

31.01.2018

Podatkowe aspekty rozliczania umów do 200 zł

Przychody z działalności wykonywanej osobiście, o której mowa w art. 13 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2018 r., poz. 200, dalej: ustawa o PIT), co do zasady są opodatkowane według skali podatkowej. Ustawodawca postanowił jednak, że w przypadku niektórych z tych przychodów, spełniających określone warunki, zastosowanie znajdzie opodatkowanie ryczałtowe.

I tak, zgodnie z art. 30 ust. 1 pkt 5a ustawy o PIT, od przychodów z tytułu, o którym mowa w art. 13 pkt 2 i 5-9, pobiera się zryczałtowany podatek dochodowy w wysokości 18% tego przychodu, jeżeli kwota należności określona w umowie zawartej z osobą niebędącą pracownikiem płatnika nie przekracza 200 zł.

Zasady te, choć na pozór wydają się oczywiste, czasem mogą przysparzać płatnikom podatku dochodowego sporo trudności.

Kiedy należy pobrać podatek zryczałtowany?

Stosownie do postanowień art. 30 ust. 1 pkt 5a ustawy o PIT opodatkowanie zryczałtowanym podatkiem dochodowym należy zastosować wtedy, gdy łącznie spełnione są cztery warunki, tj.:

1. przychód jest należny wyłącznie z tytułu, o którym mowa w art. 13 pkt 2 i 5-9 ustawy o PIT,
2. umowa zawarta jest z osobą niebędącą pracownikiem płatnika,
3. kwota należności wynika z umowy,
4. kwota należności określona w tej umowie nie przekracza 200 zł.

Ad. 1. Przychód należny tylko z niektórych rodzajów działalności wykonywanej osobiście

Jak wyraźnie wynika z art. 30 ust. 1 pkt 5a ustawy o PIT, ma on zastosowanie wyłącznie do przychodów ze źródeł wskazanych w art. 13 pkt 2 i 5-9 ustawy o PIT.

W konsekwencji, jeśli strony zawarły umowę o dzieło z przeniesieniem praw autorskich, będzie to przychód ze źródła wskazanego w art. 18 ustawy o PIT, czyli przychód z praw majątkowych. Oznacza to, że nawet jeśli kwota należności określona w tej umowie nie będzie przekraczać 200 zł, przepis art. 30 ust. 1 pkt 5a ustawy o PIT nie znajdzie zastosowania, a płatnik będzie obowiązany pobrać z wypłacanego wynagrodzenia zaliczkę na podatek dochodowy.

Niekiedy może zdarzyć się, że w umowie o dzieło strony przewidują wynagrodzenie z tytułu wykonania utworu (np. 100 zł) oraz osobne wynagrodzenie za przeniesienie majątkowych praw autorskich do utworu (np. 99 zł). To, jak należy w takim wypadku postąpić, było przedmiotem interpretacji indywidualnej wydanej przez dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi 26 czerwca 2012 r., sygn. IPTPB1/415-186/12-5/KO, w której uznał on za prawidłowe stanowisko podatnika, że:

(...) nawet w przypadku gdy w umowie o dzieło wyróżniono osobno wynagrodzenie za wykonanie utworu i za przeniesienie majątkowych praw autorskich do niego, całość przewidzianego w umowie wynagrodzenia powinna zostać zaliczona do przychodów z praw majątkowych. (...) o kwalifikacji prawnopodatkowej w tym zakresie nie decyduje bezpośrednio tytuł płatności wskazany w umowie, lecz przedmiot tej umowy. Jeżeli stanowi on utwór w rozumieniu ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych, a umowa obejmuje przeniesienie autorskich praw majątkowych do niego (lub udzielenie licencji), całość wynagrodzenia należnego zbywcy stanowi jednorodne źródło przychodów, o którym mowa w art. 18 ustawy o PIT.

Ad. 2. Umowa zawarta z osobą niebędącą pracownikiem płatnika

Jeśli umowa została zawarta z osobą, która jest pracownikiem płatnika, wówczas bez względu na to, czy kwota należności w tej umowie przekroczyła, czy też nie przekroczyła 200 zł - na płatniku ciąży obowiązek pobrania zaliczki na podatek dochodowy.

Ad. 3. Kwota należności wynikająca z umowy

Kwota należności musi wynikać z umowy, nie zaś z innego stosunku prawnego. Dla przypomnienia: jak wynika z art. 30 ust. 1 pkt 5a ustawy o PIT, opodatkowanie ryczałtowe stosuje się do przychodów z tytułu, o którym mowa w art. 13 pkt 2 i 5-9 (oczywiście jeżeli kwota należności określona w umowie zawartej z osobą niebędącą pracownikiem płatnika nie przekracza 200 zł). Wśród tych tytułów są między innymi - wymienione w art. 13 pkt 6 - przychody osób, którym organ władzy lub administracji państwowej albo samorządowej, sąd lub prokurator, na podstawie właściwych przepisów, zlecił wykonanie określonych czynności, a zwłaszcza przychody biegłych w postępowaniu sądowym, dochodzeniowym i administracyjnym.

W tym miejscu należy wskazać, że te "określone czynności" mogą być wykonywane zarówno w trybie procesowym, tj. gdy dana osoba jest powoływana w charakterze biegłego przez organ procesowy, jak i w trybie pozaprocesowym, gdy ich wykonanie jest jej zlecane przez organ władzy lub administracji państwowej albo samorządowej, sąd lub prokuratora.

Oznacza to, że płatnik musi zawsze dokładnie sprawdzić, jaka jest podstawa do dokonania wypłaty, czy jest nią postanowienie o powołaniu biegłego (tryb procesowy), czy też umowa zlecenia wykonania określonych czynności (tryb pozaprocesowy). Opodatkowanie ryczałtowe może mieć zastosowanie jedynie do tych ostatnich.

Taka sytuacja była przedmiotem interpretacji indywidualnej, wydanej 4 października 2016 r. przez Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy, sygn. ITPB4/4511-641/16-1/AS. Jak podkreślił organ podatkowy, opodatkowanie ryczałtem:

(...) może mieć zastosowanie do dochodów z tytułów określonych w art. 13 pkt 2 i pkt 5-9 cytowanej ustawy, zatem przy spełnieniu wskazanych warunków mógłby obejmować również dochody, o których mowa w pkt 6 art. 13 ustawy. Jednakże pomimo, iż Wnioskodawca zleca biegłym wykonanie określonych czynności w postępowaniu karnym, to jednak z tego zlecenia nie wynika wysokość należności za wykonane czynności (usługi), a w konsekwencji nie są spełnione warunki do zastosowania opodatkowania ryczałtowanego na podstawie tego przepisu.

Tym samym organ podatkowy potwierdził prawidłowość stanowiska podatnika, że w przedmiotowej sytuacji nie należy pobierać podatku ryczałtowanego, lecz zaliczki na podatek dochodowy.

Ad. 4. Kwota umowy nieprzekraczająca 200 zł

Z uwagi na to, że w art. 30 ust. 1 pkt 5a ustawy o PIT jest mowa o kwocie należności określonej w umowie, podkreślić wyraźnie należy, że chodzi tu o to, że po pierwsze: wysokość należności musi wynikać z umowy (a nie np. z tabel wynagrodzeń, które przysługują sędziom w zawodach sportowych), a po drugie: istotne są

kwoty określone w umowie, nie zaś faktycznie wypłacone.

Niekiedy kwota należności jest określona w umowie wprost, np. za wykonanie przedmiotu umowy zlecenia wynagrodzenie wynosi 150 zł brutto. W takim przypadku - z uwagi na to, że kwota ta nie przekracza 200 zł (i oczywiście spełnione są pozostałe warunki wynikające z art. 30 ust. 1 pkt 5a ustawy o PIT) - należy pobrać podatek zryczałtowany.

W umowach można spotkać się także z zapisami, gdzie kwota wynagrodzenia nie jest wprost określona, a jedynie wskazane są zasady jej ustalania. Dotyczy to wynagrodzenia ustalonego w stawce godzinowej, akordowej lub prowizyjnej. Wówczas - nawet jeśli kwota należnego wynagrodzenia nie przekroczy 200 zł - należy pobrać zaliczkę na podatek dochodowy.

Możliwa jest również sytuacja, gdy umowa zostanie zawarta np. na rok, a miesięczne wynagrodzenie zostanie określone na kwotę 100 zł. Oznacza to jednak, że wynagrodzenie to de facto jest w tej umowie ustalone i wynosi 1200 zł. W konsekwencji płatnik ma obowiązek pobierania zaliczek na podatek dochodowy. Nawet jeśli umowa ta zostanie rozwiązana po pierwszym miesiącu, a co za tym idzie - faktycznie wypłacona zostanie tylko kwota 100 zł, nie należy dokonywać żadnej korekty kwoty wpłaconego podatku.

Zasady obliczania podatku zryczałtowanego

Zgodnie z art. 30 ust. 3 ustawy o PIT zryczałtowany podatek, o którym mowa m.in. w art. 30 ust. 1 pkt 5a, pobiera się bez pomniejszania przychodu o koszty uzyskania. Podstawa opodatkowania nie jest też pomniejszana o składki na ubezpieczenia społeczne, a zapłacona składka na ubezpieczenie zdrowotne (w wysokości 7,75% podstawy wymiaru) nie obniża zryczałtowanego podatku dochodowego, podlegającego wpłacie na konto urzędu skarbowego.

Czy składki ZUS z umowy ryczałtowej można rozliczyć w zeznaniu rocznym?

W myśl art. 30 ust. 8 ustawy o PIT dochodów (przychodów), o których mowa m.in. w art. 30 ust. 1 pkt 5a ustawy o PIT, nie łączy się z dochodami opodatkowanymi na zasadach ogólnych. Przepisy nie zabraniają jednak odliczania od dochodów opodatkowanych na zasadach ogólnych składek na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne, które zostały zapłacone z racji wypłaty opodatkowanej ryczałtem. Zakaz odliczania odnosi się jedynie do tych składek, które zostały naliczone od przychodów wolnych od podatku.

Informacja PIT-11 nie obejmuje przychodów ani składek ZUS z umów ryczałtowych. Mimo to podatnik, który ma również dochody opodatkowane na zasadach ogólnych, może odliczyć:

- od dochodu: składki społeczne zapłacone z umowy ryczałtowej,
- od podatku: 7,75% podstawy wymiaru składki zdrowotnej zapłaconej z umowy ryczałtowej.

Podstawą odliczenia mogą być np.:

- rachunki wystawione do umów ryczałtowych,
- informacje o składkach ZUS od płatnika,
- zaświadczenie wydane przez płatnika.

Red.