

CIT: nagrody i premie z zysku nie są kosztem podatkowymMichał Gosek, [doradca podatkowy Poznań](#), Rödl & PartnerAleksandra Łączna, [konsultant podatkowy Poznań](#), Rödl & Partner**Od 1 stycznia br. wprost wyłączono możliwość uwzględniania w kosztach uzyskania przychodów kwot wypłacanych tytułem podziału (rozliczenia) wyniku finansowego jednostki (zysku netto).**

Nagrody wypłacane pracownikom z dochodu po opodatkowaniu spółki podlegają analogicznym obciążeniom jak wynagrodzenie za pracę: powinny być uwzględnione w podstawie wymiaru na składki ubezpieczeniowe (finansowane przez pracownika i płatnika-pracodawcę) oraz w podstawie opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych jako przychód ze stosunku pracy obdarowanych pracowników, zgodnie z ustawą o PIT. W związku z tym na płatniku ciąży obowiązek naliczenia, pobrania i odprowadzenia zaliczek na podatek dochodowy z tego tytułu. Należy podkreślić, że pojęcie „wynik finansowy netto” nie jest tożsame z pojęciem „dochód po opodatkowaniu”, ponieważ pierwsze jest kategorią prawa bilansowego, a drugie – prawa podatkowego, tym samym ich wartość może być rozbieżna. Jednak na potrzeby niniejszego artykułu, pojęcia te stosowane są przez autorów zamiennie.

BRAK REGULACJI USTAWOWEJ

Do końca 2017 r. kwestia możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów nagród i premii wypłacanych z zysku spółki pracownikom lub członkom zarządu nie była uregulowana ustawowo.

W art. 16 ust. 1 pkt 40 ustawy o CIT ustawodawca wprost wskazał, że nie stanowią kosztów uzyskania przychodów składki na ubezpieczenie społeczne oraz na Fundusz Pracy i na inne fundusze celowe utworzone na podstawie odrębnych ustaw - od nagród i premii, wypłacanych w gotówce lub w papierach wartościowych z dochodu po opodatkowaniu podatkiem dochodowym.

Fakt, iż należne od wypłat z zysku składki na ubezpieczenia społeczne finansowane przez pracodawcę nie stanowią kosztów podatkowych, nie miał znaczenia dla możliwości ujęcia w kosztach samych wypłat z zysku, gdyż w przepisie tym nie przewidziano wprost wyłączenia z kosztów podatkowych premii dla pracowników wypłacanych z dochodu po opodatkowaniu. Dlatego dla wypłacających kluczowa pozostawała kwestia możliwości ujęcia takich nagród wypłaconych pracownikom.

Możliwość ujęcia przedmiotowych wydatków w kosztach podatkowych wypłacającego, podatnicy uzależniali od kształtującej się linii interpretacyjnej organów podatkowych oraz orzecznictwa sądów administracyjnych. Stanowisko organów podatkowych i sądów administracyjnych przez długi czas nie było jednak jednolite.

SĄDY NIE MIAŁY JEDNEGO ZDANIA

Na przestrzeni lat wykształciły się dwie linie orzecznictwa, które funkcjonowały obok siebie.

W tych samych latach wydawane były przez NSA wyroki skrajnie odmienne, a jedne składy orzekające krytycznie odnosiły się do stanowiska prezentowane przez inne.

Pierwszy z nurtów orzecznictwa zapoczątkowany został wyrokiem NSA z 29 maja 2012 r. (II FSK 2208/10). W wyroku tym sąd orzekł, że skoro w myśl art. 7 ust. 2 ustawy o CIT dochód będący podstawą opodatkowania stanowi różnicę pomiędzy przychodami a kosztami ich uzyskania, obliczany w określonym przedziale czasu jakim jest rok podatkowy, to nie pozwala to na powtórne ujmowanie w kosztach uzyskania przychodów nagród wypłacanych pracownikom z zysku netto, a więc po wcześniejszym obciążeniu tego dochodu podatkiem dochodowym. Zdaniem sądu spowodowałoby to bowiem powiększenie puli kosztów uzyskania przychodów o wypłaconą kwotę, a tym samym pomniejszenie wcześniej obliczonego dochodu do opodatkowania, z którego wypłacono nagrody. Analogiczne stanowisko zaprezentowane zostało przez NSA w wyrokach z 3 października 2012 r. (II FSK 332/11), z 5 marca 2013 r. (II FSK 1375/11) czy z 16 kwietnia 2013 r. (II FSK 1692/11). Dodatkowym argumentem podnoszonym przez składy orzekające było założenie, że wydatki te nie mogą być traktowane jako poniesione w celu osiągnięcia bądź zabezpieczenia źródła przychodów, gdyż warunkiem wypłacenia dodatkowych wynagrodzeń pracownikom jest osiągnięcie zysku przez pracodawcę (innymi słowy: przychód poprzedza, a nawet jest warunkiem poniesienia przedmiotowego wydatku).

W świetle odmienniej linii orzeczniczej, prezentowanej przez NSA m.in. w wyrokach z 29 maja 2012 r. (II FSK 2275/10), z 29 kwietnia 2014 r. (II FSK 1220/12) czy 3 grudnia 2014 r. (II FSK 3618/13), świadczenia wypłacone pracownikom z opodatkowanego przez pracodawcę dochodu powinny być kwalifikowane jako wydatki wynikające ze stosunku pracy, zaś samo źródło finansowania tych wydatków nie może automatycznie dyskwalifikować możliwości ich zaliczenia w poczet kosztów uzyskania przychodów. Argument o zaniżeniu dochodu jest natomiast nietrafny z uwagi na to, że podatek dochodowy należny z tytułu dochodu wygenerowanego przez przedsiębiorcę w roku poprzednim został uprzednio obliczony i odprowadzony.

UCHWAŁY NSA KORZYSTNE DLA SPÓLEK

Wątpliwości rozwiąły na krótki czas uchwały składu siedmiu sędziów NSA z 22 czerwca 2015 r. (II FPS 3/15) oraz z 1 lutego 2016 r. (II FPS 5/15), przyjmujące za prawidłowe korzystne dla podatników (spółek) stanowisko, że wypłacane pracownikom wypłaty z podziału wyniku finansowego netto (dochodu po opodatkowaniu) są dla wypłacającego kosztami uzyskania przychodów.

W uzasadnieniu uchwały II FPS 5/15 NSA podniósł argument, że źródło pochodzenia środków pieniężnych przeznaczonych na wypłatę premii i nagród nie powinno mieć żadnego znaczenia przy ocenie, czy podnoszony wydatek stanowi koszt uzyskania przychodów. Kryterium możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów powinno być spełnienie ustawowych przesłanek kwalifikacji danego wydatku do kosztów podatkowych. A takie wynikają z art. 15 ust. 1 ustawy o CIT. Zgodnie z przepisami, kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1 ustawy o CIT. Oprócz określenia celu, kluczowe jest również powiązanie wydatku ze związkiem z prowadzoną działalnością gospodarczą oraz wiedzy o tym, w jakim stopniu poniesiony wydatek przyczynił się właśnie do osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów w okresie ponoszenia kosztów, ale też i w przyszłości.

Dlatego nie powinno budzić wątpliwości, że wypłaty nagród i premii z zysków spółki, tak jak inne wypłacane świadczenia pracownicze, mają związek z prowadzoną działalnością. Zapewniając pracownikom konkurencyjne wynagrodzenie, mają hamować ewentualne odejścia pracowników do konkurencji, a także motywować ich do dalszej efektywnej pracy nakierowanej na osiągnięcie dalszych przychodów zatrudniającego.

ZMIANA STANOWISKA FISKUSA

W ślad za ww. uchwałami zostały wydane indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego, w których organy podatkowe zaczęły prezentować stanowisko korzystne z punktu widzenia podatników stwierdzając, że nagrody dla pracowników, wypłacone z zysku wypłacającej spółki po opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych, są dla wypłacającego kosztami uzyskania przychodu w miesiącu ich wypłacenia (przykładowo interpretacja indywidualna dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 19 lutego 2016 r., IPPB6/4510-418/15-2/AK czy interpretacja indywidualna dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 6 października 2016 r., ILPB2/4510-1-61/16-2/PS).

CO SIĘ ZMIENIŁO OD NOWEGO ROKU...

Mając na uwadze ww. uchwały, w ustawie zmieniającej z 27 października 2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (dalej: ustawa zmieniająca) ustawodawca zdecydował się wprost wykluczyć możliwość uwzględniania w kosztach podatkowych kwot wypłacanych tytułem podziału (rozliczenia) wyniku finansowego jednostki (zysku netto). Nowelizacja przepisów zaczęła obowiązywać od 1 stycznia 2018 r.

Do katalogu wyłączeń z kosztów uzyskania przychodów zawartego w art. 16 ust. 1 ustawy o CIT dodany został punkt 15a. Zgodnie z tym przepisem wyłączone z kosztów podatkowych zostały kwoty wypłacane tytułem podziału (rozliczenia) wyniku finansowego jednostki (zysku netto). W regulacji tej mieszczą się właśnie wypłaty nagród i premii pracownikom z wypracowanego zysku.

Wynika z tego, że ustawodawca nie polemizuje z organami podatkowymi oraz sądami administracyjnymi co do zasadności kwalifikacji tych wydatków do kosztów uzyskania przychodów i uznaje prawidłowość stanowiska sądów administracyjnych i organów podatkowych. Kategoryzując ten wydatek jako koszty niestanowiące uzyskania przychodu, uniezależnia racjonalność danego wydatku oraz jego wpływ na powstanie przychodów od możliwości zaliczenia go do kosztów podatkowych. Od 2018 roku wydatek na nagrody i premie z zysku bezwzględnie podlega jednak wyłączeniu z kalkulacji wyniku podatkowego podatnika.

...I JAKIE MOGĄ BYĆ KONSEKWENCJE NOWELIZACJI

W uzasadnieniu do projektu ustawy, Ministerstwo Finansów wskazało na konieczność wprowadzenia jednoznacznego przepisu wyłączającego możliwość zaliczania do kosztów uzyskania przychodów jakichkolwiek części składowych zysku spółki, niezależnie od ich przeznaczenia.

Cel wprowadzenia kolejnego wyłączenia z kosztów uzyskania przychodów może wpisywać się w ogólne założenie wprowadzanych przez ustawodawcę zmian, czyli zahamowanie erozji podstawy opodatkowania podatkami dochodowymi.

Widocznym skutkiem tych zmian będzie brak możliwości umniejszenia podstawy opodatkowania o wydatki poniesione na wypłatę pracownikom nagród z dochodu po opodatkowaniu.

Analizując skutki podatkowe innych sposobów przeznaczenia zysku po opodatkowaniu, stwierdzić należy, że neutralne dla podatnika CIT pozostaje przekazanie zysku na kapitał rezerwowy oraz kapitał zapasowy. Z kolei przeznaczenie zysku na zwiększenie kapitału zakładowego wiąże się z podjęciem uchwały o zmianie umowy spółki, a także z obowiązkiem zapłaty podatku od czynności cywilnoprawnych oraz uiszczeniem zryczałtowanego podatku od dochodu z tytułu udziału w zysku. W przypadku wypłaty dywidend na rzecz wspólników (akcjonariuszy), spółka zobowiązana jest natomiast do pobrania podatku jako płatnik oraz do wypełnienia obowiązków informacyjnych. Powstaje pytanie, kto najbardziej odczuje wprowadzone zmiany i czy spółki nie zrezygnują z wypłat z zysku swoim pracownikom ze względu na brak możliwości uwzględniania tych wydatków w kosztach uzyskania przychodu. Należy mieć jednocześnie na uwadze, że premie są ważnym stymulantem efektywnej i wydajnej pracy pracowników.

Podstawa prawna: art. 16 ust. 1 pkt 15a ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym os osób prawnych (tekst jedn. DzU z 2017 r. poz. 2343 ze zm.) ustawa z 27 października 2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (DzU z 2017 r. poz. 2175)

NAGRODY I PREMIE Z ZYSKU – NA CZYM POLEGAJĄ

Spółka kapitałowa w uchwale zgromadzenia wspólników (lub zwyczajnego walnego zgromadzenia) decyduje o przeznaczeniu wypracowanego za dany rok obrotowy zysku finansowego netto. I tak, spółka może przeznaczyć zysk netto m.in. na wypłatę dywidendy, pokrycie straty z lat ubiegłych, utworzenie lub zwiększenie kapitału zapasowego i rezerwowego oraz na nagrody dla pracowników. Podział zysku w spółce kapitałowej może nastąpić dopiero po zatwierdzeniu rocznego sprawozdania finansowego przez organ zatwierdzający, a jeśli spółka podlega obowiązkowemu badaniu – także po wyrażeniu opinii przez biegłego rewidenta. Z kolei podziałowi podlega wynik finansowy netto osiągnięty za dany rok obrotowy, czyli wynik finansowy brutto pomniejszony o obowiązkowe obciążenia wyniku finansowego.

Źródło: <http://www.rp.pl/Podatek-dochodowy/301089991-CIT-nagrody-i-premie-z-zysku-nie-sa-kosztem-podatkowym.html>