

Płatnik podatku dochodowego od osób fizycznych. Naliczanie płac po zmianach Polskiego Ładu

Przejdź do produktu na ksiegarnia.beck.pl

Rozdział I. Rola płatnika oraz zakres jego odpowiedzialności

1. Zagadnienia ogólne

Zgodnie z art. 8 OrdPU płatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, obowiązana na podstawie przepisów prawa podatkowego do obliczenia i pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu.

Ponadto w przypadku przedsiębiorstwa w spadku rolę płatnika co do zasady odgrywa zarządca sukcesyjny (art. 7a § 1 OrdPU). Jednakże od powyższej reguły występuje kilka wyjątków. Według jednego z nich, w okresie od chwili śmierci przedsiębiorcy do dnia ustanowienia zarządu sukcesyjnego albo wygaśnięcia uprawnienia do powołania zarządcy sukcesyjnego, a także w okresie od dnia, w którym zarządca sukcesyjny przestał pełnić tę funkcję, do dnia powołania kolejnego zarządcy sukcesyjnego albo wygaśnięcia zarządu sukcesyjnego, prawa i obowiązki płatnika wykonują:

- 1) małżonek przedsiębiorcy, któremu przysługuje udział w przedsiębiorstwie w spadku, lub
- 2) spadkobierca ustawowy przedsiębiorcy, albo
- 3) spadkobierca testamentowy przedsiębiorcy albo zapisobierca windykacyjny, któremu zgodnie z ogłoszonym testamentem przysługuje udział w przedsiębiorstwie w spadku.

W sytuacji gdy w przywołanym okresie wymienione wyżej osoby podejmują czynności konieczne do zachowania majątku lub możliwości prowadzenia przedsiębiorstwa w spadku, polegające w szczególności na:

- 1) zaspokajaniu wymagalnych roszczeń lub przyjmowaniu należności, które wynikają ze zobowiązań przedsiębiorcy, związanych z wykonywaniem działalności gospodarczej, powstałych przed jego śmiercią,
- 2) zbywaniu rzeczowych aktywów obrotowych w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 19 RachunkU (materiały nabyte w celu zużycia na własne potrzeby, wytworzone lub przetworzone przez jednostkę produkty gotowe – wyroby i usługi – zdatne do

sprzedaży lub w toku produkcji, półprodukty oraz towary nabyte w celu odprzedaży w stanie nieprzetworzonym)

– osoby te pełnią rolę płatnika.

Jednakże sformułowanie zawarte w art. 8 OrdPU nie wyczerpuje całości obowiązków, jakie ciążyą na płatniku. W ramach omawianej instytucji płatnika PIT jego zakres obowiązków rozszerza się również o:

- 1) obliczanie, pobieranie i wpłacanie stosownych zaliczek na podatek dochodowy (art. 32 i art. 38 PDOFizU),
- 2) sporządzanie informacji dla podatników rozliczających się samodzielnie (art. 39 PDOFizU),
- 3) pobór zryczałtowanego podatku dochodowego między innymi od wypłacanych dywidend, odsetek czy też innych zysków w udziałach osób prawnych (art. 41 PDOFizU),
- 4) sporządzanie informacji o przychodach z innych źródeł dla podatników, na rzecz których wypłacił tego rodzaju świadczenia (art. 42a PDOFizU),
- 5) przesłanie rocznego obliczenia podatku oraz informacji urzędem skarbowym i płatnikom (art. 42g PDOFizU).

Z tytułu prawidłowego wykonywania powyższych obowiązków, tj. terminowego wpłacania podatków pobranych na rzecz budżetu państwa, płatnikowi przysługuje zryczałtowane wynagrodzenie. Wartość tego wynagrodzenia została określona w WynagrPłatInkR, wydanym w związku z delegacją ustawową zawartą w art. 28 § 3 OrdPU.

W świetle § 1 ust. 1 pkt 1 WynagrPłatInkR płatnikom przysługuje wynagrodzenie z tytułu terminowego wpłacania podatków, wynoszące 0,3% kwoty podatków przez nich pobranych na rzecz budżetu państwa. Kwota należnego wynagrodzenia jest potrącana z kwoty podatków pobranych przez płatnika.

Ważne

Zgodnie z § 3 rozporządzenia MF z 28.6.2022 r. w sprawie wynagrodzenia płatnika i inkasenta z tytułu terminowego wpłacania podatków na rzecz budżetu państwa (Dz.U. poz. 1377), wynagrodzenie płatnika z tytułu terminowego wpłacania PIT, pobranego przez płatnika w okresie od 1.7.2022 r. do 31.12.2023 r. od dochodu podlegającego opodatkowaniu przy zastosowaniu skali podatkowej, wynosi 0,6% kwoty tego podatku pobranego przez płatnika. Rozporządzenie obowiązuje od 1.7.2022 r.

Warto jednak pamiętać, że w przypadku gdy płatnik pobrałby nienależnie wynagrodzenie związane z terminowym wpłacaniem podatków pobranych na rzecz budżetu państwa lub w wysokości większej od należnej, to tego rodzaju zdarzenie traktowane jest jak zaległość podatkowa, w stosunku do której organ podatkowy może wydać decyzję określającą wysokość zaległości podatkowej (art. 52a OrdPU).

2. Odpowiedzialność płatnika za obliczenie, pobór i wpłacenie podatku

Podstawowa odpowiedzialność płatnika uregulowana została w art. 30 OrdPU. Zgodnie z nim płatnik, który nie wykonał obowiązków związanych z obliczeniem, poborem i wpłaceniem podatku, za ten podatek niepobrany lub podatek pobrany, a niewpłacony odpowiada całym swoim majątkiem.

Powyższa zasada nie znajdzie zastosowania w przypadku, gdy odrębne przepisy będą wyłączać odpowiedzialność płatnika albo jeżeli podatek nie został pobrany z winy podatnika. W tym miejscu warto przywołać fragment wyroku WSA w Bydgoszczy z 29.5.2018 r.

Orzecznictwo

Przepis art. 30 § 5 OrdPU wyłącza odpowiedzialność płatnika, jeśli na skutek zdarzeń, o których nie mógł wiedzieć, a o których powinien poinformować go podatnik, nie wypełnił swych ustawowych obowiązków. Zatem stwierdzenie winy podatnika (np. sfałszowanie lub ukrycie danych rzutuujących na wysokość podstawy opodatkowania albo stawki podatkowej) jest negatywną przesłanką orzeczenia o odpowiedzialności podatkowej płatnika. Niepobranie podatku z przyczyn leżących po stronie innych osób lub niedających się powiązać z jakimikolwiek osobami (obiektywnych, losowych itp.) nie wyłącza odpowiedzialności płatnika i nie jest przeszkodą do wydania decyzji o jego odpowiedzialności (wyr. WSA w Bydgoszczy z 29.5.2018 r., I SA/Bd 83/18).

Jednakże od powyższej zasady wyłączającej odpowiedzialność płatnika występuje kilka wyjątków. Zgodnie bowiem z art. 30 § 5a OrdPU odpowiedzialność płatnika nie może być wyłączona ani ograniczona na podstawie art. 30 § 5 OrdPU, jeżeli:

- 1) płatnik i podatnik byli podmiotami powiązаныmi w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 4 PDOFizU lub art. 11a ust. 1 pkt 4 PDOPrU,
- 2) płatnik lub podatnik był podmiotem kontrolowanym lub kontrolującym w odniesieniu do kontroli uregulowanej w art. 30f ust. 3 pkt 3 PDOFizU lub art. 24a ust. 3 pkt 3 PDOPrU,
- 3) płatnik lub podatnik był podmiotem z rezydencją podatkową, miejscem rejestracji, siedzibą lub mającym zarząd w kraju lub na terytorium stosującym szkodliwą konkurencję podatkową w zakresie PIT oraz CIT,
- 4) płatnik lub podatnik był podmiotem z rezydencją podatkową, miejscem rejestracji, siedzibą lub mającym zarząd w kraju lub na terytorium, z którym RP nie zawarła ratyfikowanej umowy międzynarodowej, w szczególności umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, albo z którym UE nie ratyfikowała umowy międzynarodowej, stanowiącej podstawę do uzyskania od organów podatkowych tego państwa informacji podatkowych,
- 5) płatnik lub podatnik był zarządzany lub kontrolowany, bezpośrednio lub pośrednio, lub był w relacjach umownych lub faktycznych, w tym jako założyciel, fundator lub beneficjent fundacji lub trustu, lub innego podmiotu, lub tytułu o charakterze powierniczym,
- 6) niewykonanie przez płatnika obowiązku nastąpiło w odniesieniu do podmiotu, dla którego na podstawie publicznie dostępnych informacji nie jest możliwe ustalenie udziałowca, akcjonariusza lub podmiotu o zbliżonych uprawnieniach, który po-

siada co najmniej 10% udziałów w kapitale lub co najmniej 10% praw głosu w organach kontrolnych, stanowiących lub zarządzających, lub co najmniej 10% praw do uczestnictwa w zyskach,

- 7) płatnik jest spółką nieruchomościową w rozumieniu art. 5a pkt 49 PODOFizU lub art. 4a pkt 35 PDOPrU.

Warto jednak przy tym pamiętać, iż powyższy przepis – z racji jego wejścia w życie 1.1.2019 r. – nie znajdzie zastosowania do zdarzeń, które miały miejsce przed wprowadzeniem danej regulacji. Na potwierdzenie przywołajmy fragment wyroku WSA w Białymstoku z 23.9.2020 r.

Orzecznictwo

Jeżeli podatnik, jako jedyny udziałowiec i członek zarządu spółki, podejmował zamierzone działania, które spowodowały zaniżenie zobowiązania podatkowego, to nie jest możliwe wyłączenie jego winy za niepobraną podatek, co oznacza, że w tej sytuacji spółka – jako płatnik – jest zwolniona z odpowiedzialności. Przepis art. 30 § 5a pkt 1 OrdPU nie ma zastosowania w sprawie, gdyż wszedł w życie z dniem 1.1.2019 r. (wyr. WSA w Białymstoku z 23.9.2020 r., I SA/Bk 448/20, Legalis).

W ramach omawiania roli płatnika warto również zaznaczyć, iż na podstawie art. 31 OrdPU płatnicy będący osobami prawnymi oraz jednostkami organizacyjnymi niemającymi osobowości prawnej są obowiązani wyznaczyć osoby, do których obowiązków należy obliczanie i pobieranie podatków oraz terminowe wpłacanie organowi podatkowemu pobranych kwot, a także zgłosić właściwemu miejscowo organowi podatkowemu imiona, nazwiska i adresy tych osób. Zgłoszenia należy dokonać w terminie wyznaczonym do dokonania pierwszej wpłaty, a w razie zmiany osoby wyznaczonej – w terminie 14 dni od dnia, w którym wyznaczono inną osobę.

W sytuacji, w której płatnik nie wyznaczy w wymaganym terminie osoby, do której obowiązków należy obliczanie i pobieranie podatków oraz terminowe wpłacanie organowi podatkowemu pobranych kwot, lub nie zgłasza właściwemu miejscowo organowi podatkowemu wymaganych danych takiej osoby, może on podlegać karze grzywny za wykroczenie skarbowe (art. 79 § 1 KKS).

Co więcej, zgodnie z art. 32 OrdPU płatnicy i inkasenci obowiązani są przechowywać dokumenty związane z poborem lub inkasem podatków do czasu upływu terminu przedawnienia zobowiązania płatnika lub inkasenta. Ponadto, w razie likwidacji lub rozwiązania osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, podmiot dokonujący likwidacji lub rozwiązania zawiadamia na piśmie właściwy organ podatkowy, nie później niż w ostatnim dniu istnienia osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, o miejscu przechowywania dokumentów związanych z poborem podatku. Po upływie terminu przedawnienia zobowiązania płatnika jest on obowiązany przekazać podatnikom dokumenty związane z poborem podatku. Jeżeli jednak ich przekazanie nie będzie możliwe, dokumenty te podlegają zniszczeniu.

Płatnik, który nie dopełnia obowiązków nałożonych na niego przez przepisy prawa podatkowego (jak wspomniane niezgłoszenie w wymaganym terminie osoby pełniące *de facto* rolę płatnika u osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej), może również podlegać odpowiedzialności karnoskarbowej. W poniższej

tabeli wskazano rodzaje przestępstw/wykroczeń skarbowych, które niosą ryzyko poniesienia odpowiedzialności karnoskarbowej przez płatnika.

Tabela 1. Rodzaje przestępstw i wykroczeń skarbowych, które niosą ryzyko poniesienia odpowiedzialności karnoskarbowej przez płatnika

Rodzaj przestępstwa/wykroczenia skarbowego	Opis czynu zabronionego wraz z przewidzianą karą	Podstawa prawna
Niewpłacenie pobranego podatku	Płatnik lub inkasent, który pobranego podatku nie wpłaca w terminie na rzecz właściwego organu, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności do lat 3, albo obu tym karom łącznie	Art. 77 § 1 KKS
	Jeżeli kwota niewpłaconego podatku jest małej wartości (do dwukrotności wysokości minimalnego wynagrodzenia w czasie popełnienia czynu zabronionego), sprawca czynu zabronionego, określonego w art. 77 § 1 KKS, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych	Art. 77 § 2 KKS
	Jeżeli kwota niewpłaconego podatku nie przekracza ustawowego progu (pięciokrotność wysokości minimalnego wynagrodzenia w czasie popełnienia czynu zabronionego), sprawca czynu zabronionego, określonego w art. 77 § 1 KKS, podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe	Art. 77 § 3 KKS
Naruszenie procedury podatkowej	Płatnik, który nie pobiera podatku albo pobiera go w kwocie niższej od należnej, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności do lat 2, albo obu tym karom łącznie	Art. 78 § 1 KKS
	Jeżeli kwota niepobranego podatku jest małej wartości, sprawca czynu zabronionego, określonego w art. 78 § 1 KKS, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych	Art. 78 § 2 KKS
	Jeżeli kwota niepobranego podatku nie przekracza ustawowego progu, sprawca czynu zabronionego, określonego w art. 78 § 1 KKS, podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe	Art. 78 § 3 KKS
Naruszenie wymogu składania informacji podatkowej	Płatnik oraz podmiot, o którym mowa w art. 41 PODOFizU, niepełniący funkcji płatnika, który wbrew obowiązkowi nie składa w terminie podatnikowi lub właściwemu organowi wymaganej informacji podatkowej lub informacji, o których mowa w art. 42 ust. 2 pkt 2 PODOFizU, podlega karze grzywny do 180 stawek dziennych	Art. 80 § 2 KKS
	Jeżeli określoną powyżej informację złożono nieprawdziwą, sprawca podlega karze grzywny do 240 stawek dziennych	Art. 80 § 3 KKS
	W wypadku mniejszej wagi, sprawca czynu zabronionego, określonego w art. 80 § 1–3, podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe	Art. 80 § 4 KKS

Rodzaj przestępstwa/wykroczenia skarbowego	Opis czynu zabronionego wraz z przewidzianą karą	Podstawa prawna
Niedopełnienie obowiązku zgłoszenia identyfikacyjnego lub jego aktualizacji	Płatnik, który wbrew obowiązkowi: 1) nie dokonuje w terminie zgłoszenia identyfikacyjnego albo aktualizacji objętych nim danych albo też podaje w nim dane niezgodne ze stanem rzeczywistym lub niepełne, 2) dokonuje zgłoszenia więcej niż jeden raz, 3) nie podaje numeru identyfikacji podatkowej lub podaje numer nieprawdziwy, – podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe	Art. 81 § 1 KKS
Brak księgi	Płatnik, który nie zawiadamia w terminie właściwego organu o prowadzeniu księgi przez doradcę podatkowego lub inny podmiot upoważniony do prowadzenia ksiąg w jego imieniu i na jego rzecz, podlega karze grzywny do 240 stawek dziennych	Art. 60 § 3 KKS
	W wypadku mniejszej wagi, sprawca czynu zabronionego określonego powyżej podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe	Art. 60 § 4 KKS

Podstawa prawna:

- art. 8 OrdPU.

Rozdział II. Rozpoznawanie i klasyfikacja przychodów w PIT

1. Źródła przychodów

Dla celów ustalania dochodu niezbędne jest określenie, jakie źródła przychodów występują u danego podatnika. Wynika to przede wszystkim z faktu, iż wobec każdego źródła przychodów można wyróżnić specyficzne zasady rozpoznawania KUP. Co więcej, niektóre przychody (takie jak kapitały pieniężne, sprzedaż nieruchomości czy działalność gospodarcza opodatkowana na zasadach podatku liniowego) mogą być opodatkowane na innych zasadach niż skala podatkowa. Powoduje to również, iż wobec tego dochodu stosowana jest całkowicie inna stawka podatkowa, która niekoniecznie wymaga ingerencji płatnika.

Zgodnie z art. 10 ust. 1 PDOFizU źródłami przychodów są:

- 1) stosunek służbowy, stosunek pracy, w tym spółdzielczy stosunek pracy, członkostwo w rolniczej spółdzielni produkcyjnej lub innej spółdzielni zajmującej się produkcją rolną, praca nakładcza, emerytura lub renta;
- 2) działalność wykonywana osobiście;
- 3) pozarolnicza działalność gospodarcza;
- 4) działy specjalne produkcji rolnej;
- 5) najem, podnajem, dzierżawa, poddzierżawa oraz inne umowy o podobnym charakterze, w tym również dzierżawa, poddzierżawa działów specjalnych produkcji rolnej oraz gospodarstwa rolnego lub jego składników na cele nierolnicze albo na prowadzenie działów specjalnych produkcji rolnej, z wyjątkiem składników majątku związanych z działalnością gospodarczą;
- 6) kapitały pieniężne i prawa majątkowe, w tym odpłatne zbycie praw majątkowych innych niż wymienione w pkt 7 lit. a–c;
- 7) odpłatne zbycie, z zastrzeżeniem art. 10 ust. 2 PDOFizU: nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości,
 - a) spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub użytkowego oraz prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej,
 - b) prawa wieczystego użytkowania gruntów,

c) innych rzeczy

– jeżeli odpłatne zbycie nie następuje w wykonaniu działalności gospodarczej i zostało dokonane: w przypadku odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych określonych w pkt 7 lit. a–c – przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie, a innych rzeczy – przed upływem pół roku, licząc od końca miesiąca, w którym nastąpiło nabycie; w przypadku zamiany okresy te odnoszą się do każdej z osób dokonującej zamiany;

8) działalność prowadzona przez zagraniczną jednostkę kontrolowaną;

9) niezrealizowane zyski, o których mowa w art. 30da PDOFizU;

10) inne źródła.

Istotną zasadą wynikającą z art. 10 ust. 4 PDOFizU jest obowiązek łączenia przychodów z realizacji praw z papierów wartościowych, o których mowa w art. 3 pkt 1 lit. b ObrInstrFinU, lub z pochodnych instrumentów finansowych, uzyskanych w następstwie objęcia lub nabycia tych praw jako świadczenie w naturze lub nieodpłatne świadczenie, z tym źródłem przychodów, w ramach którego to świadczenie w naturze lub nieodpłatne świadczenie zostało uzyskane (przepis powinien zwrócić szczególną uwagę płatnika w przypadku organizowania przez niego pracowniczych programów motywacyjnych, w ramach których przyznaje między innymi swoim pracownikom papiery wartościowe w rozumieniu art. 3 pkt 1 lit. b ObrInstrFinU lub pochodne instrumenty finansowe jako świadczenie w naturze czy też nieodpłatne świadczenie).

Jednakże z perspektywy płatnika najistotniejsze są przychody określone powyżej w pkt 1–2, 6 oraz 10. To one najczęściej mogą bowiem powodować, iż podmiot wypłacający wynagrodzenie będzie zobowiązany do poinformowania o danym zdarzeniu odpowiedni organ podatkowy lub do obliczenia, pobrania oraz wpłacenia podatku.

Z tego też względu niezbędne jest omówienie każdego ze źródeł przychodów odrębnie, ze wskazaniem potencjalnych nieścisłości lub ryzyka związanego z klasyfikacją wypłacanego na rzecz podatnika wynagrodzenia.

2. Przychody ze stosunku pracy, stosunku służbowego, pracy nakładczej oraz spółdzielczego stosunku pracy

2.1. Zasady ogólne kwalifikacji przychodu

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

Warto przy tym wskazać, iż art. 12 ust. 4 PODOFizU doprecyzowuje, kogo należy rozumieć za pracownika. Jest nim – zgodnie z przywołaną regulacją – osoba pozostająca w stosunku służbowym, stosunku pracy, stosunku pracy nakładczej lub spółdzielczym stosunku pracy.

Co więcej, zgodnie z art. 12 ust. 5 PODOFizU do wartości przychodu osób wykonujących pracę nakładczą nie wlicza się wartości surowców i materiałów pomocniczych dostarczonych przez te osoby oraz zwrotu poniesionych przez nie kosztów z tytułu transportu, zużytej energii, opału, konserwacji maszyn i urządzeń itp., **jeżeli osoba, na rzecz której wykonywana jest praca nakładcza, wypłaca należność z tych tytułów w wyodrębnionej pozycji (np. należność ta została wyszczególniona na liście płac).**

Z powyższego zatem wynika, że w sytuacji, w której osoba zajmuje się samodzielnie organizacją materiałów czy ponosi inne koszty transportowe związane z wykonywaniem pracy nakładczej, wartość zwróconych, udokumentowanych wydatków określonych w art. 12 ust. 5 PODOFizU nie będzie stanowić przychodu pracownika – pod warunkiem że pracodawca (nakładca) wyodrębni wartość tego zwrotu np. w ramach listy płac.

Istotne przy tym jest również, że gdyby pracodawca postanowił zapewnić swoim pracownikom wypłatę w postaci świadczenia w naturze (świadczenia rzeczowego), które pochodzi z działalności gospodarczej pracodawcy, to w takim przypadku wartość tych świadczeń ustala się według przeciętnych cen stosowanych przez tego pracodawcę wobec innych odbiorców.

Przychodem niekorzystającym ze zwolnienia przedmiotowego, a wynikającym między innymi ze stosunku pracy, będzie również wartość:

- 1) określonych w prawie pracy odpraw i odszkodowań z tytułu skrócenia okresu wypowiedzenia umowy o pracę,
- 2) odpraw pieniężnych wypłacanych na podstawie przepisów o szczególnych zasadach rozwiązywania z pracownikami stosunków pracy z przyczyn niedotyczących pracowników,
- 3) odpraw i odszkodowań z tytułu skrócenia okresu wypowiedzenia funkcjonariuszom pozostającym w stosunku służbowym.

W ramach stosunku pracy można spotkać się z szeregiem zwolnień podmiotowo-przedmiotowych, które wyłączają uzyskiwane przez pracownika przychody spod opodatkowania. Poniżej omówiono te najbardziej istotne zwolnienia.

2.2. Wartość ubioru służbowego (umundurowania)

Zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 10 PODOFizU zwolnieniu od podatku podlega wartość ubioru służbowego (umundurowania), jeżeli jego używanie należy do obowiązków pracownika, lub ekwiwalentu pieniężnego za ten ubiór.

Jak podkreśla się w orzecznictwie, niewątpliwie zakup odzieży stanowi spełnienie zwykłych, normalnych potrzeb danej osoby fizycznej. Odstępstwa od tej zasady mogą wynikać z nałożonego na pracodawcę przepisami prawnymi obowiązku dostarczania pracownikowi nieodpłatnie odzieży i obuwia roboczego, a także z podjętej przez pracodawcę decyzji o używaniu stosownej odzieży reprezentacyjnej, jeżeli podatnik wykaze, że odzież

ta utraciła charakter odzieży osobistej, **na przykład z uwagi na opatrzenie jej dla grupy pracowników cechami charakterystycznymi dla firmy (barwa, krój, logo itp.)**. Również aby ubiór, który nie ma cech ochronnych lub został narzucony przepisami sanitarnymi, pragmatyką służbową, mógł być uznany za służbowy, musi być wyposażony w charakterystyczne cechy firmy. Ubiór taki traci w ten sposób charakter osobisty. Przytoczmy fragment wyroku WSA w Bydgoszczy z 1.12.2011 r., w którym sąd ocenił opis dostarczanych pracownikom (motorniczym/kierowcom autobusu) ubrań.

Orzecznictwo

W ocenie sądu, ubiór posiadał także cechy charakterystyczne dla firmy. Strona wskazała na takie cechy stroju, jak: w przypadku swetrów – kolor granat, ścieg – perła, oznaczony skład surowca, naramienniki zaokrąglone bez pagonów, naszyte łokietniki, kieszeń otwarta z miejscem (przeszyciem) na długopis. Do tak opisanych swetrów dołączone były spodnie także w kolorze granatowym oraz koszule w kolorze jasnoniebieskim. W koszulach także było miejsce (przeszycie) na długopis. Koszula damska dodatkowo była kryta plisą.

W przypadku spodni nogawka przednia była wzmocniona kolanówką z wiskozy. Bezrękawnik również był koloru granatowego i zawierał otwartą kieszeń (wyr. WSA w Bydgoszczy z 1.12.2011 r., I SA/Bd 677/11, Legalis).

Kierując się zatem procesem myślowym WSA można uznać, że w przypadku dokonywania oceny, czy sfinansowanie ubioru dotyczyło ubioru służbowego, należy zwrócić uwagę przede wszystkim na:

- 1) atrybuty funkcjonalne odzieży (np. dodatkowe przegrody na narzędzia),
- 2) zgodność kolorystyki ubioru z kolorystką charakterystyczną dla pracodawcy,
- 3) umiejscowienie znaku identyfikacyjnego pracodawcy na tym ubiorze.

Z kolei Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z 19.7.2021 r. (0112-KDI-L2-1.4011.499.2021.1.KF, Legalis) skoncentrował się na przepisach związanych z umundurowaniem strażników miejskich. Zgodził się w niej, iż ekwiwalent pieniężny dla strażnika na umundurowanie, którego „okres eksploatacji przekroczył normy, wypłacany zgodnie z zarządzeniem Komendanta, stanowić będzie przychód pracownika, który będzie podlegać zwolnieniu w myśl art. 21 ust. 1 pkt 10 PODOFizU. W konsekwencji na Wnioskodawcy nie będą ciążyły z tego tytułu obowiązki płatnika, o których mowa w art. 31 PODOFizU”.

Jednakże granica pomiędzy „służbowością” ubioru a jego charakterem osobistym jest bardzo mała. W interpretacji indywidualnej z 22.9.2017 r. Dyrektor KIS uznał, że w przypadku wyposażenia kierownika USC przez wypłacenie ekwiwalentu pieniężnego za nabycie reprezentacyjnego stroju wykorzystywanego przy zawieraniu związków małżeńskich ekwiwalent ten stanowi przychód tego pracownika bez prawa do stosownego zwolnienia.

Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 22.9.2017 r., 0113-KDIPT2-2.4011.248.2017.2.AKR, Legalis

Ubiór służbowy to specjalna odzież noszona tylko w związku z wykonywaną pracą np. mundur, toga, odzież reprezentacyjna charakterystyczna dla firmy poprzez barwę, krój, logo itp. Wskazana we wniosku odzież zakupiona przez kierownika USC nie charakteryzuje się natomiast

takim stopniem wyróżnienia, by niecelowe lub utrudnione było jej używanie dla potrzeb prywatnych – czyli nie posiada tak zindywidualizowanych elementów, przez które traci przymiot odzieży o charakterze osobistym (nie ma trwałych oznaczeń firmowych np. w postaci logo).

Innym rozwiązaniem, pozwalającym nawet na wykluczenie obowiązku rozpatrywania zwolnienia z art. 21 ust. 1 pkt 10 PDOFizU, jest nabycie ubioru służbowego, który jest udostępniany pracownikowi wyłącznie przy wykonywaniu przez niego pracy. W tym przypadku – jak wskazują organy podatkowe – takie zdarzenie jest podatkowo obojętne dla pracowników. Wynika to z tego, iż po ich stronie nie występuje żadne przyzysporzenie majątkowe (zob. interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 21.5.2018 r., 0113-KDIP3.4011.249.2018.1.KC, Legalis, oraz podobnie w zakresie środków ochrony przy pracy: interpretacja indywidualna Dyrektora IS w Bydgoszczy z 18.9.2015 r., ITPB2/4511-691/15/MU, Legalis).

Na koniec należy również wskazać na bardzo zbliżone zwolnienie do omawianego, które zostało uregulowane w art. 21 ust. 1 pkt 10a PDOFizU, zgodnie z którym zwalnia się od podatku wartość otrzymanego ubioru reprezentacyjnego i sportowego członka polskiej reprezentacji olimpijskiej i paraolimpijskiej oraz członka polskiej reprezentacji na igrzyska śluchych i światowe igrzyska Olimpiad Specjalnych.

Mając na uwadze powyższe, na podstawie przedstawionych interpretacji indywidualnych można wyciągnąć wniosek, iż zwolnieniu od podatku podlegać będzie zapewnienie ubioru służbowego, pod warunkiem że:

- 1) jego używanie będzie obowiązkiem pracownika w trakcie świadczenia pracy,
- 2) wykluczone zostanie jego wykorzystanie również do celów osobistych pracownika między innymi przez zamieszczenie identyfikacji wizualnej pracodawcy na tej odzieży.

2.3. Świadczenia rzeczowe i ekwiwalenty za te świadczenia

Zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 11–11b PDOFizU zwolnione od podatku zostały:

- 1) świadczenia rzeczowe i ekwiwalenty za te świadczenia, przysługujące na podstawie przepisów o bezpieczeństwie i higienie pracy, jeżeli zasady ich przyznawania wynikają z odrębnych ustaw lub przepisów wykonawczych wydanych na podstawie tych ustaw,
- 2) świadczenia rzeczowe i ekwiwalenty za te świadczenia, wynikające z zasad bezpieczeństwa i higieny pracy, w tym ze względu na szczególne warunki i charakter pełnionej służby, przysługujące osobom pozostającym w stosunku służbowym, przyznane na podstawie odrębnych ustaw lub przepisów wykonawczych wydanych na podstawie tych ustaw,
- 3) wartość otrzymanych przez pracownika od pracodawcy bonów, talonów, kuponów lub innych dowodów uprawniających do uzyskania na ich podstawie posiłków, artykułów spożywczych lub napojów bezalkoholowych, w przypadku gdy pracodawca, mimo ciążącego na nim obowiązku wynikającego z przepisów o bezpieczeństwie i higienie pracy, nie ma możliwości wydania pracownikom posiłków, artykułów spożywczych lub napojów bezalkoholowych.

Warto jednak mieć na uwadze, że wyżej opisane zwolnienia odwołują się przede wszystkim do świadczeń przysługujących na podstawie przepisów o bezpieczeństwie i higieny pracy.

Do takich świadczeń należy zaliczyć między innymi:

- 1) posiłki wydawane ze względów profilaktycznych w formie jednego dania gorącego,
- 2) napoje, których rodzaj i temperatura powinny być dostosowane do warunków wykonywania pracy (na podstawie PosiłkiRegenR),
- 3) urządzenia higienicznosanitarne czy niezbędne środki higieny osobistej,
- 4) środki ochrony indywidualnej zabezpieczające przed działaniem niebezpiecznych i szkodliwych dla zdrowia czynników występujących w środowisku pracy,
- 5) odzież i obuwie robocze spełniające wymagania określone w Polskich Normach.

Innym przykładem takiego świadczenia może być nabycie okularów korekcyjnych, które pracodawca jest obowiązany zapewnić zgodnie z zaleceniem lekarza, jeżeli wyniki badań okulistycznych przeprowadzonych w ramach profilaktycznej opieki zdrowotnej wykażą potrzebę ich stosowania podczas pracy przy obsłudze monitora ekranowego.

Warto podkreślić, iż interpretacje indywidualne organów podatkowych potwierdzają wyżej postawioną tezę, iż refundowanie zakupu okularów korekcyjnych może korzystać ze stosownego zwolnienia od podatku na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 11 PDOFizU (zob. interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 25.1.2019 r., 0113-KDIP-T2-3.4011.570.2018.2.IS, Legalis).

Na koniec warto zaznaczyć, iż wyżej omawiane zwolnienie na podstawie art. 21 ust. 1a PDOFizU ma zastosowanie również do pracowników tymczasowych otrzymujących te świadczenia od pracodawcy użytkownika. Zgodnie z art. 2 pkt 2 ZatrPracTymczU pracownikiem tymczasowym jest pracownik zatrudniony przez agencję pracy tymczasowej wyłącznie w celu wykonywania pracy tymczasowej na rzecz i pod kierownictwem pracodawcy użytkownika. Zgodnie z art. 2 pkt 1 ZatrPracTymczU przez pracodawcę użytkownika należy rozumieć pracodawcę lub podmiot niebędący pracodawcą w rozumieniu KP, wyznaczający pracownikowi skierowanemu przez agencję pracy tymczasowej zadania i kontrolujący ich wykonanie.

2.4. Ekwiwalenty pieniężne za używane przez pracowników przy wykonywaniu pracy narzędzia, materiały lub sprzęt, stanowiące ich własność

Zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 13 PDOFizU zwalnia się od podatku ekwiwalenty pieniężne za używane przez pracowników przy wykonywaniu pracy narzędzia, materiały lub sprzęt, stanowiące ich własność.

Z powyższego przepisu wynika, iż wyłącznie wypłacone w formie pieniężnej zwroty kosztów ponoszonych przez pracowników z tytułu wykorzystywania określonego w przepisie majątku stanowiącego ich własność korzystają z danego zwolnienia.

W konsekwencji można założyć, że ze zwolnienia nie będzie korzystać „wypłacony” ekwiwalent w formie rzeczowej, gdyż zasady stosowania zwolnień i ulg podatkowych wymagają bowiem ścisłej interpretacji.

Co więcej, ciężar dowodu, że wypłacenie ekwiwalentu miało miejsce w związku z wykorzystaniem przez pracownika do wykonywania pracy własnego sprzętu, narzędzi lub materiału – spoczywa na płatniku. Oznacza to zatem, że to płatnik powinien dokonać odpowiednich ustaleń, w szczególności przez udokumentowanie okoliczności mających wpływ na wysokość zobowiązań podatkowych obciążających podatnika (w tym płatnika jako osoby odpowiedzialnej za obliczenie, pobranie i wpłacenie podatku) – zob. wyr. SA w Gdańsku z 9.9.2015 r. (III AUa 508/15, Legalis).

Z interesujących interpretacji organów podatkowych warto wskazać na interpretację indywidualną z 10.6.2022 r. (0112-KDIL2-1.4011.1117.2021.1.MKA), w której organ podatkowy stwierdził, iż pracownik, który ładował pojazd hybrydowy będący własnością pracodawcy przy wykorzystaniu własnej stacji ładowania, a następnie otrzymał z tego tytułu zwrot kosztów w postaci ekwiwalentu pieniężnego, korzysta z omawianego zwolnienia podatkowego.

W konsekwencji, dla celów stosowania tego zwolnienia, można uznać, iż będzie miało ono zastosowanie w przypadku, gdy:

- 1) ekwiwalent zostanie wypłacony w pieniądzu,
- 2) kwota ekwiwalentu będzie odpowiadać poniesionym przez pracownika wydatkom, to znaczy będzie zachodzić racjonalny związek pomiędzy kwotą wypłaconą pracownikowi a wartością używanych dla celów pracodawcy narzędzi, materiałów lub sprzętu należących do pracownika oraz stopniem zużycia rzeczy dokonanego w trakcie tego używania,
- 3) narzędzia, materiały lub sprzęt stanowią własność pracownika,
- 4) narzędzia, materiały lub sprzęt należące do pracownika muszą być wykorzystywane przy wykonywaniu pracy na rzecz pracodawcy (zob. interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 23.4.2021 r., 0113-KDIPT2-3.4011.74.2021.3.MS, Legalis).

Na koniec warto zaznaczyć, iż wyżej omawiane zwolnienie na podstawie art. 21 ust. 1a PODOFizU ma zastosowanie również do pracowników tymczasowych otrzymujących te świadczenia od pracodawcy użytkownika (zob. pkt 2.2).

2.5. Diety służbowe pracowników

Zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. a PODOFizU zwalnia się od podatku diety i inne należności za czas podróży służbowej pracownika do wysokości określonej w odrębnych ustawach lub w przepisach wydanych przez ministra właściwego do spraw pracy w sprawie wysokości oraz warunków ustalania należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej, z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju oraz poza granicami kraju.

Szczegółowe warunki przyznawania diet są regulowane odrębnymi aktami prawnymi. Warto zwięźle wskazać, iż płatnik powinien weryfikować przede wszystkim, czy:

- 1) zapewnił pracownikowi wyżywienie,

- 2) zapewnił pracownikowi nocleg podczas podróży krajowej lub podróży zagranicznej,
- 3) poniósł za pracownika koszt dojazdów środkami komunikacji miejskiej.

Na okoliczność podróży służbowej płatnik dla celów korzystania ze zwolnienia powinien weryfikować, czy wartość wypłaconej diety mieści się w stosownych limitach wskazanych w PodrSłużbR.

Na koniec warto zaznaczyć, iż wyżej omawiane zwolnienie na podstawie art. 21 ust. 1a PODOFizU ma zastosowanie również do pracowników tymczasowych otrzymujących te świadczenia od pracodawcy użytkownika (zob. pkt 2.2).

2.6. Wartość świadczeń ponoszonych przez pracodawcę z tytułu zakwaterowania pracownika

Zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 19 PODOFizU zwalnia się od podatku wartość świadczeń ponoszonych przez pracodawcę z tytułu zakwaterowania pracowników do wysokości nieprzekraczającej miesięcznie kwoty 500 zł.

Warunkiem zastosowania powyższego zwolnienia jest jednak, aby podatnik:

- 1) miał miejsce zamieszkania położone poza miejscowością, w której znajduje się zakład pracy, oraz
- 2) nie rozpoznawał podwyższonych KUP (300 zł miesięcznie).

Z powyższego zatem wynika, iż wartość świadczenia za nocleg, uregulowana ze środków pracodawcy, stanowi przychód ze stosunku pracy. Jednakże wartość otrzymanego świadczenia będzie podlegać opodatkowaniu dopiero po przekroczeniu równowartości kwoty 500 zł miesięcznie (zob. wyr. NSA z 26.11.2019 r., II FSK 3953/17, Legalis).

Warto przy tym pamiętać, iż w przypadku kosztów ponoszonych przez pracodawcę nie w interesie pracownika, lecz w interesie pracodawcy nie zachodzi potrzeba badania możliwości zastosowania danego zwolnienia, bowiem tego rodzaju zdarzenie nie powoduje powstania przychodu podatkowego z tytułu nieodpłatnych świadczeń (zob. wyr. WSA w Warszawie z 18.10.2017 r., III SA/Wa 3045/16, Legalis) – szerzej o tym w podrozdziale 7).

Uwzględniając pokrótce dotychczasowe orzecznictwo należy wskazać, że jeżeli – mimo braku ciężącego na pracodawcy obowiązku nałożonego przepisami prawa pracy – będzie on zapewniał pracownikowi nocleg, to wartość tego świadczenia stanowi dla pracownika przychód z innych nieodpłatnych świadczeń.

W takim przypadku występuje bowiem świadczenie, którego otrzymanie nie jest wynikiem zaistnienia zdarzenia o charakterze nietypowym lub okazjonalnym, lecz jest związane z wykonywaniem zadań służbowych w miejscu oddelegowania, tj. w nowym miejscu pracy przyjętym i zaakceptowanym przez pracownika w drodze porozumienia stron (tym samym – nienarzuconym pracownikowi).

Z tego też względu, w sytuacji braku tego świadczenia ze strony pracodawcy, pracownik musiałby we własnym zakresie dokonać danego wydatku. W konsekwencji przyję-

cie świadczenia oferowanego przez pracodawcę leży w interesie pracownika, gdyż jest równoznaczne z uniknięciem przez niego wydatku na zakwaterowanie, jaki musiałby ponieść dla wykonania obowiązków służbowych zgodnie z postanowieniami umowy, którą zawarł z pracodawcą (potwierdził to Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z 26.8.2020 r., 0112-KDIL2-1.4011.558.2020.1.DJ).

Jednakże po spełnieniu wcześniej wymienionych warunków wyżej opisane przychody mogą korzystać ze stosownego zwolnienia do kwoty nieprzekraczającej 500 zł miesięcznie.

2.7. Wartość świadczeń przyznanych przez pracodawcę na podnoszenie kwalifikacji zawodowych

Zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 90 PDOFizU zwalnia się od podatku wartość świadczeń przyznanych – zgodnie z odrębnymi przepisami – przez pracodawcę na podnoszenie kwalifikacji zawodowych, z wyjątkiem wynagrodzeń otrzymywanych za czas zwolnienia z całości lub części dnia pracy oraz za czas urlopu szkoleniowego.

Dla celów zastosowania tego zwolnienia istotne są dwa warunki:

- 1) środki muszą być wypłacone przez pracodawcę,
- 2) muszą być przyznane na podnoszenie kwalifikacji zawodowych zgodnie ze stosownymi regulacjami (w tym miejscu można wskazać na definicję zawartą w art. 103¹ § 1 KP, zgodnie z którą przez podnoszenie kwalifikacji zawodowych rozumie się zdobywanie lub uzupełnianie wiedzy i umiejętności przez pracownika, z inicjatywy pracodawcy albo za jego zgodą).

Możliwość przyznawania dodatkowego świadczenia przez pracodawcę uregulowana została w art. 103³ KP, zgodnie z którym pracodawca może przyznać pracownikowi podnoszącemu kwalifikacje zawodowe dodatkowe świadczenia, w szczególności – pokryć opłaty za kształcenie, przejazd, podręczniki i zakwaterowanie. Są to tylko przykładowe świadczenia, które mogą być przyznane pracownikowi w ramach podnoszenia przez niego kwalifikacji zawodowych.

Przykładowym zastosowaniem omawianego przepisu jest przyznanie pracownikom będącym jednocześnie członkami związków zawodowych możliwości uczestnictwa w szkoleniu pozwalającym na budowanie świadomości biznesowej wśród ich liderów (zob. wyr. NSA z 13.1.2022 r., II FSK 1088/19, Legalis).

Z drugiej strony nie każdy wydatek związany z aktywnością rozwojową będzie objęty powyższym zwolnieniem. Przykładowo WSA w Krakowie w wyroku z 4.10.2017 r. (I SA/KR 753/17, Legalis) stwierdził, że udział w badaniach prowadzonych w zagranicznych ośrodkach naukowych co do zasady podnosi kwalifikacje, jednakże wypłacanie środków na przejazdy czy koszty pobytu za granicą nie są związane z ich podnoszeniem. W konsekwencji WSA odmówił prawa do zastosowania zwolnienia wobec świadczeń wypłaconych przez pracodawcę na rzecz naukowca.

[Przejdź do księgarni →](#)



ksiegarnia.beck.pl