



www.gofin.pl

PRZEGLĄD PODATKU DOCHODOWEGO DODATEK

20.04.2017 r.

ISSN 2449-9218

Dodatek nr

8

OBOWIĄZKI PŁATNIKA ZWIĄZANE Z POBOREM PODATKU

I. DOCHODY PRACOWNIKÓW.....	str. 3
1. Obliczanie zaliczki na podatek od dochodu ze stosunku pracy	str. 3
1.1. Ustalenie przychodu ze stosunku pracy	str. 3
1.2. Uwzględnienie kosztów uzyskania przychodów	str. 4
1.3. Odliczenie składek na ubezpieczenia społeczne.....	str. 5
1.4. Zastosowanie właściwej stawki podatku	str. 6
1.5. Uwzględnienie kwoty zmniejszającej podatek	str. 7
1.6. Odliczenie składki na ubezpieczenie zdrowotne	str. 8
1.7. Obowiązki wobec urzędu skarbowego i podatnika	str. 9
2. Pytania i odpowiedzi.....	str. 10
2.1. Wypłata zaliczki na poczet wynagrodzenia	str. 10
2.2. Przychód z otrzymania nieodpłatnego świadczenia	str. 10
2.3. Obniżenie składki zdrowotnej do wysokości zaliczki na podatek.....	str. 11
2.4. Podwyższone koszty uzyskania przychodów u pracownika bezpłatnie dowożonego do pracy	str. 12
2.5. Kwota zmniejszająca podatek u pracownika-przedsiębiorcy	str. 12
2.6. Zmiana daty wypłacania wynagrodzeń a termin wpłaty zaliczek na podatek do urzędu skarbowego	str. 13
2.7. Zaliczka na podatek od wynagrodzeń pracownika zatrudnionego w dwóch zakładach pracy	str. 13
2.8. Koszty u pracownika przebywającego przez część miesiąca na urlopie bezpłatnym	str. 14
II. PRZYCHODY ZLECENIOBIORCÓW I WYKONAWCÓW DZIEŁA ...	str. 14
1. Zasady opodatkowania.....	str. 14
2. Pobór zaliczki na podatek.....	str. 15
3. Opodatkowanie zryczałtowanym podatkiem dochodowym	str. 16
4. Obowiązki wobec urzędu skarbowego i podatnika	str. 17

5. Pytania i odpowiedzi.....	str. 18
5.1. Wypłata zaliczki na poczet wynagrodzenia zleceniobiorcy	str. 18
5.2. Otrzymanie informacji o liczbie godzin wykonywania zlecenia	str. 18
5.3. Kilka umów o dzieło zawartych z jedną osobą	str. 19
5.4. Określenie wynagrodzenia według stawki godzinowej	str. 20
5.5. Częściowe wykonanie umowy.....	str. 20
5.6. Opodatkowanie umowy zlecenia zawartej z własnym pracownikiem.....	str. 20

III. NALEŻNOŚCI OSÓB PEŁNIĄCYCH FUNKCJE W ORGANACH

OSÓB PRAWNYCHstr. 21

1. Zasady opodatkowania.....	str. 21
2. Obowiązki wobec urzędu skarbowego i podatnika	str. 22
3. Pytania i odpowiedzi.....	str. 23
3.1. Opodatkowanie wynagrodzenia członka zarządu będącego jednocześnie pracownikiem	str. 23
3.2. Ryczałtowe wynagrodzenie członków rady nadzorczej	str. 24
3.3. Koszty uzyskania przychodów w przypadku pełnienia funkcji członka rady nadzorczej w kilku spółkach	str. 24
3.4. Wypłata członkowi zarządu miesięcznego wynagrodzenia.....	str. 25
3.5. Świadczenia niepieniężne dla prezesa zarządu	str. 25

IV. PRZYCHODY Z KAPITAŁÓW PIENIĘŻNYCHstr. 26

1. Zasady opodatkowania.....	str. 26
2. Obowiązki wobec urzędu skarbowego i podatnika	str. 27
3. Pytania i odpowiedzi.....	str. 27
3.1. Moment poboru zryczałtowanego podatku od dywidendy.....	str. 27
3.2. Odsetki od środków pieniężnych zgromadzonych na rachunku bankowym w związku z wykonywaniem działalności rolniczej	str. 28
3.3. Opodatkowanie zysków pozostawionych na kapitale zapasowym przekształcanej spółki	str. 28
3.4. Pobór zryczałtowanego podatku od odsetek z tytułu pożyczki	str. 29
3.5. Dochód wspólnika z podwyższenia kapitału zakładowego spółki	str. 30
3.6. Ustalenie dochodu z przymusowego umorzenia udziałów otrzymanych w spadku.....	str. 30

V. INTERPRETACJE ORGANÓW PODATKOWYCHstr. 31

1. Warunki stosowania 50% kosztów uzyskania przychodów	str. 31
2. Uwzględnianie kwoty zmniejszającej podatek	str. 32
3. Rozliczenie w danym miesiącu kilku wypłat z umowy zlecenia	str. 32
4. Przekazanie podatnikom informacji PIT-11 w formie elektronicznej	str. 33
5. Odsetki od pożyczki otrzymanej od wspólnika	str. 34
6. Opodatkowanie umowy zlecenia zawartej z osobą prowadzącą działalność gospodarczą	str. 35

Wyjaśnienia zawarte w niniejszej publikacji dotyczą przepisów ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2016 r. poz. 2032; ost. zm. w Dz. U. z 2017 r. poz. 648), zwanej dalej updof i ustawą o PIT.

I. DOCHODY PRACOWNIKÓW

1. Obliczanie zaliczki na podatek od dochodu ze stosunku pracy

Osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, zwane zakładami 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 pracy i stosunków pokrewnych oraz zasiłki pieniężne z ubezpieczenia społecznego wypłacane przez zakłady pracy.

Zaliczki w wysokości 18% lub 32% (w zależności od poziomu dochodów uzyskanych od początku roku) oblicza się od dochodu, za który uważa się uzyskane w ciągu miesiąca przychody w rozumieniu art. 12 updof oraz zasiłki pieniężne z ubezpieczenia społecznego wypłacane przez płatnika, po odliczeniu:

- kosztów uzyskania w wysokości określonej w art. 22 ust. 2 pkt 1 albo 3 lub w ust. 9 pkt 1-3 updof oraz
- potrąconych przez płatnika w danym miesiącu składek na ubezpieczenie społeczne, o których mowa w art. 26 ust. 1 pkt 2 lit. b lub pkt 2a updof.

Obliczona zaliczkę pomniejsza się:

- w pierwszej kolejności – o kwotę stanowiącą 1/12 kwoty zmniejszającej podatek, o której mowa w art. 27 ust. 1b pkt 1 updof (w 2017 r. – 46,33 zł), jeżeli pracownik przed pierwszą wypłatą wynagrodzenia w roku podatkowym złoży zakładowi pracy oświadczenie PIT-2,
- w drugiej kolejności – o kwotę składki na ubezpieczenie zdrowotne, o której mowa w art. 27b updof, pobranej w tym miesiącu przez zakład pracy ze środków podatnika.

1.1. Ustalenie przychodu ze stosunku pracy

Pojęcie przychodu ze stosunku pracy ma w rozumieniu przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych szerokie znaczenie. Obejmuje ono nie tylko przychody wynikające z umowy o pracę lub regulaminu wynagradzania, ale również wszelkie inne przysporzenia majątkowe pracownika, które otrzymał on od pracodawcy w związku z zatrudnieniem. W myśl art. 12 ust. 1 updof, przychodami ze stosunku pracy są bowiem wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne oraz wartość pieniężna 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. Ponadto przychodami są świadczenia pieniężne ponoszone za pracownika, jak i wartość innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych.

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 (art. 12 ust. 2 updof).

Z kolei wartość pieniężną nieodpłatnego świadczenia przysługującego pracownikowi z tytułu wykorzystywania samochodu służbowego do celów prywatnych ustala się w wysokości:

- 250 zł miesięcznie – dla samochodów o pojemności silnika do 1.600 cm³,
- 400 zł miesięcznie – dla samochodów o pojemności silnika powyżej 1.600 cm³.

W przypadku wykorzystywania samochodu służbowego do celów prywatnych przez część miesiąca wartość świadczenia ustala się za każdy dzień wykorzystywania samochodu do celów prywatnych w wysokości 1/30 wspomnianych kwot. Jeżeli świadczenie przysługujące pracownikowi z tytułu wykorzystywania samochodu służbowego do celów prywatnych jest częściowo odpłatne, to przychodem pracownika jest różnica pomiędzy wartością ustaloną według przytoczonych zasad i odpłatnością ponoszoną przez pracownika. Tak wynika z art. 12 ust. 2a-2c updof.

Natomiast wartość pieniężną innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych ustala się według zasad określonych w art. 11 ust. 2-2b updof (art. 12 ust. 3 updof).

Co prawda, przychodem pracownika są wszelkie wypłaty pieniężne oraz świadczenia niepieniężne, które otrzymał on od pracodawcy w związku z zatrudnieniem, jednakże przy obliczaniu zaliczki na podatek należy wyłączyć te przychody ze stosunku pracy, które korzystają ze zwolnienia od podatku dochodowego.

1.2. Uwzględnienie kosztów uzyskania przychodów

Ustalając u pracownika dochód do opodatkowania, pracodawca obowiązany jest pomniejszyć miesięczny przychód o przysługujące pracownikowi koszty uzyskania.

Koszty uzyskania przychodów ze stosunku pracy można podzielić na koszty zryczałtowane i procentowe.

W 2017 r. miesięczne koszty zryczałtowane wynoszą 111,25 zł lub 139,06 zł. Przy czym koszty w wysokości 111,25 zł to tzw. koszty podstawowe przysługujące z mocy prawa – w związku z uzyskaniem przychodu ze stosunku pracy. Z kolei koszty w wysokości 139,06 zł to tzw. koszty podwyższone przysługujące w przypadku gdy miejsce stałego lub czasowego zamieszkania pracownika jest położone poza miejscowością, w której znajduje się zakład pracy, i nie uzyskuje on dodatku za rozłąkę.

Podwyższonych kosztów uzyskania przychodów nie stosuje się, gdy pracownik otrzymuje zwrot kosztów dojazdu do zakładu pracy, z wyjątkiem gdy zwrócone koszty zostały zaliczone do przychodów podlegających opodatkowaniu (art. 22 ust. 13 updof).

Koszty w podwyższonej wysokości przysługują, o ile pracodawca dysponuje oświadczeniem pracownika, z którego wynika, że jego miejsce zamieszkania – stałe lub czasowe – jest położone poza miejscowością, w której znajduje się zakład pracy. Pracownik ma prawo złożyć takie oświadczenie w każdym czasie. Wspomnianego oświadczenia nie trzeba składać co roku. Raz złożone jest aktualne także w latach następnych, o ile stan faktyczny z niego wynikający nie uległ zmianie. W przypadku zmiany stanu faktycznego powodującego utratę prawa do kosztów podwyższonych, pracodawca odstępuje od ich stosowania z chwilą uzyskania stosownej informacji od pracownika (art. 32 ust. 5 updof).

Przykład

W kwietniu 2017 r. pracownik spółki X z siedzibą w Szczecinie przeprowadził się do Świnoujścia. W związku z tym 10 kwietnia 2017 r. złożył w zakładzie pracy oświadczenie, iż jego miejsce stałego zamieszkania położone jest poza miejscowością, w której znajduje się zakład pracy. Pracownik nie uzyskuje dodatku za rozłąkę. Na podstawie złożonego oświadczenia spółka, obliczając pracownikowi zaliczkę na podatek za kwiecień 2017 r., zastosuje podwyższone koszty uzyskania przychodów.

Jeżeli zachodzą przesłanki z art. 22 ust. 9 pkt 1-3 updof, możliwe jest stosowanie pracownikowi 50% kosztów uzyskania przychodów (kosztów procentowych). Koszty w takiej wysokości przysługują z tytułu:

- 1) zapłaty twórcy za przeniesienie prawa własności wynalazku, topografii układu scalonego, wzoru użytkowego, wzoru przemysłowego, znaku towarowego lub wzoru zdobniczego,
- 2) opłaty licencyjnej za przeniesienie prawa stosowania wynalazku, topografii układu scalonego, wzoru użytkowego, wzoru przemysłowego, znaku towarowego lub wzoru zdobniczego, otrzymanej w pierwszym roku trwania licencji od pierwszej jednostki, z którą zawarto umowę licencyjną,
- 3) korzystania przez twórców z praw autorskich i artystów wykonawców z praw pokrewnych, w rozumieniu odrębnych przepisów, lub rozporządzania przez nich tymi prawami.

Przy korzystaniu przez twórców z praw autorskich i artystów wykonawców z praw pokrewnych, w rozumieniu odrębnych przepisów, lub rozporządzaniu przez nich tymi prawami, 50% koszty uzyskania przychodów oblicza się od przychodu pomniejszonego o potrącone przez płatnika w danym miesiącu składki na ubezpieczenia emerytalne i rentowe oraz na ubezpieczenie chorobowe, o których mowa w art. 26 ust. 1 pkt 2 lit. b updof, których podstawę wymiaru stanowi ten przychód. Natomiast w pozostałych przypadkach 50% koszty oblicza się od uzyskanego przychodu.

W roku podatkowym łączne 50% koszty uzyskania przychodów wymienione w art. 22 ust. 9 pkt 1-3 updof, nie mogą przekroczyć 1/2 kwoty stanowiącej górną granicę pierwszego przedziału skali podatkowej. Tak wynika z art. 22 ust. 9a updof. Zatem w 2017 r. roczny limit 50% kosztów uzyskania przychodów wynosi 42.764 zł (1/2 z 85.528 zł). Po przekroczeniu tej kwoty zakład pracy zaprzestaje stosowania 50% kosztów.

Zaprzestanie stosowania tych kosztów może być również wynikiem złożenia przez pracownika oświadczenia o rezygnacji z ich stosowania (art. 32 ust. 7 updof).

1.3. Odliczenie składek na ubezpieczenia społeczne

Przychód ze stosunku pracy, co do zasady, stanowi podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne. Pracodawca jest więc obowiązany naliczyć i odprowadzić na rachunek ZUS składki na ubezpieczenia społeczne. Część tych składek finansowana jest ze środków pracownika, część ze środków pracodawcy. Przy obliczaniu zaliczki na podatek zakład pracy uprawniony jest do odliczenia od miesięcznego przychodu pracownika składek finansowanych ze środków pracownika. Pracownik finansuje składkę na ubezpieczenia:

- emerytalne w wysokości 9,76% podstawy jej wymiaru,

- rentowe w wysokości 1,5% podstawy jej wymiaru,
- chorobowe w wysokości 2,45% podstawy jej wymiaru.

Przy czym odliczenie nie dotyczy składek, których podstawę wymiaru stanowi dochód (przychód) zwolniony od podatku na podstawie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, oraz składek, których podstawę wymiaru stanowi dochód, od którego na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej zaniechano poboru podatku.

1.4. Zastosowanie właściwej stawki podatku

W 2017 r. obowiązują dwie stawki podatkowe 18% i 32%. To, którą stawkę płatnik zastosuje przy obliczaniu zaliczki na podatek dochodowy, zależy od wysokości dochodu osiągniętego przez pracownika w danym zakładzie pracy od początku roku kalendarzowego.

Stawkę podatku w wysokości 18% dochodu uzyskanego w danym miesiącu stosuje się za miesiące od początku roku do miesiąca włącznie, w którym dochód podatnika uzyskany od początku roku w tym zakładzie pracy przekroczył kwotę stanowiącą górną granicę pierwszego przedziału skali podatkowej, tj. w 2017 r. kwotę 85.528 zł (art. 32 ust. 1 pkt 1 updof).

Natomiast stawkę podatku w wysokości 32% dochodu uzyskanego w danym miesiącu stosuje się za miesiące następujące po miesiącu, w którym dochód uzyskany od początku roku przekroczył kwotę 85.528 zł (art. 32 ust. 1 pkt 2 updof).

Aby zastosować stawkę w prawidłowej wysokości, płatnik musi więc na bieżąco sprawdzać wysokość dochodu osiągniętego przez podatnika od początku roku. Przy czym pod uwagę bierze się tylko wysokość dochodu osiągniętego w danym zakładzie pracy.

Przykład

W okresie od stycznia do kwietnia 2017 r. dochód pracownika wyniósł 86.000 zł, przekraczając w kwietniu górną granicę pierwszego przedziału skali podatkowej, tj. 85.528 zł. W kwietniu zakład pracy obowiązany jest pobrać pracownikowi zaliczkę na podatek w wysokości 18% dochodu miesięcznego. Natomiast obowiązek poboru zaliczki według 32% stawki podatku nastąpi od maja 2017 r.

Gdy dochód pracownika w 2017 r. przekroczy 85.528 zł, płatnik z mocy prawa ma obowiązek poboru zaliczki na podatek według 32% stawki podatku. Przy czym do poboru zaliczki według 32% stawki nie dojdzie, jeżeli pracownik złoży płatnikowi oświadczenie, w których wskaże że za 2017 r.:

- zamierza opodatkować dochody łącznie z małżonkiem bądź na zasadach przewidzianych dla osób samotnie wychowujących dzieci,
- jego przewidywane, określone w oświadczeniu dochody przekroczą 85.528 zł, a odpowiednio małżonek lub dziecko nie uzyskują żadnych dochodów z wyjątkiem renty rodzinnej lub dochody małżonka mieszczą się w niższym przedziale skali podatkowej.

Wówczas zaliczki za wszystkie miesiące roku podatkowego wynoszą 18% dochodu uzyskanego w danym miesiącu. Tak wynika z art. 32 ust. 1a pkt 2 updof.

Pracownik ma możliwość złożenia takiego oświadczenia w każdym czasie. Zakład pracy obowiązany jest pobierać zaliczki wynikające z tego oświadczenia począwszy od miesiąca następującego po miesiącu, w którym zostało ono złożone.

W razie zmiany stanu faktycznego upoważniającego do obniżki zaliczek lub utraty możliwości do opodatkowania dochodów w sposób preferencyjny, pracownik jest zobowiązany poinformować o tym zakład pracy. Wówczas zakład pracy od miesiąca następującego po miesiącu, w którym pracownik przestał spełniać warunki do obniżki zaliczek, powraca do ogólnych zasad ich obliczania.

Wspomniane oświadczenie nie wywiera skutków w latach następnych, co oznacza, że pracownik, który chce, aby zakład pracy stosował mu preferencyjne zasady obliczania zaliczek w kolejnych latach, powinien oświadczenie takie składać corocznie.

Zasadą jest, że stawkę 32% stosuje się przy obliczaniu zaliczek za miesiące następujące po miesiącu, w którym dochód pracownika uzyskany u danego pracodawcy od początku roku przekroczył kwotę 85.528 zł. Przy czym pracownik może złożyć pracodawcy wniosek o pobór zaliczki według stawki 32% zanim jego dochody uzyskane u danego pracodawcy przekroczą kwotę 85.528 zł. Wówczas płatnik (zakład pracy) zamiast stawki 18% stosuje stawkę 32%. Taka możliwość wynika z art. 41a updof.

1.5. Uwzględnienie kwoty zmniejszającej podatek

Obniżania zaliczki o kwotę stanowiącą 1/12 kwoty zmniejszającej podatek, o której mowa w art. 27 ust. 1b pkt 1 updof (w 2017 r. kwota ta wynosi 46,33 zł), zakład pracy obowiązany jest dokonywać wtedy, gdy pracownik przed pierwszą wypłatą wynagrodzenia w roku podatkowym złoży zakładowi pracy oświadczenie PIT-2, w którym stwierdzi, że:

- 1) nie otrzymuje emerytury lub renty za pośrednictwem płatnika,
- 2) nie osiąga dochodów z tytułu członkostwa w rolniczej spółdzielni produkcyjnej lub innej spółdzielni zajmującej się produkcją rolną,
- 3) nie osiąga dochodów, od których jest obowiązany opłacać zaliczki na podstawie art. 44 ust. 3 updof,
- 4) nie otrzymuje świadczeń pieniężnych wypłacanych z Funduszu Pracy lub z Funduszu Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych,
- 5) ten zakład pracy jest właściwy do stosowania tego zmniejszenia.

Wynika to z art. 32 ust. 3 updof.

W 2017 r. kwotę zmniejszającą podatek płatnik może stosować tylko za miesiące od początku roku do miesiąca włącznie, w którym dochód podatnika uzyskany od początku roku w tym zakładzie pracy przekroczył kwotę stanowiącą górną granicę pierwszego przedziału skali podatkowej, tj. 85.528 zł. Począwszy od miesiąca następującego po miesiącu, w którym wspomniany dochód przekroczył 85.528 zł, płatnik powinien odstąpić od stosowania kwoty zmniejszającej.

Oświadczenia PIT-2 nie składa się ponownie, jeżeli stan faktyczny wynikający z takiego oświadczenia złożonego w latach poprzednich nie uległ zmianie. Pracownik powinien jednak niezwłocznie poinformować zakład pracy o wszelkich zmianach stanu faktycznego wynikającego z tego oświadczenia. Po otrzymaniu takiej informacji zakład pracy obowiązany jest zaprzestać stosowania kwoty zmniejszającej podatek.

Zakład pracy powinien zaprzestać stosowania kwoty 46,33 zł także, gdy pracownik złoży oświadczenie, że za dany rok jego dochody przekroczą kwotę stanowiącą górną granicę pierwszego przedziału skali podatkowej (85.528 zł). Wówczas pracodawca, począwszy od miesiąca następującego po miesiącu, w którym otrzymał takie oświadczenie obowiązany jest pobierać zaliczkę bez pomniejszania jej o 46,33 zł. Tak wynika z art. 32 ust. 1e updof.

Należy podkreślić, że wspomniane oświadczenie o przekroczeniu dochodów wywołuje skutki tylko w roku podatkowym, w którym zostało złożone. Oznacza to, że podatnik, jeżeli uzna za stosowne, takie oświadczenie powinien składać co roku.

Złożenie oświadczenia, że dochody za dany rok przekroczą kwotę stanowiącą górną granicę pierwszego przedziału skali podatkowej, nie oznacza zgłoszenia zmiany stanu faktycznego wskazanego w oświadczeniu PIT-2 skutkującego „odwołaniem” PIT-2. Każde z tych oświadczeń funkcjonuje oddzielnie, niezależnie od siebie i dotyczy odrębnych kwestii.

W szczególny sposób obliczana jest zaliczka na podatek pracownikowi, który złoży oświadczenie, w którym wskaże, że za 2017 r.:

- zamierza opodatkować dochody łącznie z małżonkiem bądź na zasadach przewidzianych dla osób samotnie wychowujących dzieci,
- jego przewidywane, określone w oświadczeniu dochody nie przekroczą kwoty 85.528 zł, a odpowiednio małżonek lub dziecko nie uzyskują żadnych dochodów z wyjątkiem renty rodzinnej.

Zaliczki tego pracownika za wszystkie miesiące roku podatkowego wynoszą 18% dochodu uzyskanego w danym miesiącu i są dodatkowo pomniejszane za każdy miesiąc o kwotę 46,33 zł, czyli w 2017 r. są pomniejszane o kwotę 92,66 zł ($46,33 \text{ zł} \times 2$). Tak wynika z art. 32 ust. 1a pkt 1 updof.

Oświadczenie to pracownik może złożyć w każdym czasie, z tym że zakład pracy rozpocznie pobór zaliczki na podatek według zasad wynikających z oświadczenia dopiero od miesiąca następującego po miesiącu, w którym złożono oświadczenie. Pracownik ma również obowiązek zgłosić pracodawcy zaistnienie przesłanek wykluczających uwzględnianie dodatkowej kwoty zmniejszającej podatek. Wówczas pracodawca od miesiąca następującego po miesiącu, w którym zaistniały te przesłanki, powraca do obliczania zaliczek na podatek na ogólnych zasadach.

Oświadczenie to nie obowiązuje w latach następnych. Zatem podatnik, który spełnia warunki do uwzględnienia dodatkowej kwoty zmniejszającej podatek, powinien składać je corocznie.

1.6. Odliczenie składki na ubezpieczenie zdrowotne

Zakład pracy obowiązany jest pomniejszyć pracownikowi zaliczkę na podatek o kwotę składki na ubezpieczenie zdrowotne, pobranej w danym miesiącu zgodnie z przepisami o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych. Pomniejszenie to nie może przekroczyć kwoty stanowiącej 7,75% podstawy wymiaru składki, pomimo że składka na ubezpieczenie zdrowotne wynosi w 2017 r. 9% podstawy jej wymiaru.

Wspomniane obniżenie nie dotyczy składek, których podstawę wymiaru stanowi dochód (przychód) wolny od podatku na podstawie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, oraz składek, których podstawę wymiaru stanowi dochód, od którego na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej zaniechano poboru podatku.

Przykład

Wynagrodzenie pracownika za kwiecień 2017 r. wynosi 4.200 zł. Przysługują mu podstawowe koszty uzyskania przychodów w wysokości 111,25 zł oraz kwota zmniejszająca podatek w wysokości 46,33 zł.

Wyliczenie zaliczki na podatek za kwiecień 2017 r. przedstawia się następująco:

Wiersz	Wyszczególnienie	Kwota (w zł)
1	Wynagrodzenie za pracę	4.200,00
2	Podstawa wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne (wiersz 1)	4.200,00
3	Składki na ubezpieczenia społeczne finansowane przez ubezpieczonego (wiersz 2 x 9,76%) + (wiersz 2 x 1,5%) + (wiersz 2 x 2,45%)	575,82
4	Podstawa wymiaru składki na ubezpieczenie zdrowotne (wiersz 1 – wiersz 3)	3.624,18
5	Składka na ubezpieczenie zdrowotne do pobrania (wiersz 4 x 9%)	326,18
6	Składka na ubezpieczenie zdrowotne do odliczenia od podatku (wiersz 4 x 7,75%)	280,87
7	Koszty uzyskania przychodów	111,25
8	Podstawa obliczenia zaliczki na podatek, po zaokrągleniu do pełnych złotych (wiersz 1 – wiersz 7 – wiersz 3)	3.513,00
9	Zaliczka na podatek (wiersz 8 x 18%) – 46,33 zł	586,01
10	Zaliczka na podatek do pobrania, po zaokrągleniu do pełnych złotych (wiersz 9 – wiersz 6)	305,00
11	Do wypłaty (wiersz 1 – wiersz 3 – wiersz 5 – wiersz 10)	2.993,00

1.7. Obowiązki wobec urzędu skarbowego i podatnika

Zakład pracy zobowiązany jest przekazywać kwoty pobranych zaliczek w terminie do dnia 20 miesiąca następującego po miesiącu, w którym je pobrano. Wpłaty te powinny być dokonywane na rachunek urzędu skarbowego właściwego według miejsca zamieszkania płatnika, a jeżeli płatnik nie jest osobą fizyczną, według siedziby bądź miejsca prowadzenia działalności, gdy płatnik nie posiada siedziby.

W trakcie roku płatnicy nie muszą składać deklaracji z tytułu poboru tych zaliczek.

Po zakończeniu roku, w terminie do końca stycznia roku następującego po roku podatkowym, płatnicy obowiązani są przesyłać wymienionemu wcześniej urzędowi skarbowemu roczną deklarację PIT-4R. W razie zaprzestania przez zakład pracy prowadzenia działalności przed wskazanym terminem, deklarację tę płatnik obowiązany jest przekazać w terminie do dnia zaprzestania tej działalności.

Płatnik obowiązany jest ponadto sporządzić informację PIT-11 oraz przekazać ją podatnikowi oraz do urzędu skarbowego właściwego:

- według miejsca zamieszkania podatnika – jeżeli podatnik ma miejsce zamieszkania w Polsce,
- w sprawach opodatkowania osób zagranicznych – gdy podatnik nie ma miejsca zamieszkania w Polsce.

Informację PIT-11 należy przekazać w terminie do końca:

- stycznia roku następującego po roku podatkowym – gdy składana jest do urzędu skarbowego w formie dokumentu pisemnego,
- lutego roku następującego po roku podatkowym – gdy przekazywana jest do urzędu skarbowego drogą elektroniczną lub podatnikowi.

Jeżeli obowiązek poboru zaliczek na podatek ustał w ciągu roku, płatnik sporządza PIT-11 w trakcie roku wyłącznie na pisemny wniosek podatnika. Na sporządzenie PIT-11 ma 14 dni od dnia złożenia tego wniosku. W tym samym terminie płatnik musi przekazać go podatnikowi oraz do urzędu skarbowego właściwego według miejsca zamieszkania podatnika, a w przypadku podatników niemających miejsca zamieszkania w Polsce – do urzędu skarbowego właściwego w sprawach opodatkowania osób zagranicznych. W sytuacji gdy wniosek o sporządzenie PIT-11 nie zostanie wystosowany, wówczas PIT-11 należy przekazać podatnikowi i do urzędu skarbowego w podanych wcześniej terminach.

2. Pytania i odpowiedzi

2.1. Wypłata zaliczki na poczet wynagrodzenia

Wynagrodzenia za dany miesiąc wypłacamy 10 dnia następnego miesiąca. Na prośbę zatrudnionego w kwietniu 2017 r. pracownika wypłaciliśmy mu w tym miesiącu zaliczkę na poczet wynagrodzenia należnego za kwiecień. Była to jedyna wypłata, jaką pracownik otrzymał w kwietniu br. Czy postąpiliśmy prawidłowo, uwzględniając koszty uzyskania przychodów oraz kwotę zmniejszającą podatek (pracownik złożył PIT-2)?

Wypłacona pracownikowi zaliczka na poczet wynagrodzenia stanowi u niego przychód ze stosunku pracy w momencie jej wypłaty lub postawienia do dyspozycji pracownika. Zasady poboru zaliczki na podatek dochodowy od kwoty zaliczki wypłaconej na poczet wynagrodzenia są takie same jak dla wynagrodzenia. Tym samym zakład pracy (płatnik) od kwoty tej zaliczki obowiązany jest pobrać zaliczkę na podatek dochodowy według reguł określonych w art. 32 updof. Zatem zakład pracy postąpił prawidłowo, uwzględniając koszty uzyskania przychodów oraz kwotę zmniejszającą podatek przy opodatkowywaniu wypłaconej pracownikowi zaliczki na poczet wynagrodzenia.

2.2. Przychód z otrzymania nieodpłatnego świadczenia

Spółka wykupuje swoim pracownikom miesięczne karnety na basen. Ponośzone z tego tytułu wydatki finansuje z rachunku zakładowego funduszu świadczeń socjalnych, przy czym część z nich pokrywają pracownicy, którzy wyrażają chęć korzystania z basenu. Czy u poszczególnych pracowników powstaje z tego tytułu przychód z nieodpłatnych świadczeń, jeżeli nie ma możliwości sprawdzenia, czy dany pracownik skorzystał z basenu?

W sytuacji gdy pracownik otrzymuje od pracodawcy nieodpłatne świadczenie, powstaje u niego przychód ze stosunku pracy w rozumieniu art. 12 ust. 1 updof.

W zakres nieodpłatnego świadczenia jako przychodu wchodzi wszystkie zjawiska gospodarcze i zdarzenia prawne, których skutkiem jest nieodpłatne, tj. niezwiązane z kosztami lub inną formą ekwiwalentu, przysporzenie majątku tej osobie, mające konkretny wymiar finansowy. Przy czym podstawowym kryterium jakim należy się kierować przy ustalaniu, czy nieodpłatne świadczenie należy uznać za przychód pracownika, jest przede wszystkim obiektywna ocena, czy świadczenie to leżało w interesie pracownika.

Świadczenia uzyskiwane od pracodawcy, niezależnie od tego czy są dokonywane w formie pieniężnej czy w formie świadczenia rzeczowego lub usługi, aby podlegały opodatkowa-

niu, muszą prowadzić do pojawienia się po stronie pracownika dochodu, czyli korzyści majątkowej, która może wystąpić w dwóch postaciach:

- powiększenia aktywów, co jest zwykłym skutkiem wypłaty pieniędzy, albo
- zaoszczędzenia wydatków, co może być następstwem świadczenia rzeczowego lub w formie usługi.

W tym drugim przypadku nie pojawia się wprawdzie realny dochód (w znaczeniu ekonomicznym), ale ponieważ znaczenie dochodu na gruncie ustawy o PIT jest szersze, zaoszczędzenie wydatków jest traktowane na równi z przyrostem majątku.

O ile jednak w przypadku świadczenia pieniężnego przysporzenie jest niewątpliwe i niejako bezwarunkowe (zawsze oznacza zwiększenie aktywów), o tyle „inne nieodpłatne świadczenia” na rzecz pracownika mogą być uznane za jego dochód, w rozumieniu ustawy o PIT, tylko pod warunkiem, że rzeczywiście pozwoliły mu uniknąć wydatków. Ustalenie tej okoliczności zależy od tego, czy pracownik skorzystał ze świadczenia oferowanego przez pracodawcę w pełni dobrowolnie.

Tak Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 8 lipca 2014 r., sygn. akt K 7/13 wyjaśnił zjawisko powstawania nieodpłatnych świadczeń u pracowników.

W rozpatrywanym przypadku pracodawca współfinansuje wraz z poszczególnymi pracownikami karnety wstępu na basen, które wydaje pracownikom wyrażającym chęć korzystania z pływalni. Mając na uwadze wywoły Trybunału, nie ulega wątpliwości, że pracownicy ci odnoszą korzyść mającą konkretny wymiar finansowy, w postaci zaoszczędzenia wydatku, jaki musieliby ponieść, chcąc w całości z własnych środków pokryć koszty wstępu na basen. Korzyść tę odnoszą już w momencie otrzymania karnetu, co jest równoznaczne z uzyskaniem w tym samym momencie przychodu do celów podatkowych. Nie ma znaczenia, ile razy i czy w ogóle dany pracownik wykorzysta ten karnet, tj. skorzysta z pływalni. Jak stwierdził bowiem Trybunał, odwołując się do jednolitego stanowiska doktryny prawa podatkowego, użycie w art. 11 ust. 1 upodó słowa „otrzymane” w odniesieniu do świadczeń nieodpłatnych wskazuje, że przychód powstaje, gdy można zindywidualizować świadczenie, określić jego wartość pieniężną oraz skonkretyzować odbiorcę. A w rozpatrywanym przypadku wszystkie te przesłanki wystąpiły.

2.3. Obniżenie składki zdrowotnej do wysokości zaliczki na podatek

W kwietniu 2017 r. wypłacimy pracownikowi tylko część wynagrodzenia należnego mu za ten miesiąc. Jeżeli okaże się, że zaliczka na podatek ustalona od tego wynagrodzenia będzie niższa od składki na ubezpieczenie zdrowotne, to czy powinniśmy obniżyć ją do wysokości tej zaliczki?

Gdy składka na ubezpieczenie zdrowotne obliczona przez płatnika jest wyższa od zaliczki na podatek, składkę tę za poszczególne miesiące obniża się do wysokości tej zaliczki. Tak wynika z art. 83 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (Dz. U. z 2016 r. poz. 1793 ze zm.), zwanej dalej ustawą zdrowotną.

Wysokość obniżenia składki zdrowotnej uzależniona jest od wysokości zaliczki na podatek ustalonej zgodnie z ustawą o PIT. Zaliczkę na podatek od wynagrodzenia pracownika zakład pracy (płatnik) ustala za okresy miesięczne. Obniżanie składki zdrowotnej do wysokości zaliczki na podatek także dokonywane jest za okresy miesięczne. Jeżeli więc pracownik w danym miesiącu uzyska tylko część należnego mu wynagrodzenia, to pracodawca tylko

od tej części zobowiązany jest ustalić m.in. wysokość składki zdrowotnej oraz zaliczki na podatek i ewentualnie, w razie zaistnienia stosownych okoliczności, obniżyć składkę zdrowotną do wysokości tej zaliczki. Na taki sposób postępowania nie wpływa fakt, że gdyby w danym miesiącu pracodawca wypłacił pracownikowi wynagrodzenie w pełnej wysokości, nie zaistniałaby konieczność obniżenia składki zdrowotnej.

2.4. Podwyższone koszty uzyskania przychodów u pracownika bezpłatnie dowożonego do pracy

Czy korzystanie przez pracowników mających miejsce zamieszkania poza miejscowością, w której znajduje się zakład pracy, z bezpłatnego dowozu do pracy i z pracy zorganizowanego przez pracodawcę, wyklucza prawo tych osób do podwyższonych kosztów uzyskania przychodów?

Przepisy nie zastrzegają, że pracownik traci prawo do podwyższonych kosztów uzyskania przychodów ze stosunku pracy, w sytuacji gdy korzysta z bezpłatnego dowozu do pracy i z pracy zorganizowanego przez pracodawcę. Zatem fakt, że pracodawca organizuje pracownikom zamiejscowym taki dowóz, nie ma wpływu na koszty uzyskania przychodów przysługujące tym pracownikom. Potwierdzenie tego stanowiska zawiera interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 20 grudnia 2016 r., nr 2461-IBPB-2-2.4511.860.2016.1.IN.

Tak więc, jeżeli pracownicy złożą oświadczenie, że spełniają warunki uprawniające do podwyższonych kosztów, pracodawca powinien stosować takie koszty przy obliczaniu zaliczki na podatek od dochodu tych pracowników (art. 32 ust. 5 updof).

2.5. Kwota zmniejszająca podatek u pracownika-przedsiębiorcy

Pracownikowi zatrudnionemu w mojej firmie uwzględniam kwotę zmniejszającą podatek. Niedawno przez przypadek dowiedziałem się, że pracownik ten rozpoczął prowadzenie własnej działalności gospodarczej. Czy w związku z tym powinienem zaprzestać stosowania mu kwoty zmniejszającej podatek?

Pracodawca nie może zaprzestać stosowania kwoty zmniejszającej podatek, gdy przez przypadek dowiedział się, że pracownik rozpoczął prowadzenie działalności gospodarczej. Nieuwzględnianie tej kwoty przy obliczaniu miesięcznej zaliczki na podatek od dochodów pracowniczych jest możliwe m.in. wówczas, gdy pracownik powiadomi pracodawcę o zmianach stanu faktycznego wynikającego z oświadczenia PIT-2 (art. 32 ust. 4 updof). Przy czym powiadomienie takie powinien złożyć pracownik, który rozpoczął prowadzenie działalności gospodarczej i który od dochodów z tej działalności opłaca zaliczki na podatek dochodowy na podstawie art. 44 ust. 3 updof, tj. z zastosowaniem skali podatkowej. U takiego podatnika bowiem kwota zmniejszająca podatek byłaby w trakcie roku podatkowego stosowana dwukrotnie, raz na etapie obliczania zaliczki na podatek od dochodów pracowniczych, a drugi raz przy obliczaniu zaliczki na podatek od dochodów z działalności gospodarczej.

Nie ma natomiast potrzeby powiadamiania pracodawcy o zmianach stanu faktycznego wynikającego z PIT-2, jeżeli pracownik:

- dochody z prowadzonej przez siebie działalności gospodarczej opodatkowuje podatkiem liniowym, lub
- od przychodów z działalności gospodarczej opłaca ryczałt ewidencjonowany, albo
- z tytułu działalności gospodarczej opłaca podatek w formie karty podatkowej.

2.6. Zmiana daty wypłacania wynagrodzeń a termin wpłaty zaliczek na podatek do urzędu skarbowego

W zakładzie pracy wynagrodzenia pracownicze za dany miesiąc były wypłacane ostatniego dnia roboczego tego miesiąca. Obecnie wynagrodzenia za dany miesiąc będą wypłacane 10 dnia następnego miesiąca. W związku ze zmianą terminu wypłaty wynagrodzeń, w kwietniu 2017 r. nie będzie wypłaty wynagrodzeń (wynagrodzenia za kwiecień zostaną wypłacone w maju). W jakim terminie należy wpłacić do urzędu skarbowego zaliczki na podatek od wynagrodzeń należnych za kwiecień?

Wynagrodzenie ze stosunku pracy stanowi przychód, który powstaje w momencie otrzymania lub postawienia do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniędzy i wartości pieniężnych (art. 11 ust. 1 updof). Natomiast okres, za jaki pracodawca wypłaca pracownikowi wynagrodzenie, nie ma znaczenia dla rozpoznania momentu powstania przychodu. Zatem wynagrodzenia za kwiecień 2017 r. będą stanowić u poszczególnych pracowników przychód maja 2017 r., gdyż w tym miesiącu zostaną wypłacone pracownikom. W tym też miesiącu zakład pracy będzie obowiązany wypełnić zadania płatnika w zakresie obliczenia i poboru zaliczki na podatek dochodowy od tych przychodów.

Zatem, zaliczki pobrane w maju 2017 r. od wypłaconych w tym miesiącu wynagrodzeń należnych za kwiecień 2017 r., płatnik powinien przekazać na rachunek urzędu skarbowego do 20 czerwca 2017 r.

2.7. Zaliczka na podatek od wynagrodzeń pracownika zatrudnionego w dwóch zakładach pracy

Pracownik zatrudniony jest w dwóch firmach. Firmy te obsługują w zakresie kadrowo-płacowym. Po zsumowaniu dochodu ze stosunku pracy uzyskanego przez tego pracownika w każdej z tych firm, okazało się, że dochód ten przekroczył pierwszy próg podatkowy, tj. 85.528 zł. Czy w tej sytuacji obowiązana jestem naliczać temu pracownikowi zaliczkę na podatek według stawki podatku w wysokości 32%?

Od dochodów pracownika pobiera się zaliczkę na podatek według 18% stawki podatku za miesiące od początku roku do tego miesiąca włącznie, w którym dochód uzyskany od początku roku w danym zakładzie pracy przekroczy kwotę 85.528 zł. Natomiast od następnego miesiąca, co do zasady, znajduje zastosowanie 32% stawka podatku. Tak wynika z art. 32 ust. 1 updof.

Do ustalenia czy dochód pracownika przekroczył kwotę 85.528 zł, należy wziąć pod uwagę tylko dochód ze stosunku pracy, który pracownik uzyskał w danym zakładzie pracy. Innych dochodów pracownika, tj. uzyskanych np. u innego pracodawcy, nie należy brać pod uwagę.

Jeżeli pracownik, o którym mowa w treści pytania chciałby, by potrącać mu zaliczkę na podatek według wyższej stawki podatku, to powinien pracodawcy złożyć stosowny wniosek w tej sprawie. Taką możliwość przewiduje przepis art. 41a updof. Z jego treści wynika, że płatnicy na wniosek podatnika stosują zamiast najniższej stawki podatku (18%) określonej w skali podatkowej, wyższą stawkę podatkową (32%).

2.8. Koszty u pracownika przebywającego przez część miesiąca na urlopie bezpłatnym

Pracownik w kwietniu 2017 r. pracował jeden dzień, a przez pozostałe dni przebywał na urlopie bezpłatnym. Czy pracownikowi temu koszty uzyskania przychodów powinno się ustalić w wysokości proporcjonalnej do dni świadczenia przez niego pracy?

Koszty podstawowe w wysokości 111,25 zł miesięcznie przysługują z mocy prawa każdemu pracownikowi uzyskującemu w danym miesiącu przychód ze stosunku pracy, stosunku służbowego, spółdzielczego stosunku pracy lub pracy nakładczej. Natomiast koszty podwyższone w kwocie 139,06 zł miesięcznie stosuje się wtedy, gdy pracownik złoży oświadczenie, że jego miejsce stałego lub czasowego zamieszkania położone jest poza miejscowością, w której znajduje się zakład pracy, i nie uzyskuje on dodatku za rozłąkę.

Pracowniczych kosztów uzyskania przychodów nie ustala się w wysokości proporcjonalnej do dni świadczenia pracy. Koszty uzyskania przychodów w niższych kwotach niż wskazane wcześniej są stosowane przez płatnika wyłącznie wtedy, gdy przychód ze stosunku pracy osiągnięty przez pracownika w danym miesiącu jest niższy od ustawowych kosztów uzyskania przychodów. Wówczas kwotę kosztów obniża się do kwoty przychodu.

II. PRZYCHODY ZLECENIOBIORCÓW I WYKONAWCÓW DZIEŁA

1. Zasady opodatkowania

Na osobach fizycznych prowadzących działalność gospodarczą, osobach prawnych i ich jednostkach organizacyjnych oraz jednostkach organizacyjnych niemających osobowości prawnej ciąży obowiązek poboru zaliczki na podatek lub zryczałtowanego podatku z tytułu zawartej umowy zlecenia lub umowy o dzieło, jeżeli przychody z tych umów kwalifikują się do przychodów z działalności wykonywanej osobiście.

Za przychody z działalności wykonywanej osobiście uważa się – stosownie do art. 13 pkt 8 updof – przychody z tytułu wykonywania usług, na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło, uzyskiwane wyłącznie od:

- a) osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą, osoby prawnej i jej jednostki organizacyjnej oraz jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej,
- b) właściciela (posiadacza) nieruchomości, w której lokale są wynajmowane, lub działającego w jego imieniu zarządcy albo administratora – jeżeli podatnik wykonuje te usługi wyłącznie dla potrzeb związanych z tą nieruchomością

– z wyjątkiem przychodów uzyskanych na podstawie umów zawieranych w ramach prowadzonej przez podatnika pozarolniczej działalności gospodarczej oraz przychodów uzyskanych na podstawie umów o zarządzanie przedsiębiorstwem, kontraktów menedżerskich lub umów o podobnym charakterze.

Do przychodów z umów zlecenia i o dzieło ma zastosowanie art. 11 updof, stosownie do którego przychodami są otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalen-

darzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń.

Należności z umów zlecenia i o dzieło, o których mowa w art. 13 pkt 8 updof, niekorzystające ze zwolnienia od podatku, mogą być opodatkowane na dwa sposoby. Zleceniodawca opierając się na przepisach ustawy o PIT musi ustalić, czy z tytułu umowy zlecenia lub o dzieło obowiązany jest pobrać:

- zaliczkę na podatek dochodowy na zasadach określonych w art. 41 ust. 1 i 1a updof, czy
- zryczałtowany podatek dochodowy, o którym mowa w art. 30 ust. 1 pkt 5a updof.

Należy przy tym zauważyć, że:

- płatnik nie jest obowiązany do poboru zaliczek od należności z tytułów, o których mowa w art. 13 pkt 8 updof, jeżeli podatnik złoży oświadczenie, że wykonywane przez niego usługi wchodzą w zakres prowadzonej działalności gospodarczej (art. 41 ust. 2 updof),
- jeżeli przedmiotem świadczeń z umowy zlecenia lub o dzieło nie są pieniądze, podatnik jest obowiązany wpłacić płatnikowi kwotę zaliczki lub należnego zryczałtowanego podatku przed udostępnieniem świadczenia (art. 41 ust. 7 pkt 3 updof).

2. Pobór zaliczki na podatek

Od przychodu uzyskanego z umowy zlecenia (o dzieło) przez osobę mającą miejsce zamieszkania w Polsce pobierana jest zaliczka na podatek, jeżeli:

- umowa została zawarta z osobą, która jednocześnie jest pracownikiem płatnika (bez względu na kwotę należności określonej taką umową) albo
- umowa została zawarta z osobą niebędącą pracownikiem płatnika, a kwota należności określona w umowie przekracza 200 zł.

W takiej sytuacji zleceniodawca (zamawiający dzieło), jako płatnik, powinien pobrać 18% zaliczkę na podatek dochodowy na zasadach określonych w art. 41 updof.

Podstawę opodatkowania stanowi przychód po pomniejszeniu o koszty uzyskania przychodów oraz potrącone przez płatnika w danym miesiącu składki na ubezpieczenia społeczne (pod warunkiem, że zawarta umowa rodzi obowiązek tych ubezpieczeń).

Koszty uzyskania przychodów określonych w art. 13 pkt 8 updof, czyli z umów zlecenia i o dzieło są określone procentowo. W myśl art. 22 ust. 9 pkt 4 updof wynoszą one 20% uzyskanego przychodu. Z przepisu tego wynika, że koszty te oblicza się od przychodu pomniejszonego o potrącone przez płatnika w danym miesiącu składki na ubezpieczenia społeczne.

Kolejnym czynnikiem wpływającym na podstawę opodatkowania należności z tytułu wykonywania usług na podstawie umowy zlecenia lub o dzieło są potrącone przez płatnika w danym miesiącu składki na ubezpieczenia społeczne. Przy czym nie podlegają odliczeniu składki, których podstawę wymiaru stanowi dochód (przychód):

- zwolniony od podatku na podstawie updof oraz
- od którego na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej zaniechano poboru podatku.

Zaliczkę obliczoną w powyższy sposób zmniejsza się o kwotę składki na ubezpieczenie zdrowotne pobranej ze środków zleceniobiorcy (wykonawcy dzieła) przez zleceniodawcę (zamawiającego dzieło). W 2017 r. składka na ubezpieczenie zdrowotne, o której mowa w przepisach ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finan-

sowanych ze środków publicznych (Dz. U. z 2016 r. poz. 1793 ze zm.) wynosi 9% podstawy wymiaru. Przy czym składka, o którą zmniejsza się podatek, nie może przekroczyć 7,75% podstawy jej wymiaru. Ponadto, składka na ubezpieczenie zdrowotne musi być obliczona od przychodów podlegających opodatkowaniu. Z art. 27b ust. 1 pkt 1 lit. b updof wynika bowiem, że obniżenie nie może dotyczyć składek, których podstawę wymiaru stanowi dochód (przychód) wolny od podatku na podstawie updof oraz od którego na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej zaniechano poboru podatku.

Przy obliczaniu zaliczki na podatek płatnik stosuje najniższą stawkę podatkową określoną w skali podatkowej, czyli 18%. Nie ma tutaj znaczenia wysokość dochodu osiągniętego przez podatnika. Na wniosek zleceniobiorcy (wykonawcy dzieła) płatnik może przyjąć przy obliczaniu zaliczki na podatek dochodowy stawkę 32% zamiast stawki 18% (art. 41a updof).

Przykład

Przedsiębiorca zawarł umowę zlecenia z osobą niebędącą jego pracownikiem. Przychód za wykonanie umowy określono na kwotę 600 zł. Z tytułu zawartej umowy zleceniobiorca podlega obowiązkowym ubezpieczeniom emerytalnemu i rentowym oraz ubezpieczeniu zdrowotnemu. Wniósł również o objęcie go dobrowolnym ubezpieczeniem chorobowym.

Zleceniodawca (płatnik) dokonał następujących obliczeń:

- | | |
|--|------------|
| 1) podstawa wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne: | 600 zł, |
| 2) składki na ubezpieczenia społeczne finansowane przez zleceniobiorcę: | |
| 600 zł x 13,71% | 82,26 zł, |
| 3) podstawa wymiaru składki na ubezpieczenie zdrowotne: | |
| 600 zł – 82,26 zł | 517,74 zł, |
| 4) składka na ubezpieczenie zdrowotne: | |
| – 517,74 zł x 9% | 46,60 zł, |
| – 517,74 zł x 7,75% | 40,12 zł, |
| 5) koszty uzyskania przychodów: | |
| (600 zł – 82,26 zł) x 20% | 103,55 zł, |
| 6) podstawa opodatkowania (po zaokrągleniu do pełnych złotych): | |
| 600 zł – (103,55 zł + 82,26 zł) = 414,19 zł | 414 zł, |
| 7) zaliczka na podatek: | |
| 414 zł x 18% | 74,52 zł, |
| 8) zaliczka na podatek do przekazania do urzędu skarbowego (po zaokrągleniu do pełnych złotych): | |
| 74,52 zł – 40,12 zł = 34,40 zł | 34 zł, |
| 9) do wypłaty dla zleceniobiorcy: | |
| 600 zł – (82,26 zł + 46,60 zł + 34 zł) | 437,14 zł. |

3. Opodatkowanie zryczałtowanym podatkiem dochodowym

Stosownie do art. 30 ust. 1 pkt 5a updof, obowiązek poboru zryczałtowanego podatku powstaje wtedy, gdy kwota należności określona w umowie zlecenia lub o dzieło zawartej z osobą niebędącą pracownikiem płatnika nie przekracza 200 zł.

Zryczałtowana forma opodatkowania nie ma zastosowania, jeżeli umowa zawarta z osobą niebędącą pracownikiem płatnika nie określa wprost konkretnej kwoty należności, a wyłącznie sposób jej wyliczenia (np. na podstawie stawki godzinowej i ilości przepracowanych godzin).

Zryczałtowany podatek dochodowy pobiera się w wysokości 18% przychodu, bez pomniejszania go o koszty uzyskania przychodu i pobrane składki na ubezpieczenia społeczne. Ponadto obliczonego podatku nie zmniejsza się o kwotę składki na ubezpieczenie zdrowotne.

Przykład

Przedsiębiorca zawarł umowę zlecenia na kwotę 200 zł z osobą, która nie jest jego pracownikiem. Zleceniobiorca podlega obowiązkowym ubezpieczeniom emerytalnemu i rentowym oraz ubezpieczeniu zdrowotnemu. Wniósł również o objęcie go dobrowolnym ubezpieczeniem chorobowym.

Zleceniodawca (płatnik) dokonał następujących obliczeń:

- | | |
|--|------------|
| 1) podstawa wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne: | 200 zł, |
| 2) składki na ubezpieczenia społeczne finansowane przez zleceniobiorcę: | |
| 200 zł x 13,71% | 27,42 zł, |
| 3) podstawa wymiaru składki na ubezpieczenie zdrowotne: | |
| 200 zł – 27,42 zł | 172,58 zł, |
| 4) składka na ubezpieczenie zdrowotne: | |
| 172,58 zł x 9% | 15,53 zł, |
| 5) podstawa opodatkowania (po zaokrągleniu do pełnych złotych): | 200 zł, |
| 6) zryczałtowany podatek dochodowy (po zaokrągleniu do pełnych złotych): | |
| 200 zł x 18% | 36 zł, |
| 7) do wypłaty dla zleceniobiorcy: | |
| 200 zł – (27,42 zł + 15,53 zł + 36 zł) | 121,05 zł. |

4. Obowiązki wobec urzędu skarbowego i podatnika

Zarówno kwotę pobranej zaliczki na podatek, jak i zryczałtowanego podatku dochodowego płatnik obowiązany jest przekazać w terminie do dnia 20 miesiąca następującego po miesiącu, w którym pobrał zaliczkę lub podatek – na rachunek urzędu skarbowego właściwego według miejsca zamieszkania płatnika, a jeżeli płatnik nie jest osobą fizyczną według siedziby bądź miejsca prowadzenia działalności, gdy płatnik nie posiada siedziby.

Płatnik pobierający zaliczkę na podatek w terminie do końca stycznia roku następującego po roku podatkowym, obowiązany jest przesłać wcześniej wymienionemu urzędowi skarbowemu roczną deklarację PIT-4R. W razie zaprzestania prowadzenia działalności przed tą datą, deklarację tę obowiązany jest przekazać w terminie do dnia zaprzestania działalności.

Ponadto płatnik ten ma obowiązek przekazać zleceniobiorcy (wykonawcy dzieła) oraz urzędowi skarbowemu właściwemu według miejsca zamieszkania zleceniobiorcy (wykonawcy dzieła) informację PIT-11. Termin jej przekazania upływa:

- z końcem stycznia roku następującego po roku podatkowym – gdy składana jest do urzędu skarbowego w formie dokumentu pisemnego,
- z końcem lutego roku następującego po roku podatkowym – gdy przekazywana jest do urzędu skarbowego drogą elektroniczną lub zleceniobiorcy (wykonawcy dzieła).

Wyjątkiem jest sytuacja, gdy płatnik zaprzestaje prowadzenia działalności przed upływem terminu dla złożenia PIT-11, wówczas informację tę powinien przekazać zleceniobiorcy (wykonawcy dzieła) oraz do urzędu skarbowego nie później niż w dniu zaprzestania prowadzenia działalności.

Natomiast płatnik pobierający zryczałtowany podatek dochodowy obowiązany jest w terminie do końca stycznia roku następującego po roku podatkowym przestać do urzędu skarbowego właściwego według miejsca zamieszkania płatnika, a jeżeli płatnik nie jest osobą fizyczną według siedziby bądź miejsca prowadzenia działalności, gdy płatnik nie posiada siedziby roczną deklarację PIT-8AR. W razie zaprzestania prowadzenia działalności przed tą datą, płatnik obowiązany jest przekazać tę deklarację w terminie do dnia zaprzestania działalności.

Przychodu opodatkowanego w formie ryczałtu podatnik (zleceniobiorca/wykonawca dzieła) nie wykazuje w zeznaniu podatkowym.

5. Pytania i odpowiedzi

5.1. Wypłata zaliczki na poczet wynagrodzenia zleceniobiorcy

Jestem przedsiębiorcą. Zleceniobiorcy (osobie fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej) wypłaciłem zaliczkę na poczet wynagrodzenia z umowy zlecenia. Pozostała część wynagrodzenia zostanie mu wypłacona po zakończeniu wykonywania usług wynikających z tej umowy. Czy wypłacając tę zaliczkę, powinienem być pobrać zaliczkę na podatek dochodowy?

U zleceniobiorcy przychód z tytułu umowy zlecenia powstaje w dacie otrzymania lub postawienia do jego dyspozycji pieniędzy, wartości pieniężnych oraz świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń. Tak wynika z art. 11 ust. 1 updof. Oznacza to, że otrzymana lub postawiona mu do dyspozycji zaliczka na poczet wynagrodzenia, podobnie jak wynagrodzenie, jest u niego przychodem.

Otrzymana przez zleceniobiorcę (postawiona mu do dyspozycji) zaliczka na poczet wynagrodzenia wywołuje takie same konsekwencje podatkowe w zakresie jej opodatkowania, jak otrzymane (postawione mu do dyspozycji) wynagrodzenie z umowy zlecenia. W związku z tym zleceniodawca (płatnik) obowiązany jest opodatkować każdą wypłatę należności wynikającą z umowy zlecenia, także tę zaliczkową. W sytuacji przedstawionej w pytaniu Czytelnik był więc obowiązany pobrać zaliczkę na podatek od należności z umowy zlecenia wypłacanej zaliczkowo.

5.2. Otrzymanie informacji o liczbie godzin wykonywania zlecenia

Z osobą niebędącą naszym pracownikiem zawarliśmy umowę zlecenia na kwotę 200 zł. Po wykonaniu usługi a przed wypłatą wynagrodzenia, zleceniobiorca przedłożył nam informację, że zlecenie wykonywał 10 godzin. Czy mając taką informację, powinniśmy pobrać zryczałtowany podatek dochodowy czy zaliczkę na podatek?

Od 1 stycznia 2017 r. weszły w życie przepisy regulujące minimalną stawkę godzinową dla zleceniobiorców oraz osób wykonujących czynności w oparciu o umowę o świadczenie usług. Wprowadzone zostały ustawą z dnia 22 lipca 2016 r. o zmianie ustawy o minimalnym wynagrodzeniu za pracę oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1265 ze zm.). Mają one zapobiegać wypłacaniu wynagrodzenia, które w przeliczeniu na godzinę daje mniej niż 13 zł

brutto. Minimalna stawka godzinowa dotyczy m.in. umów zleceń wykonywanych na rzecz przedsiębiorców lub innych jednostek organizacyjnych przez osoby fizyczne:

- niewykonyujące działalności gospodarczej, albo
- prowadzące działalność gospodarczą zarejestrowaną w Polsce albo w państwie spoza Unii Europejskiej lub Europejskiego Obszaru Gospodarczego, jeśli nie zatrudniają pracowników, ani nie zawierają umów ze zleceniobiorcami (art. 1 pkt 1b ustawy z dnia 10 października 2002 r. o minimalnym wynagrodzeniu za pracę – Dz. U. z 2015 r. poz. 2008 ze zm.).

W umowie zlecenia strony powinny określić sposób potwierdzania liczby godzin wykonania zlecenia, a jeśli tego nie dopełnią, przyjmujący zlecenie obowiązany jest przedłożyć w formie pisemnej, elektronicznej lub dokumentowej informację o liczbie godzin wykonania zlecenia. Powinien tego dokonać w terminie poprzedzającym termin wypłaty wynagrodzenia. Tak wynika z art. 8b ust. 1 i 2 ustawy o minimalnym wynagrodzeniu za pracę.

Jeżeli więc w sytuacji opisanej w pytaniu zleceniobiorca wykonywał umowę zlecenia 10 godzin, to określone w umowie wynagrodzenie w wysokości 200 zł zapewnia zachowanie minimalnej stawki godzinowej ($200 \text{ zł} : 10 \text{ godz.} = 20 \text{ zł/godz.}$).

Przychody z tytułów, o których mowa w art. 13 pkt 2 i 5-9 updof, tj. m.in. z wykonywania usług na podstawie umowy zlecenia opodatkowane są 18% zryczałtowanym podatkiem dochodowym, pod warunkiem, że spełnione są łącznie przesłanki wynikające z art. 30 ust. 1 pkt 5a updof. Przepis ten wskazuje, że ma to miejsce, gdy umowa została zawarta z osobą niebędącą pracownikiem płatnika i kwota należności określona w umowie nie przekracza 200 zł. Gdy jeden z tych warunków nie jest spełniony, np. gdy w umowie nie określono kwoty należności, a jedynie sposób jej wyliczenia jako iloczyn stawki godzinowej i czasu pracy, konieczne jest pobranie zaliczki na podatek na zasadach określonych w art. 41 ust. 1 i 1a updof.

W sytuacji opisanej w pytaniu w umowie zlecenia nie określono, że wysokość wynagrodzenia jest ustalona jako iloczyn stawki godzinowej i czasu poświęconego na wykonanie usługi. Wynagrodzenie to w umowie podano w konkretnej kwocie, tj. 200 zł. Przedłożenie przez zleceniobiorcę informacji, że dane zlecenie wykonywał 10 godzin nie oznacza, że wynagrodzenie za wykonanie zlecenia zostało określone w wysokości 20 zł za godzinę pracy. Tym samym nie ma podstaw, by od wynagrodzenia zleceniobiorcy zleceniodawca pobrał zaliczkę na podatek. Powinien on pobrać 18% zryczałtowany podatek dochodowy.

5.3. Kilka umów o dzieło zawartych z jedną osobą

W kwietniu 2017 r. zawarłem z jedną osobą cztery umowy o dzieło. Każda z nich opiewa na kwotę 100 zł. Czy od przychodów z dwóch pierwszych powinien pobrać podatek zryczałtowany, czy od razu zaliczkę na podatek?

W sytuacji gdy podatnik (wykonawca dzieła) uzyskuje przychody z umowy o dzieło kwalifikowane do przychodów z działalności wykonywanej osobiście, o których mowa w art. 13 pkt 8 updof, zamawiający dzieło pełniący rolę płatnika powinien ustalić, czy od wypłacanych należności zobowiązany jest pobrać zaliczkę na podatek, czy podatek zryczałtowany.

Skoro w rozpatrywanym przypadku wynagrodzenie z danej umowy o dzieło nie przekracza 200 zł i zachowane są pozostałe przesłanki, o których mowa w art. 30 ust. 1 pkt 5a updof, to płatnik jest obowiązany pobrać zryczałtowany 18% podatek dochodowy od przychodów z każdej z tych umów. W przypadku bowiem zawarcia więcej niż jednej umowy o dzieło z tą samą osobą, ustawodawca nie nakłada obowiązku kumulowania należności wynikających z poszczególnych umów w celu określenia sposobu opodatkowania tych należności.

5.4. Określenie wynagrodzenia według stawki godzinowej

Z osobą niebędącą naszym pracownikiem zawarliśmy na pół roku umowę zlecenia płatną miesięcznie według stawki godzinowej za wykonane w danym miesiącu usługi. Czy w sytuacji gdy kwota wynagrodzenia za dany miesiąc wyniesie mniej niż 200 zł, powinniśmy pobrać zryczałtowany podatek dochodowy?

Zryczałtowany podatek dochodowy pobiera się, jeżeli kwota należności określona w umowie zlecenia zawartej z osobą niebędącą pracownikiem płatnika nie przekracza 200 zł. Wówczas podatek ten wynosi 18% przychodu. Trzeba jednak pamiętać, że taki sposób opodatkowania należności z tytułu umowy zlecenia uzależniony jest nie tylko od jej wysokości i od tego czy otrzymująca ją osoba jest pracownikiem płatnika, ale również od sposobu określenia w umowie wysokości przysługującego wynagrodzenia. Jeżeli umowa zlecenia zawarta z osobą niebędącą pracownikiem płatnika nie określa wprost kwoty należności, a jedynie sposób jej wyliczenia, to nie może być ona opodatkowana w sposób zryczałtowany. Zatem w przypadku ustalenia wynagrodzenia według stawki godzinowej za wykonane przez zleceniobiorcę w danym miesiącu usługi, płatnik obowiązany jest pobrać zaliczkę na podatek dochodowy.

5.5. Częściowe wykonanie umowy

Umowa zlecenia z osobą niebędącą naszym pracownikiem została zawarta na cały miesiąc. Zleceniobiorca po kilku dniach wypowiedział jednak umowę, w związku z czym wypłacono mu część wynagrodzenia odpowiadającą dotychczas wykonanym czynnościom. Wynagrodzenie to nie przekroczyło 200 zł. Przy czym w umowie wykazana była wyższa kwota wynagrodzenia. Czy zleceniodawca powinien od tego wynagrodzenia pobrać zaliczkę na podatek czy zryczałtowany podatek dochodowy?

Zryczałtowany podatek dochodowy pobiera się, jeżeli kwota należności określona w umowie zlecenia nie przekracza 200 zł i umowa ta jest zawarta z osobą niebędącą pracownikiem płatnika. Z kolei zaliczkę na podatek pobiera się, gdy kwota wynikająca z umowy zlecenia jest wyższa niż 200 zł lub gdy umowa zawarta została z pracownikiem płatnika.

W sytuacji przedstawionej w pytaniu pobór zryczałtowanego podatku dochodowego nie może mieć miejsca, gdyż w umowie zlecenia wynagrodzenie zostało określone w kwocie przekraczającej 200 zł. Skoro kwota należności określona w umowie przekraczała 200 zł, to płatnik (zleceniodawca) obowiązany jest pobrać zaliczkę na podatek. Okoliczność, że w wyniku nieświadczenia usług przez cały umówiony okres, wynagrodzenie zostało zmniejszone adekwatnie do wykonanych czynności i nie przekroczyło 200 zł, nie ma znaczenia.

5.6. Opodatkowanie umowy zlecenia zawartej z własnym pracownikiem

Zatrudniłem własnego pracownika na umowę zlecenia. Z tytułu tej umowy, do celów ZUS jest on traktowany jak pracownik. Czy do przychodów z umowy zlecenia zastosować 20% koszty uzyskania przychodów, a zaliczkę na podatek pobrać według 18% stawki podatku? Czy przychody te doliczyć do przychodów ze stosunku pracy i rozliczyć jak wynagrodzenie z umowy o pracę?

Umowa o pracę i umowa zlecenia stanowią odrębne źródła przychodów w rozumieniu przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Przychody z umowy o pracę kwalifikowane są do źródła przychodów, jakim jest stosunek pracy (art. 10 ust. 1 pkt 1

updof), a przychody z umowy zlecenia zaliczane są generalnie do przychodów z działalności wykonywanej osobiście (art. 10 ust. 1 pkt 2 updof).

Zaliczkę na podatek od dochodów ze stosunku pracy pracodawca ustala zgodnie z art. 32 updof, a z umowy zlecenia na zasadach określonych w art. 41 ust. 1 i 1a updof.

Oznacza to, że nie można przychodów z umowy zlecenia dodać do przychodów ze stosunku pracy i ustalić zaliczkę na podatek według reguł przyjętych dla przychodów ze stosunku pracy. W związku z tym w rozpatrywanym przypadku, stosownie do art. 41 ust. 1 updof, płatnik do dokonywanego świadczenia z umowy zlecenia, pomniejszonego o 20% koszty uzyskania oraz o potrącone składki na ubezpieczenia społeczne, o których mowa w art. 26 ust. 1 pkt 2 lit. b updof, powinien zastosować najniższą stawkę podatkową określoną w skali podatkowej, tj. 18%. Następnie obliczoną zaliczkę na podatek należy zmniejszyć o pobraną składkę na ubezpieczenie zdrowotne, o której mowa w art. 27b updof, w wysokości nieprzekraczającej 7,75% podstawy jej wymiaru (art. 41 ust. 1a updof).

III. NALEŻNOŚCI OSÓB PEŁNIĄCYCH FUNKCJE W ORGANACH OSÓB PRAWNYCH

1. Zasady opodatkowania

W sytuacji gdy osoba pełni funkcję w organach osób prawnych na podstawie powołania, uzyskiwane przez nią przychody kwalifikuje się do przychodów z działalności wykonywanej osobiście, o których mowa w art. 13 pkt 7 updof. Na podstawie powołanego przepisu, do przychodów tych zalicza się przychody otrzymywane przez osoby, niezależnie od sposobu ich powoływania, należące do składu zarządów, rad nadzorczych, komisji lub innych organów stanowiących osób prawnych.

Przychodami osoby pełniącej funkcję w organach osób prawnych są nie tylko otrzymane czy postawione do jej dyspozycji pieniądze i wartości pieniężne, ale również wartość otrzymanych przez nią świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń (art. 11 ust. 1 updof).

Od należności uzyskiwanych przez osobę pełniącą funkcję w organach osób prawnych może być pobrany zryczałtowany podatek dochodowy lub zaliczka na podatek.

Jeżeli są spełnione warunki wskazane w art. 30 ust. 1 pkt 5a updof, tj. kwota należności określona w umowie zawartej z osobą niebędącą pracownikiem płatnika nie przekracza 200 zł, wówczas płatnik zobowiązany jest pobrać podatek zryczałtowany w wysokości 18% przychodu.

W przeciwnym razie obowiązany jest pobrać zaliczkę na podatek na zasadach określonych w art. 41 ust. 1 i 1a updof. Z przepisów tych wynika, że płatnicy dokonujący świadczeń z tytułu działalności wykonywanej osobiście, osobom mającym miejsce zamieszkania w Polsce, obowiązani są osiągnięty przez te osoby przychód pomniejszyć o:

- koszty uzyskania przychodów oraz
- potrącone przez płatnika w danym miesiącu składki na ubezpieczenia społeczne.

Następnie od ustalonej w ten sposób podstawy opodatkowania płatnik oblicza zaliczkę na podatek, stosując najniższą stawkę podatkową określoną w obowiązującej skali podatko-

wej, czyli w 2017 r. 18%. Tak obliczoną zaliczkę płatnik zmniejsza o kwotę składki na ubezpieczenie zdrowotne pobranej ze środków podatnika. Z tym że wysokość odliczanej składki na ubezpieczenie zdrowotne nie może przekroczyć 7,75% podstawy jej wymiaru.

Wysokość kosztów uzyskania przychodów stosowanych przez płatnika u osób pełniących funkcję w organach stanowiących osób prawnych określa art. 22 ust. 9 pkt 5 upod. Z powołanego przepisu wynika m.in., że koszty te wynoszą 111,25 zł miesięczne. Fakt, że ich wysokość została określona w skali miesiąca powoduje, że w razie gdyby płatnik w jednym miesiącu dokonał np. dwóch wypłat wynagrodzeń z tytułu pełnienia funkcji w organach stanowiących osób prawnych, to podatnikowi będą przysługiwały koszty w pojedynczej wysokości, tj. 111,25 zł.

Należy zauważyć, że osobom pełniącym funkcję w organach stanowiących osób prawnych nie można zastosować podwyższonych kosztów uzyskania przychodów w kwocie 139,06 zł (nawet, jeśli miejsce stałego lub czasowego zamieszkania podatnika znajduje się w innej miejscowości niż siedziba spółki lub spółdzielni).

Przykład

W kwietniu 2017 r. członek zarządu wykonujący swe obowiązki na podstawie powołania, uzyskał przychód w wysokości 2.000 zł.

Obliczenie zaliczki na podatek dochodowy:

1) przychód:	2.000 zł,
2) koszty uzyskania przychodu:	111,25 zł,
3) podstawa opodatkowania (po zaokrągleniu do pełnych złotych):	
$2.000 \text{ zł} - 111,25 \text{ zł} = 1.888,75 \text{ zł}$	1.889 zł,
4) zaliczka na podatek do przekazania do urzędu skarbowego (po zaokrągleniu do pełnych złotych):	
$1.889 \text{ zł} \times 18\% = 340,02 \text{ zł}$	340 zł,
5) kwota do wypłaty:	
$2.000 \text{ zł} - 340 \text{ zł}$	1.660 zł.

2. Obowiązki wobec urzędu skarbowego i podatnika

Płatnik ma obowiązek pobraną zaliczkę na podatek przekazać na rachunek urzędu skarbowego w terminie do dnia 20 miesiąca następującego po miesiącu, w którym ją pobrał. Wpłaty zaliczki na podatek dokonuje do urzędu skarbowego właściwego według swojej siedziby bądź miejsca prowadzenia działalności, jeśli nie posiada siedziby. Takie same zasady obowiązują przy wpłacie zryczałtowanego podatku dochodowego.

Do tego samego urzędu skarbowego w terminie do końca stycznia roku następującego po roku podatkowym płatnik, który pobierał zaliczki na podatek przesyła deklarację PIT-4R, a płatnik pobierający zryczałtowany podatek dochodowy deklarację PIT-8AR. Gdyby płatnik zaprzestał prowadzenia działalności przed tą datą, wówczas deklaracje te powinien przekazać do urzędu skarbowego w terminie do dnia zaprzestania działalności.

Ponadto płatnik zobowiązany do poboru zaliczek na podatek ma obowiązek przekazać podatnikowi oraz urzędowi skarbowemu właściwemu według miejsca zamieszkania podatnika, informację PIT-11. Powinien tego dokonać w terminie do końca:

- stycznia roku następującego po roku podatkowym – gdy informacja składana jest do urzędu skarbowego w formie dokumentu pisemnego,

- lutego roku następującego po roku podatkowym – gdy informacja przekazywana jest do urzędu skarbowego drogą elektroniczną lub podatnikowi.

W razie zaprzestania przez płatnika prowadzenia działalności przed upływem terminu dla złożenia PIT-11, informację tę powinien on przekazać w terminie do dnia zaprzestania działalności.

3. Pytania i odpowiedzi

3.1. Opodatkowanie wynagrodzenia członka zarządu będącego jednocześnie pracownikiem

Członkom zarządu spółki z o.o. (pełniącym tę funkcję na podstawie aktu powołania), będącym jednocześnie pracownikami tej spółki przyznano wynagrodzenia za pracę w zarządzie. Zadania jakie osoby te wykonują, sprawując członkostwo w zarządzie, nie pokrywają się z obowiązkami wynikającymi ze stosunku pracy. Czy wynagrodzenia za pracę w zarządzie należy zaliczyć do przychodów z działalności wykonywanej osobiście i opodatkować odrębnie od wynagrodzeń ze stosunku pracy?

Z przedstawionego w pytaniu stanu faktycznego wynika, że spółka z o.o. zatrudnia pracowników, którzy zostali jednocześnie powołani w skład zarządu tej spółki. Członkowie zarządu, z racji pełnienia swej funkcji otrzymują wynagrodzenie. Jest to wynagrodzenie odrębne od wynagrodzenia ze stosunku pracy, bowiem zakres obowiązków wynikających z tytułu członkostwa w zarządzie nie pokrywa się z obowiązkami wynikającymi ze stosunku pracy. Skoro więc należne wynagrodzenia obejmują różne obowiązki i są wypłacane odrębnie ze stosunku pracy i z tytułu pełnionej funkcji w zarządzie, to sposób ich opodatkowania uzależniony jest od zasad opodatkowania właściwych dla danego źródła przychodu.

Wynagrodzenie z tytułu pełnionej funkcji członka zarządu zaliczane jest do przychodów z działalności wykonywanej osobiście (art. 13 pkt 7 updof), natomiast wynagrodzenie wypłacane w ramach obowiązków wynikających z umowy o pracę – do przychodu ze stosunku pracy (art. 12 ust. 1 updof).

Zasady opodatkowania wynagrodzenia zaliczanego do przychodów:

- z działalności wykonywanej osobiście wynikają z art. 41 updof (ewentualnie z art. 30 ust. 1 pkt 5a updof),
- ze stosunku pracy wynikają z art. 32 updof.

Od każdego z tych wynagrodzeń spółka jako płatnik obowiązana jest odrębnie ustalać i pobierać zaliczkę na podatek. Tak też rozstrzygnął Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu w interpretacji indywidualnej z 24 stycznia 2014 r., nr ILPB1/415-1212/13-2/AMN, w której czytamy: „(...) Spółdzielnia zatrudniła na podstawie spółdzielczej umowy o pracę kierownika ogólnego Spółdzielni – prezesa zarządu, głównego mechanika pełniącego funkcję zastępcy prezesa zarządu oraz zastępcę kierownika ds. ekonomicznych – główną księgową, pełniącą funkcję członka zarządu. Uchwałą rady nadzorczej, członkom zarządu przyznano dodatkowe wynagrodzenia z tytułu pełnionych funkcji w zarządzie. Powołani członkowie rady nadzorczej z racji pełnienia funkcji w radzie również otrzymują wynagrodzenie poza wynagrodzeniem wynikającym z umowy o pracę. Zatem skoro wypłacone przez Spółdzielnię wynagrodzenia obejmujące różne obowiązki są wypłacane odrębnie ze stosunku pracy i z tytułu pełnionej funkcji, to zasady opodatkowania tych wynagrodzeń uzależnione są od zasad opodatkowania właściwych dla danego źródła przychodu. (...) W konsekwencji (...) należy

uznać, że w przedmiotowej sprawie do wynagrodzenia członków zarządu i rady nadzorczej – będących pracownikami Spółdzielni – za pełnienie funkcji w zarządzie i radzie nadzorczej Spółdzielni, mają zastosowanie przepisy art. 13 pkt 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych”.

3.2. Ryczałtowe wynagrodzenie członków rady nadzorczej

Członkowie rady nadzorczej spółdzielni (objęci nieograniczonym obowiązkiem podatkowym) pełnią swoją funkcję na podstawie powołania. Z tego tytułu otrzymują wynagrodzenia w formie miesięcznego ryczałtu określonego jako pewien procent od minimalnej płacy. Wynagrodzenia te są zróżnicowane i w niektórych przypadkach przekraczają 200 zł, a w innych są niższe od tej kwoty. Czy od wynagrodzeń nieprzekraczających 200 zł spółdzielnia jako płatnik podatku powinna pobierać podatek zryczałtowany?

Wynagrodzenia członków rady nadzorczej z tytułu pełnienia takiej funkcji należy kwalifikować do przychodów z działalności wykonywanej osobiście, o których mowa w art. 13 pkt 7 updof. Mieszczą się w nich bowiem przychody otrzymywane przez osoby, niezależnie od sposobu ich powoływania, należące do składu zarządów, rad nadzorczych, komisji lub innych organów stanowiących osób prawnych. Co do zasady od tych wynagrodzeń płatnik zobowiązany jest pobierać zaliczkę na podatek. Jedynie w sytuacji gdy kwota należności określona w umowie zawartej z osobą niebędącą pracownikiem płatnika nie przekracza 200 zł, płatnik pobiera podatek zryczałtowany w wysokości 18% przychodu (art. 30 ust. 1 pkt 5a updof).

Jak wyjaśnił Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy w interpretacji indywidualnej z 29 września 2015 r., nr ITPB2/4511-791/15/MU: „(...) dla opodatkowania zryczałtowanym podatkiem dochodowym istotne znaczenie ma kwota wynikająca z umowy (tzn. z danego tytułu prawnego). Nie jest natomiast istotne, czy takich przychodów w miesiącu czy też w roku od tego samego płatnika jest więcej, czy nie. Decydująca jest tylko i wyłącznie kwota wynikająca z pojedynczej umowy (pojedynczego tytułu prawnego)”.

W opisanym przypadku członkom rady nadzorczej przysługują wynagrodzenia w formie miesięcznego ryczałtu liczonego procentowo od minimalnego wynagrodzenia, tzn. że z uchwał (aktów powołania) nie wynikają kwoty wynagrodzeń. Wobec tego płatnik zobowiązany jest do poboru zaliczki na podatek dochodowy na zasadach określonych w art. 41 ust. 1 updof.

3.3. Koszty uzyskania przychodów w przypadku pełnienia funkcji członka rady nadzorczej w kilku spółkach

Pełnię funkcję członka rady nadzorczej w trzech spółkach z o.o. Czy przy ustalaniu zaliczki na podatek od należności z tytułu pełnienia tej funkcji koszty uzyskania przychodów powinna uwzględniać mi tylko jedna z tych spółek, czy każda z nich?

Na spółce z o.o. wypłacającej należności za pełnienie funkcji członka rady nadzorczej spoczywa obowiązek poboru zaliczki na podatek od tych należności (ewentualnie zryczałtowanego podatku dochodowego – art. 30 ust. 1 pkt 5a updof). Sposób obliczenia tej zaliczki określony został w art. 41 updof. Z przepisu tego wynika, że płatnicy są zobowiązani pobierać zaliczki na podatek w wysokości 18% należności, pomniejszonej o koszty uzyskania przychodów w wysokości określonej w art. 22 ust. 9 updof oraz o składki na ubezpieczenia społeczne potrącone przez płatnika w danym miesiącu.

Dla sytuacji przedstawionej w pytaniu ustawodawca nie przewidział szczególnych zasad stosowania kosztów uzyskania przychodów w skali miesiąca. Każda ze spółek, która dokonywać będzie wypłaty wspomnianych należności, obowiązana będzie do zastosowania kosztów uzyskania przychodów w wysokości 111,25 zł miesięcznie. Na możliwość uwzględnienia miesięcznych kosztów w tej kwocie nie ma wpływu fakt, że z racji członkostwa w radzie nadzorczej kilku spółek roczny limit kosztów (2.002,05 zł) może zostać przekroczony. Ograniczenia tych kosztów do wysokości wskazanego limitu powinien dokonać podatnik w zeznaniu podatkowym.

3.4. Wypłata członkowi zarządu miesięcznego wynagrodzenia

Z umowy wynika, że członek zarządu niebędący pracownikiem spółki z o.o. pełniący swą funkcję na podstawie powołania, przez okres trwania mandatu będzie otrzymywał miesięczne wynagrodzenie w kwocie 100 zł brutto. Czy od takiej należności spółka powinna pobierać zaliczkę na podatek, czy zryczałtowany podatek dochodowy?

Ze stanu faktycznego przedstawionego w pytaniu wynika, że w umowie strony zawarły zapis, że należność za pełnienie na podstawie powołania funkcji członka zarządu będzie płaćna przez okres trwania mandatu członka zarządu po 100 zł miesięcznie. W umowie tej nie została więc wprost określona kwota należności za wykonywane czynności, a jedynie kwota wynagrodzenia należnego miesięcznie. Tym samym nie została spełniona jedna z przesłanek wskazanych w art. 30 ust. 1 pkt 5a updof regulującym pobór zryczałtowanego podatku dochodowego. Fakt ten wyklucza możliwość opodatkowania wynagrodzenia członka zarządu zryczałtowanym podatkiem dochodowym nawet wówczas, gdy wartość miesięcznego przychodu nie przekracza 200 zł. Zaprezentowane stanowisko znajduje potwierdzenie w interpretacjach indywidualnych organów podatkowych (m.in. interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 29 września 2015 r., nr ITPB2/4511-791/15/MU oraz Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 15 maja 2015 r., nr IPTPB1/4511-129/15-2/MD).

Płatnik w opisanej sytuacji obowiązany jest pobrać zaliczkę na podatek według reguł określonych w art. 41 updof. Biorąc pod uwagę fakt, że wynagrodzenie z tytułu pełnienia na podstawie powołania funkcji członka zarządu nie podlega składkom ZUS, to płatnik obowiązany jest przysługujące członkowi zarządu wynagrodzenie pomniejszyć o miesięczne koszty uzyskania przychodów w wysokości określonej w art. 22 ust. 9 updof, tj. o kwotę 111,25 zł, a następnie od tak obliczonej kwoty pobrać zaliczkę na podatek, stosując najniższą stawkę podatku określoną w skali podatkowej, tj. 18%.

3.5. Świadczenia niepieniężne dla prezesa zarządu

Prezesowi zarządu spółki z o.o. wykonującemu tę funkcję na podstawie aktu powołania zamierzamy udostępnić samochód osobowy stanowiący własność spółki. Auto będzie przez prezesa wykorzystywane zarówno do celów służbowych, jak i prywatnych. Jak ustalić przychód z tytułu używania pojazdu w celach prywatnych oraz w jaki sposób pobrać zaliczkę na podatek, skoro prezes pełni swoje obowiązki nieodpłatnie?

U prezesa zarządu z racji nieodpłatnego dysponowania samochodem służbowym w celach prywatnych powstanie przychód do opodatkowania, którego wartość należy ustalić w oparciu o art. 11 ust. 2a updof. W rozpatrywanej sytuacji przedmiotem udostępnienia bę-

dzie samochód stanowiący własność spółki. Jeżeli przedmiotem działalności firmy (tu: spółki) jest wynajem pojazdów, to wysokość przychodu prezesa należy ustalić według stosowanych przez firmę cen wynajmu (art. 11 ust. 2a pkt 1 updof), natomiast w przeciwnej sytuacji – na podstawie cen rynkowych zgodnie z dyspozycją art. 11 ust. 2a pkt 4 updof.

Z tytułu powstania tego przychodu na spółce jako płatniku ciąży obowiązek pobrania zaliczki na podatek na podstawie art. 41 ust. 1 updof.

Wobec tego, że prezes zarządu pełni swą funkcję bez wynagrodzenia, z reguły nie użykuje on w skali miesiąca przychodu o charakterze pieniężnym, z którego płatnik mógłby potrącić zaliczkę na podatek naliczoną od wartości nieodpłatnego świadczenia. Nie jest to jednak powód, by płatnik miał prawo odstąpić od jej poboru. W takiej sytuacji, stosownie do art. 41 ust. 7 pkt 3 updof, prezes obowiązany jest wpłacić płatnikowi kwotę należnej zaliczki przed udostępnieniem świadczenia.

W omawianym przypadku wątpliwości może budzić kwestia, czy skoro samochód będzie udostępniony prezesowi np. na pół roku, to spółka obowiązana będzie za cały ten okres pobrać z góry zaliczkę na podatek. W ocenie autora, nie. Nie będzie bowiem błędem, jeżeli przychód spółki będzie ustalać miesięcznie, stosownie do okresu za jaki wymagana jest zaliczka na podatek.

IV. PRZYCHODY Z KAPITAŁÓW PIENIĘŻNYCH

1. Zasady opodatkowania

Osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą, osoby prawne i ich jednostki organizacyjne oraz jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej obowiązane są do pobierania zryczałtowanego podatku dochodowego od przychodów (dochodów) z kapitałów pieniężnych, takich jak:

- 1) odsetki od pożyczek, z wyjątkiem gdy udzielanie pożyczek jest przedmiotem działalności gospodarczej,
- 2) odsetki i dyskonto od papierów wartościowych,
- 3) odsetki lub inne przychody od środków pieniężnych zgromadzonych na rachunku podatnika lub w innych formach oszczędzania, przechowywania lub inwestowania, prowadzonych przez podmiot uprawniony na podstawie odrębnych przepisów, z wyjątkiem środków pieniężnych związanych z wykonywaną działalnością gospodarczą, o których mowa w art. 14 ust. 2 pkt 5 updof,
- 4) dywidendy i inne przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych,
- 5) dochody z tytułu udziału w funduszach kapitałowych,
- 6) dochody z tytułu umów ubezpieczenia na życie lub dożycie, o których mowa w art. 24 ust. 15a updof,
- 7) kwoty wypłacane po śmierci członka otwartego funduszu emerytalnego wskazanej przez niego osobie lub spadkobiercy:
 - a) w rozumieniu przepisów o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych,
 - b) z subkonta, o którym mowa w art. 40a ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych,
- 8) dochody członka pracowniczego funduszu emerytalnego z tytułu przeniesienia akcji złożonych na rachunku ilościowym do aktywów tego funduszu,

- 9) przychody z tytułu zbycia prawa poboru akcji nowej emisji przez pracowniczego fundusz emerytalny w imieniu członka funduszu,
- 10) kwoty jednorazowo wypłacane przez otwarty fundusz emerytalny członkowi funduszu, któremu rachunek funduszu otwarto w związku ze śmiercią jego współmałżonka,
- 11) kwoty jednorazowo wypłacane przez Zakład Ubezpieczeń Społecznych z subkonta, o którym mowa w art. 40a ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, w związku ze śmiercią współmałżonka ubezpieczonego,
- 12) dochody oszczędzającego na indywidualnym koncie emerytalnym z tytułu zwrotu albo częściowego zwrotu, w rozumieniu przepisów o indywidualnych kontach emerytalnych, środków zgromadzonych na tym koncie,
- 13) dochody uczestnika pracowniczego programu emerytalnego z tytułu zwrotu środków zgromadzonych w ramach programu, w rozumieniu przepisów o pracowniczych programach emerytalnych,
- 14) kwoty wypłaty gwarantowanej, o której mowa w art. 25b ustawy o emeryturach i rentach z Funduszu Ubezpieczeń Społecznych.

Od uzyskanych dochodów (przychodów) płatnik pobiera 19% zryczałtowany podatek dochodowy (art. 30a ust. 1 updof).

2. Obowiązki wobec urzędu skarbowego i podatnika

Kwotę pobranego zryczałtowanego podatku płatnik przekazuje w terminie do dnia 20 miesiąca następującego po miesiącu, w którym pobrał podatek – na rachunek urzędu skarbowego właściwego według miejsca zamieszkania płatnika, a jeżeli płatnik nie jest osobą fizyczną, według siedziby bądź miejsca prowadzenia działalności, gdy płatnik nie posiada siedziby.

Do tego samego urzędu skarbowego, w terminie do końca stycznia roku następującego po roku podatkowym, płatnik przesyła deklarację PIT-8AR. W razie zaprzestania przez płatnika prowadzenia działalności przed tym terminem, deklarację tę należy przekazać do urzędu skarbowego w terminie do dnia zaprzestania tej działalności.

Płatnicy nie mają obowiązku przysyłania podatnikom informacji o wysokości pobranego zryczałtowanego podatku. Podatnik osiągający przychód (dochód) z kapitałów pieniężnych, od którego płatnik pobrał zryczałtowany podatek, zwolniony jest bowiem z opodatkowania tych przychodów (dochodów).

3. Pytania i odpowiedzi

3.1. Moment poboru zryczałtowanego podatku od dywidendy

Spółka z o.o. wypłaciła udziałowcowi (osobie fizycznej objętej nieograniczonym obowiązkiem podatkowym) dywidendę z miesięcznym opóźnieniem. Kiedy powinna pobrać zryczałtowany podatek, w miesiącu gdy dywidenda stała się wymagalna czy w miesiącu jej wypłaty?

Dywidendy z tytułu udziału w zyskach osób prawnych są kwalifikowane do przychodów z kapitałów pieniężnych (art. 17 ust. 1 pkt 4 updof). Przychód ten powstaje w dacie otrzymania dywidendy przez osobę uprawnioną lub postawienia dywidendy do dyspozycji tej osobie. Tak wynika z art. 11 ust. 1 updof. Zatem dla daty powstania przychodu bez znaczenia jest

termin wymagalności dywidendy. Tym samym spółka, jako płatnik, powinna pobrać 19% zryczałtowany podatek w miesiącu wypłaty dywidendy.

3.2. Odsetki od środków pieniężnych zgromadzonych na rachunku bankowym w związku z wykonywaniem działalności rolniczej

Bank prowadzi rachunki bankowe osób fizycznych prowadzących działalność rolniczą. Rachunki te służą gromadzeniu środków związanych z wykonywaniem tej działalności oraz dokonywaniu rozliczeń z kontrahentami. Czy od powstałych na takim rachunku bankowym odsetek bank słusznie pobiera podatek dochodowy, skoro przychody z działalności rolniczej nie podlegają opodatkowaniu PIT?

Na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 1 updof, przepisów ustawy o PIT nie stosuje się do przychodów z działalności rolniczej, z wyjątkiem przychodów z działów specjalnych produkcji rolnej.

Działalność rolnicza zdefiniowana została w art. 2 ust. 2 updof. Zgodnie z tym przepisem, jest nią działalność polegająca na wytwarzaniu produktów roślinnych lub zwierzęcych w stanie nieprzetworzonym (naturalnym) z własnych upraw albo hodowli lub chowu, w tym również produkcja materiału siewnego, szkółkarskiego, hodowlanego oraz reprodukcyjnego, produkcja warzywnicza gruntowa, szklarniowa i pod folią, produkcja roślin ozdobnych, grzybów uprawnych i sadownicza, hodowla i produkcja materiału zarodowego zwierząt, ptactwa i owadów użytkowych, produkcja zwierzęca typu przemysłowo-fermowego oraz hodowla ryb, a także działalność, w której minimalne okresy przetrzymywania zakupionych zwierząt i roślin, w trakcie których następuje ich biologiczny wzrost, wynoszą co najmniej:

- 1) miesiąc – w przypadku roślin,
- 2) 16 dni – w przypadku wysokointensywnego tuczu specjalizowanego gęsi lub kaczek,
- 3) 6 tygodni – w przypadku pozostałego drobiu rzeźnego,
- 4) 2 miesiące – w przypadku pozostałych zwierząt

– licząc od dnia nabycia.

Definicja ta jest kompletna (wyczerpująca), co oznacza, że zawiera pełną listę zdarzeń powodujących powstawanie przychodów z działalności rolniczej wyłączonych spod działania ustawy o PIT. Nie mieszczą się w niej odsetki, o których mowa w treści pytania. Są one opodatkowane 19% zryczałtowanym podatkiem dochodowych. Tak wynika z art. 30a ust. 1 pkt 3 updof, a zawarte w tym przepisie zastrzeżenie nie ma zastosowania do sytuacji, o której mowa w treści pytania. Do poboru tego podatku zobligowany jest jako płatnik bank prowadzący rachunek rolnika.

3.3. Opodatkowanie zysków pozostawionych na kapitale zapasowym przekształcanej spółki

Spółka z o.o. ulegnie przekształceniu w spółkę jawną. W spółce z o.o. pozostaną na kapitale zapasowym wypracowane zyski. Czy na dzień przekształcenia u wspólników spółki z o.o. a później spółki jawnej (będących osobami fizycznymi objętymi nieograniczonym obowiązkiem podatkowym) powstanie przychód w związku z zyskiem pozostawionym na kapitale zapasowym spółki przekształcanej (spółki z o.o.)?

Podatkowe skutki przekształcenia spółki z o.o. w spółkę jawną wiążą się z możliwością powstania przychodów z kapitałów pieniężnych, do których, w myśl art. 17 ust. 1 pkt 4 updof,

zalicza się dywidendy i inne przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych faktycznie uzyskane z tego udziału.

Zgodnie zaś z art. 24 ust. 5 pkt 8 updof, dochodem (przychodem) z udziału w zyskach osób prawnych jest dochód (przychód) faktycznie uzyskany z tego udziału, w tym także wartość niepodzielonych zysków w spółce oraz wartość zysku przekazanego na inne kapitały niż kapitał zakładowy w spółce przekształcanej – w przypadku przekształcenia spółki w spółkę niebędącą osobą prawną; przychód określa się na dzień przekształcenia.

Nie budzi więc wątpliwości, że zysk pozostawiony na kapitale zapasowym spółki z o.o. w momencie jej przekształcenia w spółkę jawną stanie się przychodem jej wspólników. Przychód ten podlega opodatkowaniu.

Na podstawie art. 41 ust. 4c updof, spółka powstała w wyniku przekształcenia (tu spółka jawna) jest obowiązana, jako płatnik, pobrać od tego przychodu 19% zryczałtowany podatek dochodowy. Podatek ten musi wpłacić w terminie do dnia 20 miesiąca następującego po miesiącu powstania obowiązku podatkowego (tj. miesiącu przekształcenia) – na rachunek urzędu skarbowego właściwego według swojej siedziby bądź miejsca prowadzenia działalności, gdy nie posiada siedziby.

Przy czym, aby spółka mogła przekazać podatek do urzędu skarbowego, podatnik (wspólnik spółki jawnej) uzyskujący wspomniany przychód powinien wpłacić jej kwotę tego podatku przed terminem określonym w art. 42 ust. 1 updof dla wpłaty tego podatku. Tak wynika z art. 41 ust. 8 updof.

Poza tym na spółce spoczywa obowiązek złożenia do tego urzędu skarbowego deklaracji PIT-8AR. Termin przekazania deklaracji, niezależnie od tego czy jest ona składana drogą elektroniczną, czy w formie dokumentu pisemnego, upływa z końcem stycznia roku następującego po roku podatkowym. Jedynie w razie zaprzestania przez płatnika prowadzenia działalności przed tą datą, PIT-8AR należy złożyć do dnia zaprzestania tej działalności.

3.4. Pobór zryczałtowanego podatku od odsetek z tytułu pożyczki

Prowadzimy działalność gospodarczą w formie spółki z o.o. Osoba fizyczna (członek zarządu naszej spółki) udzieliła nam oprocentowanej pożyczki. Czy od odsetek z tytułu tej pożyczki wypłacanych pożyczkodawcy zobowiązani jesteśmy pobierać podatek dochodowy?

Generalnie odsetki od pożyczek są zaliczane do przychodów z kapitałów pieniężnych. Wyjątkiem są odsetki od pożyczek, gdy ich udzielanie jest przedmiotem działalności gospodarczej. Wówczas zalicza się je do przychodów z takiej działalności.

Z okoliczności stanu faktycznego wynika jednak, że nie mamy w tym przypadku do czynienia z uzyskaniem pożyczki od podmiotu, który w tym zakresie prowadzi działalność gospodarczą. Zatem należy przyjąć, że źródłem przychodu z tytułu odsetek są kapitały pieniężne (art. 17 ust. 1 pkt 1 updof). Oznacza to, że na spółce wypłacającej pożyczkodawcy odsetki ciąży obowiązek płatnika podatku.

Przy czym przychód z tego tytułu powstaje u pożyczkodawcy w dacie wypłacenia mu przez spółkę odsetek lub postawienia ich do jego dyspozycji (art. 11 ust. 1 updof). Dla daty powstania przychodu bez znaczenia jest termin wymagalności odsetek.

Odsetki od pożyczek (stanowiące przychód z kapitałów pieniężnych) opodatkowane są 19% zryczałtowanym podatkiem dochodowym (art. 30a ust. 1 pkt 1 updof).

3.5. Dochód wspólnika z podwyższenia kapitału zakładowego spółki

W związku z przeznaczeniem dochodu spółki z o.o. na podwyższenie jej kapitału zakładowego, u wspólników tej spółki (osób fizycznych objętych nieograniczonym obowiązkiem podatkowym) powstał dochód do opodatkowania. Jakie obowiązki z tego tytułu ciążyą na spółce jako płatniku podatku dochodowego od osób fizycznych?

W wyniku przeznaczenia dochodu spółki na podwyższenie kapitału zakładowego u jej wspólników powstał przychód z kapitałów pieniężnych, a dokładnie przychód z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, o którym mowa w art. 24 ust. 5 pkt 4 w związku z art. 17 ust. 1 pkt 4 updof.

Od powstałego u wspólników z tego tytułu przychodu spółka w terminie 14 dni od dnia uprawomocnienia się postanowienia sądu rejestrowego o dokonaniu wpisu o podwyższeniu kapitału zakładowego, albo w przypadku braku wymogu rejestracji podwyższenia kapitału zakładowego od dnia podjęcia przez walne zgromadzenie uchwały o podwyższeniu tego kapitału obowiązana jest pobrać 19% zryczałtowany podatek dochodowy. Tak wynika z art. 30a ust. 1 pkt 4 oraz art. 41 ust. 5 updof. Następnie w terminie do dnia 20 miesiąca następującego po miesiącu, w którym ten podatek pobrała, powinna przekazać kwotę tego podatku na rachunek urzędu skarbowego właściwego według jej siedziby bądź miejsca prowadzenia działalności, gdy nie posiada siedziby (art. 42 ust. 1 updof). Ponadto spółka musi przekazać wymienionemu urzędowi skarbowemu w terminie do końca stycznia roku następującego po roku podatkowym roczną deklarację PIT-8AR (art. 42 ust. 1a updof). W razie zaprzestania przez spółkę prowadzenia działalności przed tym terminem, wymienioną deklarację powinna ona przekazać do dnia zaprzestania tej działalności.

3.6. Ustalenie dochodu z przymusowego umorzenia udziałów otrzymanych w spadku

Co stanowi podstawę opodatkowania zryczałtowanym podatkiem dochodowym (przychód czy dochód) w przypadku przymusowego umorzenia udziałów spółki z o.o., które podatnik odziedziczył po ojcu?

Umorzenie udziałów stanowi źródło przychodów, jakim są kapitały pieniężne. Przy czym przychód z umorzenia przymusowego jest przychodem w rozumieniu art. 17 ust. 1 pkt 4 updof, tj. przychodem z tytułu udziału w zyskach osób prawnych (art. 24 ust. 5 pkt 1 updof). Dochód z umorzenia udziałów ustala się w oparciu o art. 24 ust. 5d updof. Z przepisu tego wynika, że dochodem tym jest nadwyżka przychodu otrzymanego w związku z umorzeniem nad kosztami uzyskania przychodu. Przy czym koszty te, zależnie od sposobu nabycia, oblicza się zgodnie z art. 22 ust. 1f albo 1g, albo 1ł, albo art. 23 ust. 1 pkt 38, albo 38c updof. Natomiast jeżeli nabycie nastąpiło w drodze spadku lub darowizny, kosztami uzyskania przychodu są wydatki poniesione przez spadkodawcę lub darczyńcę na nabycie tych udziałów lub akcji. Zatem, jeżeli dojdzie do przymusowego umorzenia odziedziczonych przez podatnika udziałów w spółce z o.o., płatnik powinien potrącić podatek w wysokości 19% uzyskanego dochodu ustalonego jako nadwyżka przychodu nad wydatkami poniesionymi przez spadkodawcę na nabycie tych udziałów.

V. INTERPRETACJE ORGANÓW PODATKOWYCH

1. Warunki stosowania 50% kosztów uzyskania przychodów

„(...) aby można było zastosować podwyższone koszty uzyskania przychodu do części wynagrodzenia związanego z rozporządzeniem prawami autorskimi muszą zostać spełnione następujące przesłanki:

- praca wykonana przez pracownika jest przedmiotem prawa autorskiego, a więc spełnia przesłanki utworu określone w ustawie o prawie autorskim i prawach pokrewnych,
- pracownik jest twórcą w rozumieniu tej ustawy i uzyskiwanie przychodu przez pracownika wynika z korzystania przez twórcę z tychże praw lub rozporządzania tymi prawami,
- umowa o pracę przewiduje zróżnicowanie wynagrodzenia należnego pracownikowi na część związaną z korzystaniem z praw autorskich i część związaną z wykonywaniem typowych obowiązków pracowniczych oraz pracodawca prowadzi stosowną dokumentację w tym zakresie, np. prowadzi szczegółową ewidencję.

Dlatego też 50% koszty uzyskania przychodów mogą być zastosowane do tej części wynagrodzeń pracowników (twórców), która została zakwalifikowana jako wynagrodzenie z tytułu korzystania z praw autorskich, jeżeli konkretne prace lub czynności znajdują odzwierciedlenie w stosownej dokumentacji np. ewidencji prac twórczych prowadzonej przez pracodawcę. Zakres zastosowania 50% kosztów uzyskania przychodów do wynagrodzeń wypłacanych poszczególnym pracownikom, uzależniony powinien być bowiem zawsze od zakresu wykonywanych przez nich prac o twórczym charakterze. Zakres ten powinien znaleźć udokumentowanie w prowadzonej przez pracodawcę np. ewidencji czasu pracy, ewidencji prac twórczych, wykonywanych przez poszczególnych pracowników, które to ewidencje służyć mogą ewentualnej weryfikacji wcześniej dokonanych ustaleń w powyższym przedmiocie.

Z ewidencji tych winno więc wynikać jaka – ustalona w sposób skonkretyzowany i jednoznaczny – część wykonywanej przez pracownika pracy przypada na prace o charakterze twórczym, ze ścisłym określeniem wartości tej pracy, a więc wysokości honorarium za stworzenie utworu w rozumieniu art. 1 ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych. Podkreślić przy tym należy, że przez wyodrębnienie tego honorarium z łącznej wartości wynagrodzenia nie można uznać sytuacji, w której płatnik określa je – np. w treści umowy o pracę bądź aneksie do tej umowy czy też w złożonym oświadczeniu – jako procent ogólnego czasu pracy pracownika. Tylko bowiem jednoznaczne wyliczenie wartości honorarium z tytułu rzeczywiście wykonanej pracy twórczej pozwala na zastosowanie do tej wartości kosztów uzyskania przychodów w wysokości określonej w art. 22 ust. 9 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Przepis ten nie znajdzie zastosowania do wynagrodzenia wyliczonego w sposób hipotetyczny, nawet jeśli jest ono zbliżone do wartości rzeczywistej”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 28 lutego 2017 r., nr 1462-IPPB4.4511.1406.2016.2.AK)

2. Uwzględnianie kwoty zmniejszającej podatek

„(...) Wnioskodawca powziął wątpliwość, czy od 1 stycznia 2017 r. powinien zaniechać stosowania kwoty zmniejszającej zaliczkę na podatek za miesiące, w których dochód pracownika nie przekroczył 85.528 zł, w związku z tym, że pracownik na podstawie przepisu art. 41a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych złożył wniosek o podwyższenie stopy podatku z 18% do 32%.

Zgodnie z przepisem art. 41a cyt. ustawy, płatnicy, o których mowa w art. 31, art. 33-35 i art. 41 ust. 1, na wniosek podatnika obliczają i pobierają w ciągu roku zaliczki na podatek dochodowy, stosując zamiast najniższej stawki określonej w skali, o której mowa w art. 27 ust. 1, wyższą stawkę podatkową określoną w tej skali.

Jak wynika z powyższego przepisu, na wniosek podatnika, płatnik zobowiązany jest do obliczania i pobierania zaliczek na podatek dochodowy stosując wyższą stawkę podatkową, a więc stawkę 32%, zamiast 18%. Zatem w sytuacji, gdy pracownik złożył płatnikowi oświadczenie, o którym mowa w tym przepisie, płatnik stosuje do dochodów pracownika 32% stawkę podatkową niezależnie od wysokości dochodu pracownika.

Powyższy przepis nakłada na płatnika obowiązek pobierania i obliczania zaliczki na podatek przy zastosowaniu wyższej stawki podatkowej, nie odnosi się natomiast do obowiązku płatnika dotyczącego stosowania przy obliczaniu zaliczek na podatek kwoty zmniejszającej podatek. Jak wyjaśniono (...) warunkiem stosowania kwoty zmniejszającej podatek jest złożenie przez pracownika oświadczenia, o którym mowa w art. 32 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (PIT-2).

W związku z powyższym należy zgodzić się z Wnioskodawcą, że poczynawszy od 2017 r. w sytuacji, gdy dochód pracownika u danego pracodawcy nie przekroczy kwoty 85.528 zł, płatnik powinien stosować kwotę zmniejszającą zaliczkę na podatek, pomimo złożenia przez pracownika wniosku o podwyższenie stopy podatku, o którym mowa w art. 41a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, przy założeniu, że pracownik ten złożył przed pierwszą wypłatą wynagrodzenia w roku podatkowym oświadczenie wynikające z art. 32 ust. 3 tej ustawy (PIT-2).

Tym samym stanowisko Wnioskodawcy w zakresie zaniechania stosowania kwoty zmniejszającej zaliczkę na podatek za miesiące, w których dochód pracownika nie przekroczył 85.528 zł, w związku z tym, że pracownik na podstawie przepisu art. 41a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych złożył płatnikowi wniosek o podwyższenie stopy podatku z 18% do 32% jest prawidłowe”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 21 lutego 2017 r., nr 3063-ILPB1-1.4511.408.2016.1.KF)

3. Rozliczenie w danym miesiącu kilku wypłat z umowy zlecenia

„(...) osoba prowadząca pozarolniczą działalność gospodarczą zawarła umowę zlecenie. Z tytułu wykonywanego zlecenia zleceniobiorca został objęty obowiązkowymi ubezpieczeniami społecznymi oraz ubezpieczeniem zdrowotnym, a wynagrodzenie zostało ustalone w stawkach godzinowych. Zdarza się, że w miesiącu kalendarzowym zleceniodawca dokonuje kilkunastu wypłat na podstawie odrębnie generowanych rachunków do umowy zlecenia.

Dla zleceniobiorcy składki na ubezpieczenia społeczne naliczane są zgodnie z § 2 ust. 6 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 18 kwietnia 2008 r. w sprawie szczegółowych zasad

i trybu postępowania w sprawach rozliczania składek, do których poboru jest zobowiązany Zakład Ubezpieczeń Społecznych (Dz. U. z 2008 r. nr 78, poz. 465, z późn. zm.).

Zaliczkę od dochodów, o których mowa w art. 41 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, obliczoną w sposób określony w tym przepisie zmniejsza się o kwotę składki na ubezpieczenie zdrowotne, o której mowa w art. 27b, pobranej ze środków podatnika przez płatnika.

W związku z tym, iż pojedyncze wypłaty wynagrodzeń w danym miesiącu są bardzo niskie, zdarza się, że składka na ubezpieczenie zdrowotne jest wyższa od kwoty zaliczki na podatek dochodowy i w takim przypadku zgodnie z przepisami zostaje obniżona do wysokości zaliczki na podatek dochodowy, przez co zasadniczo zaliczka na podatek dochodowy wynosi 0 zł.

Gdy zleceniodawca zsumuje wszystkie wypłaty dokonane w danym miesiącu, zazwyczaj okazuje się, że zaliczka na podatek dochodowy jednak wystąpi.

Przenosząc powyższe uregulowania na grunt niniejszej sprawy, wyjaśnić należy, że w sytuacji, gdy wynagrodzenie zostało ustalone w stawkach godzinowych a w umowie zlecenia nie została z góry określona wartość należności przysługującej zleceniobiorcy, wówczas do opodatkowania należności nie znajduje zastosowania (...) art. 30 ust. 1 pkt 5a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, lecz art. 41 ust. 1 tej ustawy.

Wyjaśnić również należy, iż w przypadku umów zlecenia opodatkowanych na zasadach wynikających z art. 41 ust. 1 ustawy, zaliczka na podatek dochodowy od osób fizycznych nie ma charakteru miesięcznego, lecz należy ją od każdej wypłaty czy każdorazowego postawienia przychodu do dyspozycji podatnika.

W konsekwencji w przedstawionej we wniosku sytuacji, zleceniodawca jest zobowiązany naliczać i pobierać zaliczki na podatek dochodowy odrębnie od każdej z dokonywanych wypłat, zgodnie z art. 41 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Reasumując, od każdej z wypłat dokonywanych na podstawie odrębnych rachunków zleceniodawca jest zobowiązany jako płatnik pobierać, z zastrzeżeniem ust. 4, zaliczki na podatek dochodowy, stosując do dokonywanego świadczenia, pomniejszonego o miesięczne koszty uzyskania przychodów w wysokości określonej w art. 22 ust. 9 oraz o potrącone przez płatnika w danym miesiącu składki, o których mowa w art. 26 ust. 1 pkt 2 lit. b, najniższą stawkę podatkową określoną w skali, o której mowa w art. 27 ust. 1.

Dla powyższego, bez znaczenia pozostaje fakt, że w przypadku gdy pojedyncze wypłaty będą bardzo niskie, może się zdarzyć, że zaliczka na podatek dochodowy od osób fizycznych obliczona stosownie do art. 41 ust. 1 ustawy i pomniejszona o kwotę składki na ubezpieczenie zdrowotne, o której mowa w art. 27b, pobranej ze środków podatnika przez płatnika wyniesie 0 zł”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 15 lutego 2017 r., nr 0461-ITPB2.4511.987.2016.1.ENB)

4. Przekazanie podatnikom informacji PIT-11 w formie elektronicznej

„Przepisy te (ustawy o PIT – przyp. autora) nie określają (...) zasad przekazywania podatnikom (tj. osobom zatrudnionym w Spółce na podstawie umowy o pracę oraz osobom współpracującym ze Spółką na podstawie umów zlecenia) informacji o dochodach oraz

o pobranych zaliczkach na podatek dochodowy – PIT-11 przez płatników, tj. nie regulują zasad przekazywania informacji pomiędzy podmiotami niebędącymi podmiotami publicznymi. W przepisach tych ustawodawca wprowadził jedynie wymóg ich przekazania podatnikom przez płatników.

Również przepisy Ordynacji podatkowej oraz przepisy wydanych na jej podstawie rozporządzeń wykonawczych, regulacji takich nie zawierają, tak jak ma to miejsce w przypadku składania przez płatników do właściwych urzędów skarbowych m.in. ww. informacji – PIT-11, za pomocą środków komunikacji elektronicznej (art. 3a, art. 3b Ordynacji podatkowej).

W rozstrzyganym zakresie, dla oceny prawidłowego sposobu postępowania płatnika, należy mieć na względzie normę prawną stanowiącą sumę norm wynikających z art. 8 Ordynacji podatkowej, art. 37 ust. 3 i art. 39 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz art. 80 § 2 Kodeksu karnego skarbowego. Z tego też względu konieczne jest, aby w przypadku wystawienia informacji – PIT-11 w formie elektronicznej:

- informacja taka sporządzona była według ustalonego wzoru;
- podatnicy wyrazili zgodę na otrzymanie informacji w formie elektronicznej;
- informacja ta opatrzona była bezpiecznym podpisem elektronicznym przez osobę wyznaczoną do obliczenia i pobrania podatku;
- płatnik dysponował dowodem faktycznego przekazania i doręczenia podatnikowi wiadomości elektronicznej, którą przesłano PIT-11.

Tylko bowiem w przypadku spełnienia wszystkich wskazanych wyżej warunków możliwe jest uznanie, że płatnik w sposób prawidłowy wykonał ciężący na nim obowiązek przekazania pracownikowi/zleceniobiorcy informacji – PIT-11.

(...) Przedstawiony przez Wnioskodawcę sposób przekazania podatnikom po wyrażeniu przez nich zgody na otrzymanie w formie elektronicznej informacji – PIT-11 sporządzonej w formie nieedytowalnego pliku w wersji PDF, opatrzonego kwalifikowanym podpisem elektronicznym przez umocowanego w tym celu przedstawiciela – co wynika z treści wniosku – zapewni Wnioskodawcy świadomość ich otrzymania przez pracowników. Potwierdzeniem tego faktu będzie możliwość wygenerowania raportu z dostarczenia wiadomości z informacją PIT-11 pod wskazany przez zleceniobiorcę adres poczty elektronicznej lub adres skrzynki służbowej aktywnego pracownika wraz z datą i godziną wysyłki. Wnioskodawca będzie więc dysponował dowodem skutecznego przekazania informacji podatnikowi”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 10 lutego 2017 r., nr 1462-IPPB4.4511.1323.2016.1.AK)

5. Odsetki od pożyczki otrzymanej od wspólnika

„(...) wspólnik Wnioskodawcy (spółki – przyp. autora) zaciągnął pożyczkę gotówkową w banku i całą uzyskaną kwotę wniósł do Spółki na podstawie umowy pożyczki. Umowa pożyczki między wspólnikiem a Wnioskodawcą jest spłacana na podstawie harmonogramu załączonego przez bank do umowy pożyczki między wspólnikiem a bankiem, w którym to harmonogramie bank zawarł zarówno raty kapitałowe, jak i raty odsetkowe. Raty miesięczne są wpłacane na rachunek pożyczkodawcy (wspólnika). Oprócz odsetek naliczanych przez bank, wspólnik nie otrzymuje od Wnioskodawcy żadnych innych odsetek oraz dodatkowych profitów z tytułu udzielenia Mu pożyczki. Wspólnik nie prowadzi działalności gospodarczej w zakresie udzielania pożyczek.

(...) uznać należy, że w związku z zawarciem umowy pożyczki pomiędzy współnikiem a Wnioskodawcą, w sytuacji gdy współnik jest osobą nieprowadzącą działalności gospodarczej, której przedmiotem jest udzielanie pożyczek, to odsetki od tych pożyczek, zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, stanowią przychód z kapitałów pieniężnych opodatkowany – stosownie do art. 30a ust. 1 pkt 1 tej ustawy – 19% zryczałtowanym podatkiem dochodowym bez pomniejszania przychodu o koszty uzyskania. Jednocześnie na Wnioskodawcy, jako pożyczkobiorcy wypłacającemu przedmiotowe odsetki, ciąży obowiązek płatnika wynikające z przytoczonych wyżej przepisów art. 41 ust. 4, art. 42 ust. 1 i art. 42 ust. 1a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

W konsekwencji, Wnioskodawca jako płatnik zobowiązany jest pobrać od wypłaconych (postawionych do dyspozycji pożyczkodawcy) odsetek zryczałtowany podatek dochodowy w wysokości 19% przychodu i przekazać, zgodnie z art. 42 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w terminie do 20 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym pobrano podatek na rachunek urzędu skarbowego, przy pomocy którego naczelnik urzędu skarbowego właściwy według siedziby płatnika wykonuje swoje zadania oraz przesłać deklarację roczną o zryczałtowanym podatku dochodowym (PIT-8AR), zgodnie z art. 42 ust. 1a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w terminie do końca stycznia roku następującego po roku podatkowym, w którym nastąpi wypłata (postawienie do dyspozycji) odsetek”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 27 stycznia 2017 r., nr 1061-IPTPB3.4511.870.2016.2.RR)

6. Opodatkowanie umowy zlecenia zawartej z osobą prowadzącą działalność gospodarczą

„(...) obecnie Wnioskodawczyni jest zatrudniona na podstawie umowy zlecenia w dwóch placówkach. Zamierza rozpocząć prowadzenie pozarolniczej działalności gospodarczej, ponieważ otrzymała ofertę dodatkowej pracy, w której nie ma innej możliwości zatrudnienia. Po rozpoczęciu działalności gospodarczej zamierza nadal pracować na podstawie umowy zlecenia w jednej z placówek, przy czym nie wystawiałaby faktur. W ramach działalności gospodarczej wykonywane będą usługi konsultacji lekarskich. Czynności wykonywane w ramach umowy zlecenia na rzecz zleceniodawcy będą tożsame z czynnościami wykonywanymi w ramach prowadzonej działalności gospodarczej na rzecz innego podmiotu. W ramach tej umowy będą świadczone usługi konsultacji lekarskich na rzecz pacjentów podmiotu, z którym jest zawarta umowa.

Mając powyższe na względzie, stwierdzić należy, że skoro umowa zlecenia, o której mowa we wniosku nie zostanie zawarta w ramach prowadzonej przez Wnioskodawczynię działalności gospodarczej, to przychody osiągnięte z tego tytułu będą mogły być zakwalifikowane do przychodów z działalności wykonywanej osobiście, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 2, w związku z art. 13 pkt 8 lit. a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, podlegających opodatkowaniu na zasadach określonych dla tego źródła przychodów. W myśl art. 41 ust. 1 ww. ustawy, osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą, osoby prawne i ich jednostki organizacyjne oraz jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, które dokonują świadczeń z tytułu działalności, o której mowa w art. 13 pkt 2 i 4–9 oraz art. 18, osobom określonym w art. 3 ust. 1, są obowiązane jako płatnicy pobierać, z zastrzeżeniem ust. 4, zaliczki na podatek dochodowy, stosując do dokonywanego świadczenia, pomniejszonego o miesięczne koszty uzyskania przychodów w wysokości określonej w art. 22 ust. 9 oraz

o potrącone przez płatnika w danym miesiącu składki, o których mowa w art. 26 ust. 1 pkt 2 lit. b, najniższą stawkę podatkową określoną w skali, o której mowa w art. 27 ust. 1.

W związku z tym na Wnioskodawczyni nie będzie ciążył obowiązek odprowadzania za-liczek na podatek dochodowy od dochodów z ww. tytułu. Obowiązki w tym zakresie ciąży na zleceniodawcy, jako płatniku”.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 2 lutego 2017 r., nr 2461-IBPB-1-1.4511.597.2016.2.ZK)

PRZEGŁĄD PODATKU DOCHODOWEGO. DODATEK

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

Wydawca: Wydawnictwo Podatkowe GOFIN sp. z o.o.
adres: 66-400 Gorzów Wlkp., ul. Owocowa 8
tel.: 95 720 85 40, faks 95 720 85 60

NAKŁAD 12 680



PRENUMERATA 2017 szczegóły na www.sklep.gofin.pl

1	Numer kompletu	Komplety promocyjne z nagrodami na IV-XII 2017 r.	Cena promocyjna
	KOMPLET nr 1	Komplet czasopism (tab. 2 poz. 6) + Gazeta Podatkowa	1781,25 zł
	KOMPLET nr 2	Komplet czasopism (tab. 2 poz. 6)	1482,75 zł
	KOMPLET nr 3	Biuletyn Informacyjny (tab. 2 poz. 1) + Gazeta Podatkowa	710,25 zł

2	Lp.	Tytuł czasopisma	Cykl wydawniczy	PRENUMERATA 2017		
				IV-XII	I półrocze	II kwartał
	1.	Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych z comiesięcznym dodatkiem Serwis Podatkowy + on-line GRATIS!	co 10 dni	411,75 zł	274,50 zł	137,25 zł
	2.	Ubezpieczenia i Prawo Pracy + on-line GRATIS!	dwutygodnik	274,50 zł	183,00 zł	91,50 zł
	3.	Poradnik VAT + on-line GRATIS!	dwutygodnik	265,50 zł	177,00 zł	88,50 zł
	4.	Zeszyty Metodyczne Rachunkowości + on-line GRATIS!	dwutygodnik	270,00 zł	180,00 zł	90,00 zł
	5.	Przegląd Podatku Dochodowego + on-line GRATIS!	dwutygodnik	261,00 zł	174,00 zł	87,00 zł
	6.	KOMPLET CZASOPISM (poz. 1-5) + Serwis Głównego Księgowego GRATIS!	patrz poz. 1-5	1482,75 zł	988,50 zł	494,25 zł
	7.	Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych bez dodatku Serwis Podatkowy + on-line GRATIS!	co 10 dni	344,25 zł	229,50 zł	114,75 zł

Warunkiem prenumeraty jest złożenie zamówienia (np. na www.sklep.gofin.pl) oraz **jednoczesne dokonanie wpłaty** na konto: Wydawnictwo Podatkowe GOFIN, BH w Warszawie S.A. nr: 14 1030 1133 0000 0000 3533 0000.
Po otrzymaniu wpłaty wystawiamy fakturę.

Informacje o innych produktach: internetowy Serwis Głównego Księgowego, Czasopisma Księgowych on-line, Gazeta Podatkowa, segregatory i boksy dostępne są na stronie internetowej:

www.sklep.gofin.pl

Informacji udziela także **Biuro Obsługi Klienta** - tel. 95 720 85 40, infolinia 800 162 732

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

Wszelkie prawa zastrzeżone: kopiowanie, przedruk i rozpowszechnianie zabronione.