

ZMIANY W PODATKU DOCHODOWYM OD OSÓB FIZYCZNYCH na 2018 - cz. 2

W niniejszym nr 3 "NOWOŚCI PODATKOWYCH" opisuję dalsze zmiany w podatku dochodowym (dalej PDOF) na 2018 r. koncentrując się na zmianach dotyczących bezpośrednio przedsiębiorców i osób wynajmujących. Większość tych zmian wprowadzono ustawą z 27.11.2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych- (...) oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym - **dalej PDOF** (Dz.U. z 2017 r., poz.2175).

PROGRAMY MOTYWACYJNE

⇒ W art. 24 ust. 11, 11a i 11b ustawy PDOF doprecyzowano regulacje dotyczące programów motywacyjnych, jednocześnie zdefiniowano pojęcie takiego programu. Po zmianie przepisów, jeżeli w wyniku realizacji programu motywacyjnego utworzonego przez spółkę akcyjną, spółkę akcyjną będącą jednostką dominującą, podatnik otrzyma lub nabędzie akcje tej spółki, wówczas przychód będzie powstawał w momencie odpłatnego zbycia tych akcji. Jednakże warunkiem takiej szczególnej formy opodatkowania będzie nabycie tych akcji w ramach programów motywacyjnych (przez który rozumie się system wynagradzania utworzony na podstawie uchwały walnego zgromadzenia).

⇒ W art. 10 ustawy PDOF wprowadzono nowy ust. 4, który wyłączył przychody uzyskiwane z programów motywacyjnych ze źródła „kapitały pieniężne” i związał je ze źródłem przychodów, w ramach którego zostały uzyskane te pochodne instrumenty finansowe lub prawa majątkowe, jako nieodpłatne świadczenie. W praktyce nastąpiła alokacja takich przychodów do źródła: przychód ze stosunku pracy, albo przychód z działalności wykonywanej osobiście albo przychód z innych źródeł.

Jest to zmiana niekorzystna, gdyż przewiduje, że przychody z realizacji praw z papierów wartościowych będą zaliczane do tego źródła przychodów, w ramach którego świadczenie w naturze lub nieodpłatne świadczenie zostało uzyskane, czyli np. do przychodów z pracy (stawki 18 i 32%).

Dodatkowo może powstać konieczność naliczenia składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne od wartości uzyskanych przychodów.

Zmiana ta dotyczy przykładowo sytuacji, gdy pracownik zatrudniony na umowę o pracę uczestniczył w programie motywacyjnym, zgodnie z którym spółka tworzy instrument pochodny. Polega on na tym, że jeśli wyniki firmowe za rok osiągną określony poziom, to spółka wypłaci pracownikowi określoną kwotę.

OPLATA RECYKLINGOWA A PRZYCHODY I KOSZTY PODATKOWE

⇒ Ustawą z 12.10.2017 r. o zmianie ustawy o gospodarce opakowaniami i odpadami opakowaniowymi oraz (...) (Dz. U. poz.2056 -art.2) wprowadzono obowiązek poboru opłaty recyklingowej za torby foliowe i w konsekwencji w ustawie PDOF wprowadzono nowe regulacje określające, jak takie opłaty rozliczać w podatku dochodowym. **Od 2018 r. opłata recyklingowa zaliczana jest do:**

- przychodów podatkowych (dodany pkt 18 w art. 14 ust. 2 PDOF),
- kosztów uzyskania przychodów (dodany ust. 1 aa w art. 22 ustawy PDOF).

⇒ Przez torby na zakupy z tworzywa sztucznego rozumie się torby na zakupy, z uchwytami lub bez uchwytów, wykonane z tworzywa sztucznego, które są

oferowane w jednostkach handlu detalicznego lub hurtowego, do których zalicza się (art. 8 pkt 15a ustawy o gospodarce opakowaniami i odpadami opakowaniowymi):

- lekkie torby na zakupy z tworzywa sztucznego o grubości materiału poniżej 50 mikrometrów,
- bardzo lekkie torby na zakupy z tworzywa sztucznego o grubości materiału poniżej 15 mikrometrów, które są wymagane ze względów higienicznych lub oferowane jako podstawowe opakowanie żywności luzem, gdy pomagają to w zapobieganiu marnowaniu żywności.

U W A G A

MF na www.biznes.gov.pl zamieściło wyjaśnienie, że omawiana opłata będzie przychodem podatkowym z chwilą jej pobrania.

Z kolei za koszt uzyskania przychodów będzie ona uznawana z chwilą jej wniesienia przez przedsiębiorcę prowadzącego jednostkę handlu detalicznego lub hurtowego. W wyjaśnieniu tym wskazano także, że ww. opłatę zalicza się do kosztów podatkowych w kwocie netto.

KORZYSTNIEJSZE ROZLICZANIE PRAC B + R

⇒ Ustawą z dnia 9.11.2017 r. o zmianie niektórych ustaw w celu poprawy otoczenia prawnego działalności innowacyjnej (Dz. U. poz. 2201 - art. 1) wprowadzono zmiany w PDOF dotyczące ulgi B+R (uchylono pkt 15 art. 14 ust. 2 oraz dokonano zmian w art. 26e i 26ea PDOF).

⇒ Najważniejsza ze zmian polega na zwiększeniu maksymalnej wysokości odliczeń z tytułu ulgi B+R do 100% wysokości kosztów kwalifikowanych, a dla przedsiębiorców mających status centrum badawczo-rozwojowego - do 150% wysokości kosztów kwalifikowanych (dodany art. 26e ust. 7 PDOF). **Dotychczasowe limity wynosiły odpowiednio - 50% lub 30%.**

⇒ Rozszerzono katalog kosztów kwalifikowanych o:

- należności z tytułu umów o dzieło oraz umów zlecenia oraz składki na ubezpieczenia społeczne opłacane z tytułu tych należności (należności te będą stanowić koszty kwalifikowane w takiej części, w jakiej czas przeznaczony na wykonanie usługi w zakresie działalności B+R pozostaje w całości czasu przeznaczanego na wykonanie usługi na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło w danym miesiącu - dodany art. 26e ust. 2 pkt 1a),
- koszty nabycia niebędącego środkami trwałymi sprzętu specjalistycznego w prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej, w szczególności naczyń i przyborów laboratoryjnych oraz urządzeń pomiarowych (dodany art. 26e ust. 2 pkt 2a),
- nabycie usługi wykorzystania aparatury naukowo-badawczej wyłącznie na potrzeby prowadzonej działalności B+R, jeżeli zakup usługi nie wynika z umowy zawartej z podmiotem powiązany (dodany art. 26e ust. 2 pkt 4a),
- koszty uzyskania i utrzymania patentu, prawa ochronnego na wzór użytkowy, prawa z rejestracji wzoru przemysłowego ponoszone przez wszystkich przedsiębiorców, niezależnie od ich wielkości (nowe

brzmienie art. 26e ust. 2 pkt 5).

☉ **Doprecyzowano wyraźnie wskazując, że:**

- 1) za koszty kwalifikowane uznaje się należności i składki na ubezpieczenia społeczne opłacane z tytułu, między innymi, stosunku pracy, w takiej części, w jakiej czas przeznaczony na realizację działalności badawczo-rozwojowej pozostaje w ogólnym czasie pracy pracownika w danym miesiącu (*nowe brzmienie art. 26e ust. 2 pkt 1*),
- 2) kosztem kwalifikowanym są jedynie ekspertyzy, opinie, usługi doradcze i usługi równorzędne, świadczone lub wykonywane na podstawie umowy przez jednostkę naukową w rozumieniu ustawy z dnia 30.04.2010r. o zasadach finansowania nauki, a także nabycie od takiej jednostki wyników badań naukowych, na potrzeby prowadzonej działalności B+R (*nowe brzmienie art. 26e ust. 2 pkt 3*).

WIERZYTELNOŚCI NIEŚCIAĞALNE I STRATY ZE ZBYCIA WIERZYTELNOŚCI

⇒ Od 1.01.2018 r. znowelizowano przepisy art. 23 ust. 1 pkt 20, 34 i 41 PDOF w wyniku czego:

☉ **nie uważa się za koszty uzyskania przychodów:**

- a) wierzytelności odpisanych jako nieściągalne, z wyjątkiem wierzytelności, w części, w jakiej uprzednio zostały zarachowane do przychodów należnych i których nieściągalność została właściwie udokumentowana,
- b) umorzonych wierzytelności, z wyjątkiem wierzytelności lub jej części, które uprzednio zostały zarachowane jako przychody należne - do wysokości zarachowanej jako przychód należny.

Z powyższej nowelizacji wynika, że **wierzytelności nieściągalne lub umorzone mogą stanowić koszty uzyskania przychodów w kwocie netto** (*dotychczasowe przepisy powodowały wątpliwości czy netto czy brutto*).

☉ zgodnie ze zmienionym art. 23 ust. 1 pkt 34, **podatnicy mogą zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów stratę z tytułu odpłatnego zbycia wierzytelności lub jej części, która uprzednio została zarachowana jako przychód należny - do wysokości zarachowanej jako przychód należny.**

WYŻSZY LIMIT AMORTYZACJI

⇒ Od 1.01.2018r. podniesiono wartość początkową środków trwałych oraz wartości niematerialnych, których zakup będzie można **jednorazowo odliczyć od przychodu z 3500 zł do 10 000 zł** (*art. 22d ust. 1, art. 22e ust. 1 i 2, art. 22f ust. 3, art. 22g ust. 17, art. 22k ust. 9*)

☉ **Zwiększeniu z 3.500 zł do 10.000 zł uległy także limity dotyczące ulepszenia środka trwałego** (*art. 22g ust. 17*) - w efekcie tej zmiany od 1.01.2018 r.:

- a) **środki trwale uważa się za ulepszone**, gdy suma wydatków poniesionych na ich przebudowę, rozbudowę, rekonstrukcję, adaptację lub modernizację w danym roku podatkowym przekracza 10.000 zł i wydatki te powodują wzrost wartości użytkowej w stosunku do wartości z dnia przyjęcia środków trwałych do używania,
- b) **podatnicy mogą rozliczyć jednorazowo w kosztach wydatek na nabycie części składowej lub peryferyjnej do środka trwałego**, o ile jednostkowa cena nabycia tej części nie przekroczy 10.000 zł.

U W A G A

Przy ulepszeniu po 31.12.2017 r. środka trwałego wprowadzonego do ewidencji przed 1.01.2018 r. zastosowanie znajdzie dotychczasowy limit to jest 3500

zł. Nowy, wyższy limit 10 tys. zł obejmie zaś ulepszenia środków trwałych wprowadzonych do ewidencji po 31.12.2017 r. (*art. 11 ustawy nowelizującej*)

☉ **Obecnie nakłady na obcy środek trwały (np lokal) do wysokości 10.000 zł stanowić będą koszty uzyskania przychodu w momencie poniesienia wydatków.**

AMORTYZACJA JEDNORAZOWA W RAMACH POMOCY DE MINIMIS

⇒ Od 1.01.2018 roku **przy określaniu limitu jednorazowej amortyzacji**, o którym mowa w art. 27 ust. 7 ustawy PDOF (limit 50.000 €), **nie uwzględnia się odpisów amortyzacyjnych od nieprzekraczającej 10.000 zł wartości początkowej środków trwałych** oraz wartości niematerialnych i prawnych, o których mowa w art. 22f ust. 3 ustawy PDOF

Jak co roku, na 2018 rok zmieniły się limity związane z jednorazową amortyzacją. Limit wynosi 50.000 €, co w przeliczeniu na złotówki w 2018 roku stanowi kwotę **216.000 zł** (w 2017 r. kwota ta wynosiła 215.000 zł) – za taką kwotę tzw. „mały podatnik” może w 2016 roku jednorazowo odpisać w ciężar kosztów amortyzację **środków trwałych z grupy KŚT 3-8 (bez samochodów osobowych).**

W 2018 r. mały podatnik, to podatnik, u którego wartość przychodu ze sprzedaży (wraz z kwotą należnego VAT) w 2017 r. nie przekroczyła równowartości 1.200.000 € tj. kwoty 5.176.000 zł (w 2017 roku limit ten wynosił 5.157.000 zł).

AMORTYZACJA JEDNORAZOWA FABRYCZNIE NOWYCH ŚR. TRWAŁYCH

⇒ Nową ulgę amortyzacyjną wprowadzono ustawą z 7.07.2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz (...) (*Dz. U. poz. 1448*). Do ustawy PDOF dodano nowe przepisy w art. 22k ust 14-21 oraz w art. 22 ust. 1s.

Istotą nowej ulgi amortyzacyjnej jest wprowadzenie możliwości dokonania jednorazowego odpisu amortyzacyjnego od wartości początkowej **nowych środków trwałych** zaliczonych do grupy 3-6 oraz 8 KŚT w roku podatkowym, w którym środki te zostały wprowadzone do ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym 100.000 zł.

U W A G A

Ustawa PDOF nie zawiera definicji co rozumieć pod pojęciem "fabrycznie nowe środki". Z uzasadnienia* do ustawy nowelizującej z dnia 7.07.2017 r. wynika, że pod pojęciem "fabrycznie nowe" należy rozumieć **środki trwale, które nie były jeszcze wykorzystywane ani przez sprzedawcę, ani przez nabywcę.** Zatem nie wymaga się, by nabyty środek trwały pochodził z masowej produkcji - ważne jest tylko, by dany środek trwały nie był wcześniej przez kogokolwiek używany (eksploatowany).

Podatnicy mogą wybrać moment dokonania jednorazowego odpisu amortyzacyjnego spośród następujących wariantów:

- a) odpis może być dokonany najwcześniej w miesiącu, w którym środki trwale zostały wprowadzone do ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych
- b) odpis może być dokonany w jeden ze sposobów określonych w art. 22h ust 4 ustawy PDOF, tj. w równych ratach co miesiąc, w równych ratach co kwartał albo jednorazowo na koniec roku podatkowego.

Przepisy wprowadzone tą ustawą mają zastosowanie do środków trwałych nabytych już od 1.01.2017 r.