wczasów w Egipcie dla pięcioletniego syna podatnika, ponieważ w nazwie usługi na fakturze VAT wystawionej przez biuro podróży widnieje wpis: „usługa turystyczna – Egipt”, a opis tej usługi zamieszczony jest dopiero poniżej w rubryce „uwagi”. Do zastosowania zwolnienia z art. 21 ust. 1 pkt 78 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej: ustawa o PIT) niezbędne jest posiadanie dokumentu (faktury VAT, rachunku, dowodu wpłaty KP, przelewu bankowego), z którego będzie wynikać co najmniej:

- nazwa i adres podmiotu prowadzącego działalność w zakresie organizacji wypoczynku, na rzecz którego wpłata została dokonana (w razie wątpliwości należy zwrócić się z zapytaniem do usługodawcy, czy świadczy usługi

wypoczynkowe w ramach prowadzonej działalności gospodarczej lub czy zajmuje się statutowo tego typu działalnością),

- tytuł zapłaty (tj. zapłata za wczasy, kolonie, obóz lub zimowisko),
- imię i nazwisko dziecka korzystającego ze zorganizowanej formy wypoczynku,
- imię i nazwisko osoby dokonującej zapłaty,
- kwota i
- data dokonania zapłat.

Obowiązek zorganizowania wypoczynku przez podmioty prowadzące działalność w tym zakresie oznacza, że zasadnicze znaczenie ma formalnoprawne umocowanie danego podmiotu do wykonywania czynności związanych z organizowaniem wypoczynku, określone w dokumentach stanowiących podstawę funkcjonowania danego podmiotu. Z treści art. 21 ust. 1 pkt 78 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych jednoznacznie wynika, że aby zastosować omawiane zwolnienie wypoczynek dziecka powinien przybrać jedną z czterech form, tj. wczasów, obozu, kolonii lub zimowiska i powinien być zorganizowany przez uprawnione do tego podmioty.

W sytuacji przedstawionej we wniosku wypoczynek małoletniego dziecka pracownika przybrał formę wczasów, co wynika zarówno z treści wystawionej przez biuro podróży faktury, jak i z treści oświadczenia sporządzonego przez to biuro podróży. Podatnik wskazał również, że biuro podróży jest podmiotem uprawnionym do prowadzenia działalności w formie wczasów polskich i zagranicznych.

Obowiązek zorganizowania wypoczynku przez podmioty prowadzące działalność w tym zakresie oznacza, że zasadnicze znaczenie ma formalnoprawne umocowanie danego podmiotu do wykonywania czynności związanych z organizowaniem wypoczynku, określone w dokumentach stanowiących podstawę funkcjonowania danego podmiotu. W przedstawionym stanie faktycznym podatnik posiada stosowne dokumenty potwierdzające poniesienie wydatku z tytułu pobytu małoletniego syna na wczasach w Egipcie. A zatem w przedstawionej sprawie zostały spełnione przesłanki art. 21 ust. 1 pkt 78 ustawy o PIT, uprawniające do zastosowania zwolnienia z opodatkowania.

PODSTAWA PRAWNA:

art. 12 oraz art. 21 ust. 1 pkt 78 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz.U. z 2012 r. poz. 361 ze zm.).

Anna Duszyńska
właścicielka biura rachunkowego

Dopłata do jednodniowej wycieczki może być zwolniona z PIT

Pracodawca może dopłacić ze środków zakładowego funduszu świadczeń socjalnych do wypoczynku dzieci i młodzieży w wieku do lat 18, zorganizowanego w formie wycieczek przez biuro turystyczne lub szkołę. Dopłaty te będą korzystać ze zwolnienia od PIT niezależnie od ich wysokości.

W przepisach prawa podatkowego nie zostało zdefiniowane pojęcie wycieczki. Natomiast zgodnie z definicją słownikową wycieczka to wędrowka lub wyjazd w celach turystycznych.

Warunkiem skorzystania ze zwolnienia z podatku na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 78 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej: ustawa o PIT) jest spełnienie następujących warunków:

- dofinansowanie do wypoczynku dotyczy dzieci i młodzieży do lat 18,

- dofinansowanie jest ze środków zakładowego funduszu świadczeń socjalnych,
- wypoczynek jest zorganizowany,
- organizatorem jest podmiot prowadzący działalność w tym zakresie.

Wycieczka jako forma wypoczynku, mimo że nie jest enumeratywnie wymieniona w art. 21 ust. 1 pkt 78, nie odbiega swoim charakterem od wymienionych form wypoczynku (wczasy, kolonie, obozy).

Trzeba też podkreślić, że wymienione przez ustawodawcę w art. 21 ust. 1 pkt 78 ustawy o PIT formy wypoczynku w postaci wczasów, kolonii, obozów czy zimowisk mają na celu uwypuklenie warunku uczestniczenia w formach wypoczynku zorganizowanego przez uprawnione podmioty na zasadach określonych w rozporządzeniu w sprawie warunków, jakie muszą spełniać organizatorzy wypoczynku dla dzieci i młodzieży szkolnej, a także zasad jego organizowania i nadzorowania. Intencją ustawodawcy jest bowiem wyłączenie z zakresu przedmiotowego zwolnienia dopłat do niezorganizowanych form wypoczynku, takich na przykład, jak „wczasy pod gruszą”.

PRZYKŁAD Zwolnienie z PIT dofinansowania wycieczek

Pracodawca na podstawie przepisów regulaminu zakładowego funduszu świadczeń socjalnych przyznaje, w zależności od sytuacji materialnej rodziny, uprawnionym do korzystania z funduszu dofinansowania do wypoczynku dzieci i młodzieży do lat 18. Wypoczynek ten jest w formie wycieczek jednodniowych lub kilkudniowych. Organizatorem wypoczynku jest biuro turystyczne. Przyznane kwoty dofinansowania przekazywane są bezpośrednio na konto organizatora wypoczynku po przedłożeniu faktury lub zaświadczenia od organizatora wypoczynku lub na konto pracownika, któremu zostało przyznane dofinansowanie (jako refundacja-zwrot poniesionych wydatków) – po przedłożeniu faktury lub zaświadczenia od organizatora wypoczynku. Przyznane na takich zasadach kwoty dofinansowania do wypoczynku dzieci i młodzieży do lat 18, zorganizowanego przez biuro turystyczne, w tym także na jednodniowe wycieczki podlegają zwolnieniu z podatku dochodowego na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 78 ustawy o PIT.

Na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 78 ustawy o PIT wolne od podatku dochodowego są dopłaty do wypoczynku zorganizowanego przez podmioty prowadzące działalność w tym zakresie, w formie wczasów, kolonii, obozów i zimowisk, w tym również połączonego z nauką pobytu na leczeniu sanatoryjnym, w placówkach leczniczo-sanatoryjnych, rehabilitacyjno-szkoleniowych i leczniczo-opiekuńczych oraz przejazdów związanych z tym wypoczynkiem i pobytem na leczeniu dzieci i młodzieży do lat 18 z funduszu socjalnego, zakładowego funduszu świadczeń socjalnych oraz zgodnie z odrębnymi przepisami wydanymi przez właściwego ministra niezależnie od ich wysokości. Zaś do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 760 zł, gdy zostaną sfinansowane z innych źródeł.

Obowiązek zorganizowania wypoczynku przez podmioty prowadzące działalność w tym zakresie oznacza, że zasadnicze znaczenie ma formalno-prawne umocowanie danego podmiotu do wykonywania czynności związanych z organizowaniem wypoczynku, określone w dokumentach stanowiących podstawę funkcjonowania danego podmiotu. Istotne jest przy tym, czy podmiot świadczący tego typu usługi czyni to zgodnie ze specjalnymi regulacjami dotyczącymi organizowania wypoczynku dla dzieci i młodzieży.

A zatem należy zauważyć, że stosownie do § 2 rozporządzenia ministra edukacji narodowej w sprawie warunków, jakie muszą spełniać organizatorzy wypoczynku dla dzieci i młodzieży szkolnej, a także zasad jego organizowania i nadzorowania, organizatorami wypoczynku mogą być szkoły i placówki, osoby prawne i fizyczne oraz jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej. Do podmiotów prowadzących działalność w zakresie wypoczynku zaliczyć można zarówno te podmioty, które świadczą usługi wypoczynkowe w ramach

prowadzonej działalności gospodarczej, np. biura turystyczne, biura podróży, jak również i te, które zajmują się statutowo tego rodzaju działalnością, m.in. szkoły i placówki, Kościoły, stowarzyszenia, organizacje charytatywne, fundacje, których działalnością statutową może być organizowanie wypoczynku zorganizowanego.

Tak więc zasadnicze znaczenie ma formalnoprawne umocowanie danego podmiotu do wykonywania czynności związanych z organizowaniem wypoczynku, określone w dokumentach stanowiących podstawę funkcjonowania danego podmiotu, tj. czy podmiot organizujący wypoczynek dla dzieci statutowo zajmuje się tego typu działalnością, czy też czyni to w ramach działalności gospodarczej.

PODSTAWA PRAWNA:

art. 11 oraz art. 21 ust. 1 pkt 78 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz.U. z 2012 r. poz. 361 ze zm.).

Anna Duszyńska
właścicielka biura rachunkowego

Przy braku prawa do pełnego zwolnienia obowiązuje limit 380 zł

Świadczenia w postaci dopłaty do wypoczynku organizowanego na własną rękę przez pracowników, rodziców dzieci i młodzieży do 18 lat mogą korzystać ze zwolnienia.

Wolna od podatku dochodowego jest wartość otrzymanych przez pracownika w związku z finansowaniem działalności socjalnej, rzeczowych świadczeń oraz otrzymanych przez niego w tym zakresie świadczeń pieniężnych, sfinansowanych w całości ze środków zakładowego funduszu świadczeń socjalnych lub funduszy związków zawodowych, łącznie do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 380 zł;

WAŻNE

Rzeczowymi świadczeniami nie są bony, talony i inne znaki uprawniające do ich wymiany na towary lub usługi.

Zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 78 ustawy o PIT dopłaty do wypoczynku podlegają zwolnieniu od podatku dochodowego, jeżeli spełnione są łącznie następujące warunki:

- wypoczynek powinien być zorganizowany,
- organizatorem wypoczynku musi być podmiot prowadzący działalność w tym zakresie,
- wypoczynek powinien przybrać formę: wczasów, kolonii, obozu lub zimowisk, w tym również połączonego z nauką pobytu na leczeniu sanatoryjnym, w placówkach leczniczo-sanatoryjnych, rehabilitacyjno-szkoleniowych, leczniczo-opiekuńczych,
- dopłata powinna dotyczyć dzieci i młodzieży uczestniczących w wypoczynku, które nie ukończyły 18. roku życia.

Obowiązek zorganizowania wypoczynku przez podmioty prowadzące działalność w tym zakresie oznacza, że zasadnicze znaczenie ma formalnoprawne umocowanie danego podmiotu do wykonywania czynności związanych z organizowaniem wypoczynku, określone w dokumentach stanowiących podstawę funkcjonowania danego podmiotu. Istotne jest przy tym, czy podmiot świadczący tego typu usługi wypoczynkowe czyni to zgodnie z regulacjami dotyczącymi organizowania wypoczynku dla dzieci i młodzieży.

PRZYKŁAD Ograniczone zwolnienie z PIT

Pracodawca dopłaca do zorganizowanego wypoczynku dzieci i młodzieży pracowników, stosownie do art. 8 ust. 1 ustawy o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych, w zależności od sytuacji materialnej podatnika. Dopłata następuje na podstawie faktur wystawionych przez różne podmioty gospodarcze, a po spełnieniu łącznie przesłanek określonych w art. 21 ust. 1 pkt 78 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej: ustawa o PIT) podlega w całości zwolnieniu od opodatkowania podatkiem dochodowym. Pracownicy przedkładają również faktury wraz z następującym opisem zakupionych usług: pobyt w ośrodku, usługa hotelowa, pobyt hotelowy, pobyt hotelowy wraz z usługą gastronomiczną, usługa turystyczna, impreza turystyczna. Na fakturach wymienione są dane pracowników i członków ich rodzin, w tym małoletnich dzieci oraz osobodoby. W przypadku tej drugiej kategorii faktur brak jest podstaw do zastosowania zwolnienia z podatku na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 78 ustawy o PIT. Możliwe jest natomiast zwolnienie z podatku do limitu 380 zł, na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 67 ustawy o PIT.

Skoro istotną dla zwolnienia od podatku przesłanką jest, aby wypoczynek został zorganizowany w formie wymienionej w przepisie oraz przez podmiot spełniający warunki określone w rozporządzeniu MEN, to dopłaty do wypoczynku dzieci pracowników, dokonywane na podstawie faktur wystawionych za pobyt w ośrodku, pobyt i usługi hotelowe, pobyt w ośrodku hotelowym wraz z usługą gastronomiczną, usługi i imprezy turystyczne, jak również zorganizowanego na własną rękę przez pracowników, nie korzystają ze zwolnienia z opodatkowania na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 78 ustawy o PIT. W takim przypadku jednak nie ma przeszkód, by świadczenie w postaci dopłaty z funduszu świadczeń socjalnych lub funduszy związków zawodowych, do wypoczynku organizowanego na własną rękę przez pracowników, rodziców dzieci i młodzieży do 18 lat, skorzystała ze zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 67 ustawy o PIT – łącznie do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 380 zł.

PODSTAWA PRAWNA:

art. 21 ust. 1 pkt 67 oraz art. 21 ust. 1 pkt 78 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz.U. z 2012 r. poz. 361 ze zm.).

Anna Duszyńska
właścicielka biura rachunkowego

Abonament za zajęcia sportowe pracowników może być zwolniony z PIT

Świadczenie w postaci sfinansowania ze środków zakładowego funduszu świadczeń socjalnych karty na zajęcia sportowo-rekreacyjne stanowi przychód ze stosunku pracy, zwolniony w skali roku do kwoty 380 zł.

Przychodem ze stosunku pracy nie jest tylko wynagrodzenie za pracę, ale także inne przysporzenie majątkowe, takie jak nieodpłatne świadczenia czy też świadczenia częściowo odpłatne. Tak szerokie zdefiniowanie pojęcia przychodu pracownika wskazuje, że w każdym przypadku, w którym uzyska on realną korzyść, będzie to rodzić obowiązek zwiększenia jego przychodu, z wyjątkiem świadczeń określonych w katalogu zwolnień przedmiotowych, zawartych w art. 21, 52, 52a i 52c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej: ustawa o PIT).

Wolna od podatku dochodowego jest wartość otrzymanych przez pracownika w związku z finansowaniem działalności socjalnej, rzeczowych świadczeń oraz otrzymanych przez niego w tym zakresie świadczeń pieniężnych,

sfinansowanych w całości ze środków zakładowego funduszu świadczeń socjalnych lub funduszy związków zawodowych, łącznie do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 380 zł.

Z przepisu art. 21 ust. 1 pkt 67 ustawy o PIT wynika, że zwolnienie od podatku dochodowego rzeczowych świadczeń czy też świadczeń pieniężnych otrzymanych przez pracowników możliwe jest, jeżeli są spełnione łącznie następujące przesłanki:

- świadczenie ma charakter świadczenia rzeczowego lub pieniężnego,
- źródłem finansowania są w całości środki z zakładowego funduszu świadczeń socjalnych lub funduszy związków zawodowych,
- świadczenie ma związek z finansowaniem działalności socjalnej.

Przy czym zwolnieniem tym objęte są świadczenia o wartości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 380,00 zł.

PRZYKŁAD Karty abonamentowe bez podatku

W ramach zakładowego funduszu świadczeń socjalnych pracodawca dofinansowuje swoim pracownikom koszt nabycia kart abonamentowych na zajęcia sportowo--rekreacyjne, które przygotowuje firma zewnętrzna. Karty imienne zapewniają pracownikom możliwość skorzystania z zajęć sportowo-rekreacyjnych (np. basen, aerobik, siłownia, sztuki walki itp.) w obiektach współpracujących z firmą, na terenie całego kraju. Podstawę do skorzystania przez pracownika z wyżej wymienionych zajęć sportowo-rekreacyjnych jest złożenie wniosku o przyznanie dofinansowania do zajęć. Dofinansowanie to obejmuje jedynie pracowników (nie dotyczy członków rodzin). Świadczenie na korzystanie z imiennej karty jest finansowane w części wartości karty ze środków ZFŚS, w zależności od osiągniętego dochodu na osobę w rodzinie, wskazanego przez pracownika w oświadczeniu stanowiącym załącznik do wniosku. Pozostałą kwotę wartości karty pokrywa pracownik. Jest ona potrącana ratalnie, z wynagrodzenia pracownika na listach płac w poszczególnych miesiącach kalendarzowych. Podstawą dokonania potrącenia jest wyrażona zgoda (oświadczenie) pracownika. Dofinansowanie takie korzysta ze zwolnienia z PIT w ramach limitu 380 zł rocznie.

Zasady i warunki korzystania z usług i świadczeń finansowanych z funduszu oraz zasady przeznaczania jego środków na poszczególne cele i rodzaje działalności socjalnej określa pracodawca w regulaminie ustalonym zgodnie z art. 27 ust. 1 albo z art. 30 ust. 5 ustawy o związkach zawodowych. Pracodawca, u którego nie działa zakładowa organizacja związkowa, uzgadnia regulamin z pracownikiem wybranym przez załogę do reprezentowania jej interesów.

Działalność socjalna to usługi świadczone przez pracodawców na rzecz różnych form wypoczynku, działalności kulturalno-oświatowej, sportowo-rekreacyjnej, opieki nad dziećmi w żłobkach, przedszkolach oraz innych formach wychowania przedszkolnego, udzielanie pomocy materialnej – rzeczowej lub finansowej, a także zwrotnej lub bezzwrotnej pomocy na cele mieszkaniowe na warunkach określonych umową. Należy podkreślić, że zwolnienie przedmiotowe określone w ustawie o PIT obejmuje wyłącznie świadczenia rzeczowe i pieniężne.

PODSTAWA PRAWNA:

art. 12 oraz art. 21 ust. 1 pkt 67 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz.U. z 2012 r. poz. 361 ze zm.),

art. 2 oraz art. 8 ust. 2 ustawy z 4 marca 1994 r. o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych (tekst jedn.: Dz.U. z 2015 r. poz. 111 ze zm.).

Jan Borski
doradca finansowy

Półkolonie zalicza się do wypoczynku objętego zwolnieniem z PIT

Do półkolonii, jako jednej z form wypoczynku dzieci i młodzieży, można zastosować zwolnienie podatkowe z podatku dochodowego od osób fizycznych.

W sytuacji gdy pracodawca dopłaca ze środków zakładowego funduszu świadczeń socjalnych do wypoczynku dzieci i młodzieży w wieku do lat 18, zorganizowanego w formie półkolonii na zasadach określonych w rozporządzeniu w sprawie warunków, jakie muszą spełniać organizatorzy wypoczynku dla dzieci i młodzieży szkolnej, a także zasad jego organizowania i nadzorowania, dopłaty te będą korzystać ze zwolnienia od podatku dochodowego niezależnie od ich wysokości na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 78 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej: ustawa o PIT).

Obowiązek zorganizowania wypoczynku przez podmioty prowadzące działalność w tym zakresie oznacza, że zasadnicze znaczenie ma formalnoprawne umocowanie danego podmiotu do wykonywania czynności związanych z organizowaniem wypoczynku, określone w dokumentach stanowiących podstawę funkcjonowania danego podmiotu. Istotne jest przy tym, czy podmiot świadczący tego typu usługi wypoczynkowe czyni to zgodnie ze specjalnymi regulacjami dotyczącymi organizowania wypoczynku dla dzieci i młodzieży.

WAŻNE

Organizatorami wypoczynku mogą być szkoły i placówki, osoby prawne i fizyczne, a także jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej.

Stosownie do treści art. 21 ust. 1 pkt 78 ustawy o PIT wolne od podatku dochodowego są dopłaty do: wypoczynku dzieci i młodzieży do lat 18, zorganizowanego przez podmioty prowadzące działalność w tym zakresie, w formie wczasów, kolonii, obozów i zimowisk, w tym również połączonego z nauką pobytu na leczeniu sanatoryjnym, w placówkach leczniczo-sanatoryjnych, rehabilitacyjno-szkoleniowych i leczniczo-opiekuńczych, oraz przejazdów związanych z tym wypoczynkiem i pobytem na leczeniu – z funduszu socjalnego, zakładowego funduszu świadczeń socjalnych oraz zgodnie z odrębnymi przepisami wydanymi przez właściwego ministra – niezależnie od ich wysokości. A także do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 760 zł, gdy wydatki są sfinansowane z innych źródeł.

Oznacza to, że dopłaty do wypoczynku podlegają zwolnieniu od podatku dochodowego, jeżeli spełnione są cztery następujące warunki:

- 1) wypoczynek jest zorganizowany;
 - 2) organizatorem wypoczynku jest podmiot prowadzący działalność w tym zakresie;
 - 3) forma wypoczynku nie odbiega swoim charakterem od wymienionych form wypoczynku, takich jak wczasy, kolonie, obozy lub zimowiska, przy czym może to być również wypoczynek połączony z nauką, pobyt na leczeniu sanatoryjnym, w placówkach leczniczo-sanatoryjnych, rehabilitacyjno-szkoleniowych, leczniczo-opiekuńczych;
 - 4) dopłata dotyczy dzieci i młodzieży uczestniczących w wypoczynku, które nie ukończyły 18. roku życia.
- By jednak można było zastosować przedmiotowe zwolnienie, warunki te muszą być spełnione łącznie. Półkolonie dla dzieci i młodzieży do lat 18, są formą wypoczynku w miejscu zamieszkania i powyższe warunki łącznie spełniają.

PODSTAWA PRAWNA:

art. 11–12 oraz art. 21 ust. 1 pkt 78 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz.U. z 2012 r. poz. 361 ze zm.).

Anna Duszyńska
właścicielka biura rachunkowego

Pobyt dziecka w hotelu nie korzysta z takich preferencji jak kolonie

Dofinansowanie pobytu hotelowego nie stanowi takiej formy wypoczynku, jaką są wczasy, obóz, kolonie lub zimowisko, dlatego nie korzysta z preferencji podatkowych.

Wartość świadczeń, które nie są objęte zwolnieniem z PIT, pracodawca jest zobowiązany doliczyć do wynagrodzenia wypłaconego w danym miesiącu i od łącznej kwoty obliczyć, pobrać i odprowadzić zaliczkę na podatek dochodowy, według zasad przewidzianych dla opodatkowania przychodów ze stosunku pracy, zgodnie z art. 31, 32 i 38 ww. ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

PRZYKŁAD Brak podstaw do dofinansowania

Pracownik skorzystał wraz z dzieckiem z czterodniowego pobytu w ośrodku wypoczynkowym stanowiącym własność pracodawcy. Zgodnie z regulaminem ZFŚS obowiązującym u pracodawcy, z tego tytułu przysługuje maksymalne dofinansowanie na jedną osobę uprawnioną w wysokości 200 zł. Pracodawca-właściciel obiektu nie jest podmiotem prowadzącym działalność w zakresie organizowania wypoczynku, zgodnie z rozporządzeniem MEN. Pobyt dziecka w ośrodku wypoczynkowym miał formę wypoczynku zgodnie z katalogiem ofert dla pracowników. Dofinansowanie wypoczynku dziecka nie korzysta ze zwolnienia z podatku, gdyż nie spełnia warunku, że jego organizatorem był podmiot prowadzący działalność w zakresie wypoczynku dla dzieci i młodzieży. Tak więc wypłacone dofinansowanie z zakładowego funduszu świadczeń socjalnych stanowi przychód pracownika, z tym że do kwoty 380 zł, jako dofinansowanie do wypoczynku pracownika, korzysta ze zwolnienia od podatku na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 67 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej: ustawy o PIT).

Do przychodów ze stosunku pracy (stosunku służbowego) zalicza się każde świadczenie, które pracownik otrzymał w związku z pozostawaniem w stosunku pracy z pracodawcą. Do przychodów ze stosunku pracy zalicza się więc zarówno otrzymane przez pracownika pieniądze, jak i wartość pieniężną świadczeń w naturze, świadczenia pieniężne ponoszone za pracownika, wartość innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych.

Jednocześnie, zgodnie z treścią art. 21 ust. 1 pkt 67 ustawy o PIT, wolna od podatku dochodowego jest wartość otrzymywanych przez pracownika w związku z finansowaniem działalności socjalnej, o której mowa w przepisach o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych, rzeczowych świadczeń oraz otrzymanych przez niego w tym zakresie świadczeń pieniężnych, sfinansowanych w całości ze środków zakładowego funduszu świadczeń socjalnych lub funduszy związków zawodowych, łącznie do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 380 zł; rzeczowymi świadczeniami nie są bony, talony i inne znaki, uprawniające do ich wymiany na towary lub usługi.

Powyższe zwolnienie możliwe jest, jeżeli są spełnione łącznie następujące przesłanki:

- świadczenie ma charakter świadczenia rzeczowego lub pieniężnego,
- źródłem finansowania są w całości środki zakładowego funduszu świadczeń socjalnych lub funduszy związków zawodowych,
- świadczenie ma związek z finansowaniem działalności socjalnej,
- ich wysokość nie przekracza w roku podatkowym kwoty 380 zł.

WAŻNE

Wartość świadczeń rzeczowych i świadczeń pieniężnych przyznanych pracownikowi w danym roku podatkowym podlega sumowaniu.

W sytuacji jednak, gdy wystąpi nadwyżka powyżej kwoty 380 zł, wówczas różnicę należy zaliczyć do przychodu pracownika podlegającego opodatkowaniu i odprowadzić od niej zaliczkę na podatek dochodowy oraz wykazać w informacji PIT-11 jako przychód ze stosunku pracy.

Ponadto należy podkreślić, że użyte w przepisie art. 21 ust. 1 pkt 67 ustawy o PIT sformułowanie „sfinansowane w całości z zakładowego funduszu świadczeń socjalnych lub funduszy związków zawodowych” oznacza, że pracodawca bądź związki zawodowe są ze swej strony zobligowane do finansowania lub współfinansowania świadczeń na rzecz pracownika wyłącznie z wymienionych w tym przepisie funduszy. Przepis ten zatem określa źródło finansowania świadczeń, uznając, że dla zastosowania zwolnienia od podatku konieczne jest, aby pracodawca nie sfinansował tych świadczeń z innych źródeł niż zakładowy fundusz świadczeń socjalnych.

WAŻNE

Ustawodawca nie odnosi się do wielkości udziału w finansowaniu świadczeń rzeczowych, tj. możliwe jest zarówno pokrycie przez zakład pracy 100% wartości świadczeń, jak i częściowe sfinansowanie.

Reasumując, należy stwierdzić, że kwota dofinansowania do wypoczynku dla pracownika jako świadczenie pieniężne, które zostanie sfinansowane ze środków zakładowego funduszu świadczeń socjalnych w ramach finansowania działalności socjalnej, korzystać będzie ze zwolnienia na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 67 ustawy o PIT, w granicach określonych w tym przepisie. Przedmiotowe zwolnienie obejmuje tylko świadczenia łącznie wynoszące nie więcej niż 380 zł w roku podatkowym, przy czym wartość świadczeń rzeczowych i świadczeń pieniężnych przyznanych pracownikowi podlega sumowaniu. W sytuacji jednak, gdy wystąpi nadwyżka powyżej tej kwoty, wówczas tę różnicę należy zaliczyć do przychodu pracownika podlegającego opodatkowaniu, odprowadzić od niej zaliczkę na podatek dochodowy oraz wykazać w informacji PIT-11 jako przychód ze stosunku pracy.

Z kolei zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 78 ustawy o PIT wolne od podatku dochodowego są dopłaty do: wypoczynku zorganizowanego przez podmioty prowadzące działalność w tym zakresie, w formie wczasów, kolonii, obozów i zimowisk, w tym również połączonego z nauką pobytu na leczeniu sanatoryjnym, w placówkach leczniczo-sanatoryjnych, rehabilitacyjno-szkoleniowych i leczniczo-opiekuńczych, oraz przejazdów związanych z tym wypoczynkiem i pobytem na leczeniu dzieci i młodzieży do lat 18 z funduszu socjalnego, zakładowego funduszu świadczeń socjalnych oraz zgodnie z odrębnymi przepisami wydanymi przez właściwego ministra, niezależnie od ich wysokości. A do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 760 zł, gdy finansowane jest z innych źródeł.

Ustawodawca jednoznacznie określił katalog zwolnień, a także wymóg dla organizatorów tego wypoczynku, co powoduje, że tylko dopłaty do wypoczynku zorganizowanego przez podmioty prowadzące działalność w tym zakresie korzystają ze zwolnienia, o którym mowa wyżej.

Wprowadzając obowiązek zorganizowania wypoczynku przez podmioty prowadzące działalność w tym zakresie, ustawodawca nie sprecyzował bliżej tego pojęcia. Powołany przepis nie wskazuje, czy ma być to podmiot, który świadczy usługi wypoczynkowe w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, czy też podmiot zajmujący się statutowo tego typu działalnością. Istotne jest to, czy tego typu wypoczynek organizowany jest zgodnie ze specjalnymi regulacjami dotyczącymi organizowania wypoczynku dla dzieci i młodzieży, tj. zgodnie z rozporządzeniem ministra edukacji narodowej w sprawie warunków, jakie muszą spełniać organizatorzy wypoczynku dla dzieci i młodzieży szkolnej, a także zasad jego organizowania i nadzorowania.

PODSTAWA PRAWNA:

art. 11, art. 21 ust. 1 pkt 67, art. 21 ust. 1 pkt 78 oraz art. 31–32 i art. 38 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz.U. z 2012 r. poz. 361 ze zm.),

art. 2 oraz art. 8 ust. 2 ustawy z 4 marca 1994 r. o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych (tekst jedn.: Dz.U. z 2015 r. poz. 111 ze zm.).

Anna Duszyńska
właścicielka biura rachunkowego

Po potwierdzeniu prawa do zwolnienia pracodawca zwróci pobraną zaliczkę

Dopłata do wypoczynku dziecka, które przebywa na obozie zorganizowanym przez biuro podróży, jest zwolniona z PIT. Po potwierdzeniu uprawnień biura pracodawca powinien zwrócić pobraną zaliczkę na podatek od kwoty dofinansowania.

Do podmiotów prowadzących działalność w zakresie wypoczynku zaliczyć można m.in. te podmioty, które świadczą usługi wypoczynkowe w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, np.: biura turystyczne, biura podróży. Tym samym zakład pracy nie ma podstaw do opodatkowania uzyskanego przez pracownika dofinansowania z zakładowego funduszu świadczeń socjalnych do zorganizowanego przez biuro podróży obozu dla niepełnoletniego dziecka.

Faktem jest, że podstawową zasadą obowiązującą w przepisach ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej: ustawy o PIT) jest zasada powszechności opodatkowania. W myśl tej zasady opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegają wszelkiego rodzaju dochody, z wyjątkiem wymienionych w art. 21, 52, 52a i 52c oraz dochodów, od których na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej zaniechano poboru podatku.

Na mocy art. 12 ust. 1 ustawy o PIT za przychody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej oraz spółdzielczego stosunku pracy uważa się wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne oraz wartość pieniężną świadczeń w naturze bądź ich ekwiwalenty, bez względu na źródło finansowania tych wypłat i świadczeń. W szczególności są to: wynagrodzenia zasadnicze, wynagrodzenia za godziny nadliczbowe, różnego rodzaju dodatki, nagrody, ekwiwalenty za niewykorzystany urlop i wszelkie inne kwoty niezależnie od tego, czy ich wysokość została z góry ustalona, a ponadto świadczenia pieniężne ponoszone za pracownika, jak również wartość innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych.

PRZYKŁAD Uzupełnienie dokumentów dla zwolnienia

Pracownik w lipcu przedstawił fakturę, na podstawie której uprawniony jest do uzyskania dofinansowania z funduszu socjalnego. Po uzyskaniu dopłaty okazało się, że został mu potrącony podatek dochodowy, gdyż zdaniem pracodawcy nie przedstawił wystarczających dowodów, że zwolnienie takie się mu należy. Poprosił więc drogą e-mailową biuro podróży o przesłanie stosownego dokumentu, który pozwoli uzyskać zwrot potrąconego podatku. Pracownik otrzymał zaświadczenie o wpisie do Rejestru Organizatorów Turystyki i Pośredników Turystycznych i o tym, że biuro posiada wszelkie stosowne uprawnienia do organizowania wypoczynku dla dzieci i młodzieży. Ponadto biuro przesłało kopię zgłoszenia przedmiotowego obozu w Ministerstwie Edukacji Narodowej. Oznacza to, że taka dopłata do zorganizowanego wypoczynku dziecka korzysta ze zwolnienia od podatku dochodowego, określonego w art. 21 ust. 1 pkt 78 ustawy o PIT, a w konsekwencji pracodawca powinien zwrócić pracownikowi kwotę pobranej wcześniej z tego tytułu zaliczki na podatek.

Tak szerokie zdefiniowanie pojęcia przychodu wskazuje, że w każdym przypadku, w którym uzyska on realną korzyść, będzie to rodzić obowiązek zwiększenia przychodu, z wyjątkiem świadczeń określonych w katalogu zwolnień przedmiotowych. A zatem do przychodów ze stosunku pracy (stosunku służbowego) zalicza się każde świadczenie, które pracownik otrzymał w związku z pozostawaniem w stosunku pracy z pracodawcą. Do przychodów ze stosunku pracy zalicza się więc zarówno otrzymane przez pracownika pieniądze, jak i wartość pieniężną świadczeń w naturze, świadczenia pieniężne ponoszone za pracownika, wartość innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych.

Jednocześnie, zgodnie z treścią art. 21 ust. 1 pkt 78 ustawy o PIT, wolne od podatku dochodowego są dopłaty do: wypoczynku zorganizowanego przez podmioty prowadzące działalność w tym zakresie w formie wczasów, kolonii, obozów i zimowisk, w tym również połączonego z nauką pobytu na leczeniu sanatoryjnym, w placówkach leczniczo-sanatoryjnych, rehabilitacyjno-szkoleniowych i leczniczo-opiekuńczych oraz przejazdów związanych z tym wypoczynkiem i pobytem na leczeniu dzieci i młodzieży do lat 18 z funduszu socjalnego, zakładowego funduszu świadczeń socjalnych oraz zgodnie z odrębnymi przepisami wydanymi przez właściwego ministra – niezależnie od ich wysokości.

WAŻNE

Dopłaty do wypoczynku, które są finansowane z zakładowego funduszu świadczeń socjalnych, podlegają w całości zwolnieniu z podatku dochodowego, natomiast w przypadku sfinansowania z innych źródeł – zwolnienie przysługuje do wysokości nieprzekraczającej w roku kwoty 760 zł.

Uprzywilejowanie przez ustawodawcę czterech form wypoczynku oznacza, że nie każda dopłata do niego może korzystać ze zwolnienia. Preferowany jest wypoczynek zorganizowany przybierającym postać wczasów, kolonii, obozu lub zimowiska. Ustawodawca jednoznacznie określił katalog zwolnień, a także wymóg dla organizatorów tego wypoczynku, co powoduje, że tylko dopłaty do wypoczynku zorganizowanego przez podmioty prowadzące działalność w tym zakresie – korzystają ze zwolnienia, o którym mowa wyżej.

Wprowadzając obowiązek zorganizowania wypoczynku przez podmioty prowadzące działalność w tym zakresie, ustawodawca nie sprecyzował bliżej tego pojęcia. Powołany przepis nie wskazuje, czy ma być to podmiot, który świadczy usługi organizacji wypoczynku w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, czy też podmiot zajmujący się statutowo tego typu działalnością.

Do podmiotów prowadzących działalność w zakresie wypoczynku zaliczyć można zarówno te podmioty, które świadczą usługi wypoczynkowe w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, np.: biura turystyczne, biura podróży, jak również i te, które zajmują się statutowo tego rodzaju działalnością, m.in. szkoły i placówki, osoby prawne i fizyczne, a także jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, wymienione w rozporządzeniu ministra edukacji narodowej z 21 stycznia 1997 r. w sprawie warunków, jakie muszą spełniać organizatorzy wypoczynku dla dzieci i młodzieży szkolnej, także zasad jego organizowania i nadzorowania (Dz.U. nr 12, poz. 67 ze zm.).

Tak więc zasadnicze znaczenie ma formalnoprawne umocowanie danego podmiotu do wykonywania czynności związanych z organizowaniem wypoczynku, określone w dokumentach stanowiących podstawę funkcjonowania danego podmiotu, tj. czy podmiot organizujący wypoczynek dla dzieci statutowo zajmuje się tego typu działalnością, czy też czyni to w ramach działalności gospodarczej. Przez zorganizowany wypoczynek należy więc rozumieć wszelkie formy wypoczynku zorganizowanego, czyli przygotowanego przez podmiot, który zajmuje się statutowo lub w ramach działalności gospodarczej organizacją wypoczynku.

PODSTAWA PRAWNA:

art. 12 oraz art. 21 ust. 1 pkt 78 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz.U. z 2012 r. poz. 361 ze zm.),

art. 2 oraz art. 8 ust. 2 ustawy z 4 marca 1994 r. o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych (tekst jedn.: Dz.U. z 2015 r. poz. 111 ze zm.).

Anna Duszyńska
właścicielka biura rachunkowego

Administrator ZFŚS nie działa w charakterze podatnika VAT

Świadczenia z zakładowego funduszu świadczeń socjalnych nie będą podlegać podatkowi od towarów i usług.

Przepisy ustawy o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych określają nie tylko odbiorców zakładowej działalności socjalnej i rodzaje świadczeń pracodawcy na rzecz pracownika, które mogą być finansowane z tego funduszu. W art. 12 ustanowiono np., iż środki są gromadzone na odrębnym rachunku bankowym. Zgodnie natomiast z art. 10 tej ustawy środkami funduszu administruje pracodawca. Przy czym administrowanie oznacza wykonywanie obowiązków i uprawnień określonych wobec pracodawcy w ustawie o ZFŚS.

W szczególności dotyczy to zapewnienia obsługi technicznej, kadrowej i finansowej niezbędnej do funkcjonowania funduszu w zakładzie oraz odpowiedzialność za przestrzeganie przepisów ustawy o ZFŚS. Administrowanie nie jest tożsame z wyłącznym dysponowaniem.

WAŻNE

Podmiot zobowiązany do utworzenia i administrowania zakładowym funduszem socjalnym podejmuje działania techniczne o charakterze nieodpłatnym, które pozostają całkowicie poza prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą.

Zakładowy fundusz świadczeń socjalnych jest funduszem specjalnym, co oznacza, że pracodawca jest administratorem funduszu i nie może dowolnie dysponować środkami socjalnymi, które powinny być prawnie i rachunkowo wyodrębnione z innych jego środków finansowych. Właścicielem środków zgromadzonych na rachunku bankowym funduszu jest zakładowy fundusz świadczeń socjalnych, a nie zakład pracy. Tym samym podmiot nie rozpoczyna i nie prowadzi działalności gospodarczej w celu dysponowania funduszem socjalnym. Wykonuje te czynności tylko dlatego, że taki obowiązek nakłada na niego ustawa o ZFŚS. Takiego stanu rzeczy nie zmienia nawet okoliczność, że w ramach wypoczynku oferowane są – np. jako bonusy – dodatkowe usługi, które świadczy inna firma.

WAŻNE

Podmiot, wykonując na rzecz osób uprawnionych, wskazanych w ustawie o ZFŚS, czynności w niej określone – nie działa w charakterze podatnika VAT.

W przypadku częściowego lub całościowego partycypowania w kosztach nabytych usług obcych przez pracownika trudno bowiem uznać, że odpłatność czyniona przez tę osobę ma charakter wynagrodzenia za usługę pracodawcy, gdyż jego usługa w tym zakresie – jako administratora funduszu – ma charakter jedynie pośredniczenia w udostępnianiu pracownikom usługi obcej, sfinansowanej ze środków funduszu, z tytułu

którego to działania pracodawca nie uzyskuje żadnego wynagrodzenia, gdyż odpłatność pracownika przekazywana jest na rachunek ZFŚS.

Zatem przekazanie pracownikom korzystającym z dofinansowania z ZFŚS dodatkowych bonusów oferowanych w cenie pobytu w ośrodku wypoczynkowym, w sytuacji gdy wczasy zamawia komisja socjalna – pracodawca działa jako administrator ZFŚS, w związku z czym nie działa jako podatnik podatku od towarów i usług, zatem finansowane z Funduszu świadczenia nie podlegają opodatkowaniu tym podatkiem.

W odniesieniu do możliwości odliczenia przez pracodawcę VAT naliczonego, związanego z zakupem bonusów będących przedmiotem świadczeń socjalnych, należy wskazać, że zgodnie z art. 86 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług (dalej: ustawa o VAT), w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych – podatnikowi, o którym mowa w art. 15, przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, z zastrzeżeniem art. 114, art. 119 ust. 4, art. 120 ust. 17 i 19 oraz art. 124.

Tak więc prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przysługuje wówczas, gdy zostaną spełnione określone warunki, tzn. odliczenia tego dokonuje podatnik podatku od towarów i usług oraz gdy towary i usługi, z których nabyciem podatek został naliczony, są wykorzystywane do czynności opodatkowanych.

WAŻNE

Warunkiem umożliwiającym skorzystanie z prawa do odliczenia VAT jest bezpośredni i bezsporny związek zakupów z wykonanymi czynnościami opodatkowanymi, tzn. których następstwem jest określenie podatku należnego (powstanie zobowiązania podatkowego).

Przedstawiona wyżej zasada wyklucza możliwość dokonania odliczenia podatku naliczonego związanego z towarami i usługami, które nie są wykorzystywane do czynności opodatkowanych, czyli w przypadku ich wykorzystywania do czynności zwolnionych od podatku i niepodlegających temu podatkowi.

Zasady odliczania podatku naliczonego związanego z czynnościami, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, jak i czynności, w związku z którymi takie prawo nie przysługuje, zostały uregulowane szczegółowo w art. 90 ustawy o VAT. Zgodnie z art. 90 ust. 1 tej ustawy, w stosunku do towarów i usług, które są wykorzystywane przez podatnika do wykonywania czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, jak i czynności, w związku z którymi takie prawo nie przysługuje, podatnik jest obowiązany do odrębnego określenia kwot podatku naliczonego związanych z czynnościami, w stosunku do których podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego.

Jeżeli nie jest możliwe wyodrębnienie całości lub części tych kwot, podatnik może pomniejszyć kwotę podatku należnego o taką część kwoty podatku naliczonego, którą można proporcjonalnie przypisać czynnościom, w stosunku do których podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, z zastrzeżeniem ust. 10 (art. 90 ust. 2 ustawy o VAT).

Podatnik w momencie nabycia towarów oraz usług określa, czy nabywane przez niego towary i usługi będą wykorzystywane w prowadzonej przez niego działalności opodatkowanej. W konsekwencji podatnik może obniżyć kwotę podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, w sytuacji gdy występuje związek pomiędzy poniesionymi wydatkami, a wykonywanymi z tytułu prowadzonej działalności czynnościami opodatkowanymi.

Zatem, skoro w sytuacji gdy wczasy zamawia komisja socjalna – pracodawca działa jako administrator ZFŚS, w związku z czym nie działa jako podatnik VAT, to nie przysługuje mu prawo do odliczenia podatku naliczonego

z tytułu poniesionych na rzecz osób uprawnionych wydatków sfinansowanych z ZFŚS. A więc nie przysługuje mu prawo do odliczenia podatku naliczonego związanego z zakupem bonusów będących przedmiotem świadczeń socjalnych.

PODSTAWA PRAWNA:

art. 15 ust. 12, art. 86 ust. 2 oraz art. 90 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn.: Dz.U. z 2011 r. nr 177, poz. 1054 ze zm.),

art. 10 oraz art. 12 ustawy z 4 marca 1994 r. o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych (tekst jedn.: Dz.U. z 2015 r. poz. 111 ze zm.).

Stefan Woliński
specjalista ds. podatków

Zwolnione z VAT są tylko kolonie objęte ustawą o systemie oświaty

Każdy organizator półkolonii dla dzieci i młodzieży, nad którymi nadzór sprawuje kuratorium, może skorzystać ze zwolnienia z VAT. Natomiast przy organizacji kolonii zwolnienie z podatku od towarów i usług dotyczy jedynie podmiotów działających w systemie oświaty.

W przypadku organizatora kolonii dla dzieci i młodzieży niedziałającego w systemie oświaty zwolnienie z VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 24 lit. a) ustawy o podatku od towarów i usług (dalej: ustawa o VAT) nie będzie miało zastosowania do całej usługi organizowania kolonii, a jedynie do – świadczonej w jej ramach – usługi w zakresie opieki nad dziećmi i młodzieżą. Warunkiem jest jednak wykonywanie jej w formach i na zasadach określonych w przepisach o systemie oświaty.

Stan faktyczny

Stowarzyszenie, w ramach odpłatnej działalności pożytku publicznego, organizuje kolonie i półkolonie: zimowe i letnie w czasie wolnym od zajęć szkolnych dla dzieci; wśród nich są również dzieci pochodzące z ubogich rodzin, objęte często opieką ośrodków pomocy społecznej, z rodzin wieloproblemowych. W trakcie wypoczynku realizowany jest program merytoryczny, uzupełniony organizacją dodatkowych atrakcji dla dzieci, np. wycieczek oraz zabaw na świeżym powietrzu. Letni wypoczynek organizowany jest zawsze na podstawie o rozporządzenia MEN oraz zgłaszany do kuratorium oświaty, które sprawuje nad nim nadzór.

Organizując kolonie, stowarzyszenie ponosi koszty noclegu, wyżywienia, koszty przewozu dzieci i młodzieży, koszty związane z uatrakcyjnianiem czasu wolnego. Usługi te świadczą różne podmioty, które wystawiają faktury bądź rachunki za wykonanie usługi. Uczestnicy kolonii uiszczają opłatę, która pokrywa koszty. Część dzieci z ubogich rodzin uiszcza symboliczną opłatę. Wówczas koszt pobytu takiego dziecka stowarzyszenie pokrywa ze środków własnych bądź otrzymanej dotacji z jednostek publicznych.

Stowarzyszenie organizuje półkolonie w szkołach, dzieci przebywają w placówce w dni robocze, od godz. 7.00 do 17.00, otrzymują dwa posiłki: drugie śniadanie i obiad, biorą udział w różnego rodzaju zajęciach. Poza wymienionymi usługami dzieci objęte są opieką wychowawczą, którą sprawuje wykwalifikowana kadra, posiadająca stosowne uprawnienia, zatrudniana na podstawie umowy zlecenia. Czy usługi te korzystają ze zwolnienia z VAT?

Stanowisko organu podatkowego

W stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2014 r., jeśli stowarzyszenie, organizując półkolonie dla dzieci i młodzieży, będzie spełniało wymagania przewidziane w rozporządzeniu ministra edukacji narodowej w zakresie form i zasad tego wypoczynku, to organizowane przez nie, na podstawie tego rozporządzenia, i zgłaszane przez stowarzyszenia półkolonie dla dzieci i młodzieży, których realizacja będzie podlegała kontroli przez kuratorium, będą zwolnione od podatku od towarów i usług na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 24 lit. a ustawy o VAT

Natomiast usługi organizowania kolonii mają wszelkie cechy usług turystycznych. Są więc objęte specjalną procedurą podatkową VAT. Opisywane zwolnienie nie będzie miało zastosowania do całej usługi organizowania kolonii, a jedynie do – świadczonej w jej ramach – usługi w zakresie opieki nad dziećmi i młodzieżą pod warunkiem wykonywania jej w formach i na zasadach określonych w przepisach o systemie oświaty.

Usługa opieki nad dziećmi jest zwolniona z VAT

Zarówno w treści ustawy o VAT, jak i w przepisach wykonawczych do niej, ustawodawca przewidział opodatkowanie niektórych czynności stawkami obniżonymi lub zwolnienie od podatku. Zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 24 tej ustawy zwalnia się od podatku usługi w zakresie opieki nad dziećmi i młodzieżą oraz dostawę towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane, wykonywane:

- w formach i na zasadach określonych w przepisach o pomocy społecznej oraz w przepisach o systemie oświaty,
- przez podmioty sprawujące opiekę nad dziećmi w wieku do 3 lat.

Jednocześnie w myśl art. 43 ust. 17 ustawy o VAT zwolnienie nie ma zastosowania do dostawy towarów lub świadczenia usług ściśle związanych z usługami podstawowymi, jeżeli nie są one niezbędne do wykonania zwolnionej usługi podstawowej lub ich głównym celem jest osiągnięcie dodatkowego dochodu przez podatnika, przez konkurencyjne wykonywanie tych czynności w stosunku do podatników niekorzystających z takiego zwolnienia.

Z kolei zgodnie z § 3 ust. 1 pkt 8 obowiązującego od 1 stycznia 2014 r. rozporządzenia ministra finansów w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług zwalnia się od podatku usługi obozów, kolonii lub usług o podobnym charakterze, organizowane przez szkoły i inne jednostki objęte ustawą o systemie oświaty, świadczone wyłącznie na rzecz dzieci i młodzieży z tych szkół i jednostek. By jednak skorzystać ze zwolnienia przewidzianego w tym rozporządzeniu, podatnik musi być jednostką objętą systemem oświaty w rozumieniu przepisów o systemie oświaty. Na mocy art. 2a ust. 1 ww. ustawy, system oświaty wspierają organizacje pozarządowe, w tym organizacje harcerskie, a także osoby prawne prowadzące statutową działalność w zakresie oświaty i wychowania.

Półkolonie są zwolnione z VAT

Zgodnie z art. 92a ust. 1 ustawy o systemie oświaty w czasie wolnym od zajęć szkolnych dla uczniów mogą być organizowane kolonie, obozy i inne formy wypoczynku. Na podstawie dyspozycji zawartej w ust. 2 tego artykułu minister właściwy do spraw oświaty i wychowania określił zasady organizowania form wypoczynku dla dzieci i młodzieży, o czym stanowi rozporządzenie MEN.

Stosownie do § 2 tego rozporządzenia organizatorami wypoczynku mogą być szkoły i placówki, osoby prawne i fizyczne, a także jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej. Rozporządzenie nie określa żadnych szczególnych wymagań co do formy prawnej, ani też warunków organizacyjno-finansowych, które powinien spełnić organizator. Ustala się jedynie wymagania dotyczące samych form wypoczynku: obowiązkiem organizatorów jest zapewnienie bezpiecznych warunków wypoczynku i właściwej opieki wychowawczej, a także zatrudnienie odpowiednio przygotowanej kadry pedagogicznej.

Podmioty działające w systemie oświaty

Katalog podmiotów objętych ustawą o systemie oświaty został wymieniony w jej art. 2, zgodnie z którym system oświaty obejmuje:

- przedszkola, w tym z oddziałami integracyjnymi, przedszkola specjalne oraz inne formy wychowania przedszkolnego;
- szkoły: podstawowe, w tym specjalne: integracyjne, z oddziałami integracyjnymi i sportowymi, sportowe i mistrzostwa sportowego, dalej – gimnazja, w tym: specjalne, integracyjne, dwujęzyczne, z oddziałami integracyjnymi, dwujęzycznymi, sportowymi i przysposabiającymi do pracy, sportowe i mistrzostwa sportowego; ponadto – ponadgimnazjalne, w tym: specjalne, integracyjne, dwujęzyczne, z oddziałami integracyjnymi, dwujęzycznymi i sportowymi, sportowe, mistrzostwa sportowego, rolnicze i leśne oraz artystyczne;
- placówki oświatowo-wychowawcze, w tym szkolne schroniska młodzieżowe, umożliwiające rozwijanie zainteresowań i uzdolnień oraz korzystanie z różnych form wypoczynku i organizacji czasu wolnego;
- placówki kształcenia ustawicznego, placówki kształcenia praktycznego oraz ośrodki dokształcania i doskonalenia zawodowego, umożliwiające uzyskanie i uzupełnienie wiedzy ogólnej, umiejętności i kwalifikacji zawodowych;
- placówki artystyczne – ogniska artystyczne umożliwiające rozwijanie zainteresowań i uzdolnień artystycznych;
- poradnie psychologiczno-pedagogiczne, w tym poradnie specjalistyczne udzielające dzieciom, młodzieży, rodzicom i nauczycielom pomocy psychologiczno-pedagogicznej, a także pomocy uczniom w wyborze kierunku kształcenia i zawodu;
- młodzieżowe ośrodki wychowawcze, młodzieżowe ośrodki socjoterapii, specjalne ośrodki szkolno-wychowawcze oraz specjalne ośrodki wychowawcze dla dzieci i młodzieży wymagających stosowania specjalnej organizacji nauki, metod pracy i wychowania, a także ośrodki umożliwiające dzieciom i młodzieży, o których mowa w art. 16 ust. 7, a także dzieciom i młodzieży z upośledzeniem umysłowym z niepełnosprawnościami sprzężonymi realizację odpowiednio obowiązku, o którym mowa w art. 14 ust. 3, obowiązku szkolnego i obowiązku nauki;
- placówki zapewniające opiekę i wychowanie uczniom w okresie pobierania nauki poza miejscem stałego zamieszkania;
- zakłady kształcenia i placówki doskonalenia nauczycieli;
- biblioteki pedagogiczne;
- kolegia pracowników służb społecznych.

W myśl § 6 ust. 1 rozporządzenia organizator wypoczynku może go zorganizować po przedstawieniu kuratorowi oświaty, właściwemu ze względu na miejsce siedziby lub zamieszkania organizatora, zgłoszenia wypoczynku. Wzór tego zgłoszenia określa załącznik nr 1 do rozporządzenia. Wypełniwszy ten wymóg przy organizacji pólkolonii, stowarzyszenie spełnia warunki do zwolnienia tej usługi z VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 24 ustawy.

Nieopodatkowane są tylko kolonie objęte ustawą o systemie oświaty

Z kolei zgodnie z § 3 ust. 1 pkt 8 obowiązującego od 1 stycznia 2014 r. rozporządzenia ministra finansów w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług zwalnia się od podatku usługi obozów, kolonii lub usługi o podobnym charakterze, organizowane przez szkoły i inne jednostki objęte ustawą o systemie oświaty świadczone wyłącznie na rzecz dzieci i młodzieży z tych szkół i jednostek.

By jednak skorzystać ze zwolnienia przewidzianego w tym rozporządzeniu, podatnik musi być jednostką objętą systemem oświaty w rozumieniu przepisów o systemie oświaty. Jeśli nią jest – jak w przypadku przedmiotowego stowarzyszenia, przepis o tym zwolnieniu przy organizacji kolonii nie może mieć zastosowania, a taka usługa kwalifikuje się do usług turystyki. Ustawa o podatku od towarów i usług nie zawiera definicji „usług turystyki”. Nie zawiera także odesłań do definicji zawartych w innych aktach normatywnych. W orzecznictwie przyjęło się, iż usługa turystyki to kompleksowa usługa świadczona na rzecz turysty obejmująca swym zakresem częściowe usługi, bez których dana impreza turystyczna nie mogłaby się odbyć.

Podkreślić należy, że art. 119 ustawy o VAT określa procedurę szczególną, przewidującą uregulowania specyficzne dla działalności turystycznej i stanowiące odstępstwo od ogólnych zasad opodatkowania VAT.

Zgodnie z tym artykułem podstawą opodatkowania przy wykonywaniu usług turystyki jest kwota marży pomniejszona o kwotę należnego podatku, z zastrzeżeniem ust. 5. W świetle art. 119 ust. 2 przez taką marżę rozumie się różnicę między kwotą, którą ma zapłacić nabywca usługi, a faktycznymi kosztami poniesionymi przez podatnika z tytułu nabycia towarów i usług od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty. Przez usługi dla bezpośredniej korzyści turysty rozumie się usługi stanowiące składnik świadczonej usługi turystyki, a w szczególności transport, zakwaterowanie, wyżywienie, ubezpieczenie.

Regulacje te odnoszą się do usług, które w całości składają się na usługę turystyczną. Użycie w cytowanym przepisie słowa „w szczególności” oznacza, że jest to katalog otwarty. Konsekwentnie inne usługi stanowiące składnik usługi turystyki również powinny być uwzględnione. Podkreślić również należy, iż czynnikiem wyróżniającym konkretną czynność jako usługę jest przede wszystkim to, że świadczenie tej czynności zmierza do zaspokojenia określonej potrzeby zamawiającego.

WAŻNE

Za usługi turystyki należy uznać zorganizowane lub indywidualne wyjazdy wypoczynkowe połączone z rekreacją i rozrywką, tzn. kompleksowym programem imprez. Usługi turystyki są opodatkowane VAT na szczególnych zasadach.

Ponieważ ustawa o podatku od towarów i usług nie określa jednoznacznie, jakiego rodzaju usługi są usługami nabywanymi dla bezpośredniej korzyści, to na podstawie art. 119 ust. 2 tej ustawy przyjąć należy, że nabycie tych usług i towarów, które zaspokajają potrzeby i oczekiwania turysty w trakcie korzystania z usługi turystycznej, będzie w przypadku wykonywania usług turystyki stanowić element kalkulacyjny do określenia marży.

W myśl art. 119 ust. 3 przepis ust. 1 stosuje się bez względu na to, kto nabywa usługę turystyki, w przypadku gdy podatnik:

- działa na rzecz nabywcy usługi we własnym imieniu i na własny rachunek;
 - przy świadczeniu usługi nabywa towary i usługi od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty.
- Łączne spełnienie powyższych przesłanek przesądza o obligatoryjności zastosowania szczególnej procedury opodatkowania marży usług turystyki.

Według art. 119 ust. 3a ustawy o VAT podatnicy, o których mowa w ust. 3, są obowiązani prowadzić ewidencję, z uwzględnieniem kwot wydatkowanych na nabycie towarów i usług od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty oraz posiadać dokumenty, z których wynikają te kwoty. Przedmiotowa regulacja w sposób kategoryczny zobowiązuje podatników świadczących usługi turystyki do prowadzenia specyficznej dla tego rodzaju działalności ewidencji. Podstawowym obowiązkiem podatnika podatku od towarów i usług jest prawidłowe opodatkowanie wykonywanych czynności podlegających opodatkowaniu. A zatem do poprawnego ustalenia podstawy opodatkowania usług turystycznych, opodatkowanych wg szczególnej procedury,

określonej przepisem art. 119 ust. 1 ustawy o VAT, konieczne jest prowadzenie ewidencji, o której mowa w art. 119 ust. 3a tej ustawy.

W przypadku gdy przy świadczeniu usługi turystyki, oprócz usług nabywanych od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty, podatnik wykonuje we własnym zakresie część świadczeń w ramach tej usługi (usługi własne), odrębnie ustala się podstawę opodatkowania dla usług własnych i odrębnie w odniesieniu do usług nabytych od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty. W celu określenia podstawy opodatkowania dla usług własnych stosuje się odpowiednio przepisy art. 29a (art. 119 ust. 5 ustawy o VAT).

Należy podkreślić, że do towarów i usług nabytych dla bezpośredniej korzyści turysty można zaliczyć jedynie takie towary i usługi, które podatnik nabywa od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty i które nie stanowią jednocześnie „środków” do świadczenia usługi własnej podatnika, będącej następnie elementem kompleksowej usługi turystycznej. Natomiast wszelkie towary i usługi nabywane przez podatnika dla świadczenia usługi własnej, stanowiącej następnie element usługi turystyki, należy uznać za wydatki dotyczące usług własnych.

W przypadkach, o których mowa w ust. 5 – na podstawie art. 119 ust. 6 ustawy o VAT – podatnik obowiązany jest do wykazania w prowadzonej ewidencji, jaka część należności za usługę przypada na usługi nabyte od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty, a jaka na usługi własne.

W przedmiotowej sprawie szczególna procedura opodatkowania wynikająca z art. 119 ustawy o VAT będzie miała zastosowanie do wszystkich czynności nabywanych od innych podatników dla bezpośredniej korzyści uczestników kolonii.

Stowarzyszenie nie jest bowiem właścicielem obiektu, w którym zapewniony jest nocleg dla uczestników, nie posiada własnego środka transportu na przewóz uczestników do miejsca wypoczynku. Najczęściej korzysta z obiektów szkolnych. Faktury za nocleg, wyżywienie i inne koszty związane z pobytem uczestników na kolonii wystawiane są na stowarzyszenie. Organizując kolonie, stowarzyszenie ponosi koszty noclegu, wyżywienia, koszty przewozu dzieci i młodzieży, koszty związane z uatrakcyjnianiem czasu wolnego. Usługi te świadczą różne podmioty, które wystawiają faktury bądź rachunki za wykonanie usługi. Usługi w zakresie organizowania wypoczynku nabywane są wyłącznie dla bezpośredniej korzyści uczestników kolonii.

Tak opisane świadczenia generujące u podatnika koszty: noclegu, wyżywienia, przewozu dzieci i młodzieży, koszty związane z uatrakcyjnianiem czasu wolnego, które podatnik nabywa w całości od innych podatników dla bezpośredniej korzyści uczestników kolonii, stanowią elementy usługi turystyki, a stowarzyszenie działa dla tej czynności jako podatnik zdefiniowany w cytowanym art. 119 ust. 3 ustawy o VAT.

Zatem opisane świadczenia nabywane od innych podatników dla bezpośredniej korzyści uczestników kolonii podlegają opodatkowaniu zgodnie z procedurą szczególną wynikającą z art. 119 ustawy o VAT, według stawki podatku od towarów i usług określonej w art. 41 ust. 1 ustawy o VAT, tj. 23%. Natomiast świadczenie usług własnych przez stowarzyszenie w zakresie organizowania kolonii skutkować będzie stosowaniem zasad ogólnych według stawek podatku VAT właściwych dla poszczególnych usług.

PODSTAWA PRAWNA:

art. 43 ust. 1 pkt 24 oraz art. 119 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn.: Dz.U. z 2011 r. nr 177, poz. 1054 ze zm.).

Stefan Woliński
specjalista ds. podatków

Od dopłaty do pobytu dziecka na obozie nie trzeba pobierać zaliczki

Wypłacenie dopłaty ze środków zakładowego funduszu świadczeń socjalnych do wypoczynku dziecka, w postaci obozu zorganizowanego przez podmiot prowadzący działalność w tym zakresie, nie skutkuje powstaniem obowiązków płatnika w zakresie poboru zaliczki na podatek dochodowy. Muszą być przy tym jednak spełnione warunki zwolnienia dopłaty z PIT.

Dopłaty do wypoczynku, które spełniają wszystkie warunki określone w prawie podatkowym, a są finansowane z zakładowego funduszu świadczeń socjalnych, podlegają w całości zwolnieniu od opodatkowania podatkiem dochodowym. Natomiast w przypadku sfinansowania ich z innych źródeł – zwolnienie przysługuje do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 760 zł.

Do przychodów ze stosunku pracy (stosunku służbowego) zalicza się każde świadczenie, które pracownik otrzymał w związku z faktem pozostawania w stosunku pracy z pracodawcą. A zatem do przychodów ze stosunku pracy zalicza się zarówno otrzymane przez pracownika pieniądze, jak i wartość pieniężną świadczeń w naturze, świadczenia pieniężne ponoszone za pracownika, wartość innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych. W myśl art. 31 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej: ustawa o PIT), osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej (zakłady pracy) są obowiązane jako płatnicy obliczać i pobierać w ciągu roku zaliczki na podatek dochodowy od osób, które uzyskują od tych zakładów przychody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej lub spółdzielczego stosunku pracy, zasiłki pieniężne z ubezpieczenia społecznego wypłacane przez zakłady pracy, a w spółdzielniach pracy – wypłaty z tytułu udziału w nadwyżce bilansowej.

Jednak, na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 78 tej ustawy o PIT wolne od podatku dochodowego są dopłaty do wypoczynku zorganizowanego przez podmioty prowadzące działalność w tym zakresie, w formie wczasów, kolonii, obozów i zimowisk, w tym również połączonego z nauką pobytu na leczeniu sanatoryjnym, w placówkach leczniczo-sanatoryjnych, rehabilitacyjno-szkoleniowych i leczniczo-opiekuńczych, oraz do przejazdów związanych z tym wypoczynkiem i pobytem na leczeniu – dzieci i młodzieży do lat 18:

- z funduszu socjalnego, zakładowego funduszu świadczeń socjalnych oraz zgodnie z odrębnymi przepisami wydanymi przez właściwego ministra – niezależnie od ich wysokości,
- z innych źródeł – do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 760 zł.

WAŻNE

Dla skorzystania ze zwolnienia na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 78 ustawy o PIT nie ma znaczenia fakt ukończenia 18. roku życia w trakcie odbywania wypoczynku, jak również moment wypłaty.

Jeśli więc ze zwolnienia podatkowego korzysta cała kwota dopłaty do wypoczynku dziecka, skutkuje to tym, że zakład pracy, działając jako płatnik, nie jest zobowiązany do pobrania i odprowadzenia zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych od tego świadczenia, zgodnie z art. 31 ustawy o PIT, ani od całości kwoty dopłaty, ani ewentualnej części takiej dopłaty przekazanej pracownikowi.

PODSTAWA PRAWNA:

art. 12 oraz art. 21 ust. 1 pkt 78 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz.U. z 2012 r. poz. 361 ze zm.).

Stefan Woliński
specjalista ds. podatków



Wszystko w jednym miejscu!

Wydatki rozliczane od strony VAT, PIT/CIT oraz ustawy o rachunkowości

Czy poprawnie wyliczysz koszty uzyskania przychodu?

- ❖ Ile razy zastanawiałeś się, co możesz w nie wliczyć?
- ❖ Czy jesteś pewien, że poprawnie odliczasz VAT?
- ❖ Ile razy brak pewności co do zgodności z prawem sprawia, że rezygnujesz z bardzo korzystnych dla firmy rozwiązań?
- ❖ Czy dokonujesz rozliczeń zgodnie z ustawą o rachunkowości?

Sięgnij po praktyczne wsparcie na najwyższym poziomie
– magazyn „Koszty Podatkowe w Praktyce”

Zobacz więcej na www.kosztypodatkowe.wip.pl

Skontaktuj się z naszym Centrum Obsługi Klienta i zamów prenumeratę już dziś:
telefonicznie: 22 518 29 29, e-mailem: cok@wip.pl lub na www.fabrykawiedzy.com

1VA0013
ISBN 978-83-269-5165-7