

Wrocław, 18.04.2016 r.

NEWSLETTER Nr 8/2016/Tax¹

**NAGRODY WYPŁACANE PRACOWNIKOM JAKO KOSZT
UZYSKANIA PRZYCHODÓW**

W dniu 1 lutego 2016 r. Naczelny Sąd Administracyjny (dalej: „NSA”) w składzie siedmiu sędziów podjął uchwałę, w której stwierdził, że **w świetle postanowień ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych² wypłacane pracownikom nagrody i premie z dochodu po opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych mogą stanowić koszty uzyskania przychodów w tym podatku w miesiącu ich wypłaty.**³

Uchwała została wydana wskutek przekazania przez skład orzekający w sprawie ze skargi kasacyjnej zagadnienia prawnego składowi siedmioosobowemu NSA. W stanie faktycznym leżącym u podstaw sprawy, skarżąca **spółka chciała wypłacić pracownikom nagrody z zysku wypracowanego w poprzednim roku obrotowym na podstawie regulaminu wypłaty nagrody z zysku i uchwały walnego zgromadzenia jako element dodatkowego wynagrodzenia pracowników**, podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych i obciążeniu składką ZUS. W związku z tym, zwracając się o interpretację indywidualną, zadała pytanie **czy można zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów** przekazane pracownikom wypłaty, bez składki ZUS płaconej przez pracodawcę, z podziału wyniku finansowego netto w miesiącu ich wypłaty. Z uwagi na niekorzystne dla siebie rozstrzygnięcie organu podatkowego oraz sądu administracyjnego, spółka wniosła skargę kasacyjną do NSA.

Skład orzekający podniósł, że przychód, a w konsekwencji dochód, jest następstwem poniesionych wcześniej kosztów, a w przypadku nagród i premii wypłacanych z dochodu nie jest zachowany związek wymagany przez art. 15 ust. 1 ustawy o CIT, według którego kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów. Tym samym zakwestionowano pośredni związek przyczynowy między przychodem (dochodem) a kosztami jego uzyskania, ze względu na brak następstwa czasowego. Z uwagi jednak na to, że w uchwale siedmiu sędziów NSA z dnia 22 czerwca 2015 r. zaprezentowano pogląd przeciwny, skład orzekający przekazał zagadnienie prawne do rozpatrzenia przez skład powiększony⁴. Ten jednak nie odniósł się aprobusz do stanowiska składu trzyosobowego. Rozstrzygając zagadnienie prawne podkreślono, że w konstrukcji podatku CIT pojęcia dochodu i zysku są pojęciami o określonej normatywnie treści, odrębnymi prawnie i faktycznie. **Wypłata nagród i premii nie następuje ani z dochodów, ani z zysków, lecz ze środków pieniężnych**

¹ Niniejszy Newsletter nie stanowi porady prawnej ani podatkowej.

² t.j. Dz. U. z 2014, poz. 851, ze zm., dalej: „ustawa o CIT”.

³ II FPS 5/15, LEX nr 1964547.

⁴ II FPS 3/15, LEX nr 1739631.

posiadanych przez podatnika CIT⁵. Wpłata ta jest operacją faktyczną, powodującą **zmniejszenie zasobów wypłacającego, ale nie zmniejszającą ani dochodu, ani zysku. Źródło pochodzenia środków pieniężnych przeznaczonych na wypłatę premii i nagród nie ma znaczenia dla uznania, czy ponoszony wydatek stanowi koszt uzyskania przychodów**⁶.

NSA przytoczył również dominującą wykładnię art. 15 ust. 1 ustawy o CIT, definiującego koszty uzyskania przychodów, zgodnie z którą za koszty takie uznaje się koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, a zatem **wszystkie racjonalnie i gospodarczo uzasadnione koszty ukierunkowane na osiągnięcie wskazanego w ww. przepisie celu**, poza kosztami wymienionymi w art. 16 ust. 1 ustawy o CIT. Niezbędne jest więc istnienie związku przyczynowego (pośredniego lub bezpośredniego) między ponoszonym kosztem a powstaniem lub zwiększeniem przychodu lub między ponoszonym kosztem a zachowaniem lub zabezpieczeniem źródła przychodu. Związek ten należy przy tym rozumieć jako zamiar podatnika osiągnięcia przychodu w przyszłości wskutek poniesienia określonego kosztu. Z uwagi jednak na użycie w definicji sformułowania *koszty uzyskania przychodów*, a nie *koszty uzyskania przychodu*, wskazuje się, że **brak jest konieczności powiązania konkretnego kosztu z konkretnym przychodem**.

Nagrody i premie z dochodu po opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych nie podlegają wyłączeniu z kategorii kosztów uzyskania przychodów na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 40) ustawy o CIT, gdyż katalog ten ma charakter zamknięty i nie podlega wykładni rozszerzającej. Nie można uznać, że premie i nagrody są tym samym, co składki na ubezpieczenie społeczne oraz na Fundusz Pracy i na inne fundusze celowe płacone od nagród i premii, wypłacanych w gotówce lub w papierach wartościowych z dochodu po opodatkowaniu podatkiem dochodowym;

Co więcej, **nagrody i premie z zysku stanowią normalny składnik wynagrodzenia** pracowników za wykonaną pracę, w tym przypadku określonym aktem prawa wewnątrzzakładowego. Podstawowe znaczenie w kontekście analizowanego zagadnienia ma to, że **pełnią one funkcję motywacyjną i służą osiągnięciu dobrych wyników w przyszłości**. Ich związek z osiągnięciem przychodów w przyszłości jest łatwo uchwytne i bezsprzeczny. Z uwagi jednak na fakt, że nagrody i premie są przychodami ze stosunku pracy w myśl art. 23 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych⁷, w inny sposób ustala się moment zaliczenia ich do kosztów podatkowych. **Zgodnie z art. 15 ust. 4g ustawy o CIT stanowią one koszty uzyskania przychodów w miesiącu, za który są należne**, pod warunkiem że **zostały wypłacone lub postawione do dyspozycji w terminie** wynikającym z przepisów prawa pracy, umowy lub innego stosunku prawnego łączącego strony.

W razie dalszych pytań, pozostajemy do Państwa dyspozycji.

⁵ tak też: J. Pustoł, *Premie i nagrody uzależnione od wyników finansowych firmy a koszty uzyskania przychodów pracodawcy*, Przegląd Podatkowy z 2014 r. Nr 12, str. 49.

⁶ R. Baraniewicz, *Komentarz do wyroku NSA z 5 marca 2013 r. II FSK 1375*, Monitor Podatkowy z 2013 r. Nr 6, str. 3.

⁷ t.j. Dz. U. z 2012 r., poz. 351, ze zm.