



# PGAZETA RODATKOWA

UKAZUJE SIĘ W PONIEDZIAŁKI I CZWARTKI

Nr 79 (2162)

30 września 2024 r.

6,90 zł (w tym 8% VAT)

[www.gazetapodatkowa.pl](http://www.gazetapodatkowa.pl)Wydawnictwo Podatkowe  
GOFIN sp. z o.o.

Indeks 350656 ISSN 1731-9447

PODATKI • UBEZPIECZENIA • RACHUNKOWOŚĆ • PRAWO PRACY • ORDYNACJA PODATKOWA • SPÓLKI • DZIAŁALNOŚĆ GOSPODARCZA • UMOWY • PRAWO UE • PRAWNIK RADZI

## Zgłaszanie naruszeń ochrony danych wywołanych powodzią

RODO w art. 33 ust. 1 wyraźnie stanowi, że w przypadku naruszenia ochrony danych osobowych administrator bez zbędnej zwłoki – w miarę możliwości, nie później niż w terminie 72 godzin po stwierdzeniu naruszenia – zgłasza je organowi nadzorczemu, chyba że jest mało prawdopodobne, by naruszenie to skutkowało ryzykiem naruszenia praw lub wolności osób fizycznych. Naruszeniem ochrony danych, zgodnie z art. 4 pkt 12 RODO, jest naruszenie bezpieczeństwa prowadzące do przypadkowego lub niezgodnego z prawem zniszczenia, utracenia, zmodyfikowania, nieuprawnionego ujawnienia lub nieuprawnionego dostępu do danych osobowych przesyłanych, przechowywanych lub w inny sposób przetwarzanych. Naruszenie musi dotyczyć danych osobowych przesyłanych, przechowywanych lub w inny sposób przetwarzanych przez podmiot, którego dotyczy naruszenie. Natomiast skutkiem naruszenia może być zniszczenie, utracenie, zmody-

fikowanie, nieuprawnione ujawnienie lub nieuprawniony dostęp do danych osobowych.

Niestety do takich zdarzeń może dojść wskutek zalania, utracenia dokumentacji, nośników danych, komputerów w wielu firmach i instytucjach na terenach dotkniętych powodzią. W ich przypadku dotrzymanie 72-godzinnego terminu zgłaszania naruszeń jest wręcz nierealne. Dlatego Urząd Ochrony Danych Osobowych na swojej stronie internetowej [www.uodo.gov.pl](http://www.uodo.gov.pl) opublikował komunikat w tej sprawie.

UODO zdaje sobie sprawę, że w związku z tragiczną powodzią, która dotknęła południową część Polski, wielu administratorów danych może znajdować się w trudnej sytuacji zarówno osobistej, jak i związanej z prowadzeniem działalności. Dlatego przypomina, że termin 72 godzin na zgłoszenie naruszenia ochrony danych do Prezesa UODO biegnie dopiero od momentu jego stwierdzenia. W wielu przypadkach będzie to

możliwe dopiero po opanowaniu sytuacji i wstępnym oszacowaniu potencjalnych strat. UODO ma świadomość, że nie zawsze uda się zgłosić naruszenie ochrony danych osobowych w wymaganym terminie. W związku z tym przypomina, że w takich sytuacjach należy pamiętać o wskazaniu przyczyn opóźnienia, odwołując się do nadzwyczajnych warunków związanych z sytuacją powodziową.

Jak wynika z komunikatu, Prezes i pracownicy UODO rozumieją w pełni trudności, jakie niesie obecna sytuacja, dlatego wszelkie dokonywane przez administratorów zgłoszenia będą weryfikowane z uwzględnieniem tych szczególnych okoliczności.

Zgłoszenia można dokonać elektronicznie, np. poprzez wypełnienie dedykowanego formularza elektronicznego dostępnego bezpośrednio na platformie [biznes.gov.pl](http://biznes.gov.pl) lub tradycyjną pocztą, wysyłając wypełniony formularz na adres Urzędu.

M.S.-W.

## Zapłata podatków wspólników z konta spółki cywilnej

**Wspólnik spółki cywilnej nie może zapłacić z konta spółki cywilnej swojego podatku, np. zaliczki na PIT, jeżeli jego wysokość przekracza 1.000 zł. Tak uznał Dyrektor KIS w indywidualnej interpretacji podatkowej z dnia 30 sierpnia 2024 r., nr 0113-KD IPT2-3.4011.441.2024.1.GG.**

Uiszczenie podatku za podatnika jest dozwolone w ściśle określonych przypadkach wymienionych w art. 62b § 1 Ordynacji podatkowej. Zapłaty może dokonać m.in. członek najbliższej rodziny podatnika (tj. jego małżonek, zstępni, wstępni, pasierb, rodzeństwo, ojczym i macocha) – niezależnie od wysokości podatku, a także inny podmiot – o ile kwota podatku nie przekracza 1.000 zł. Jeżeli treść dowodu zapłaty nie budzi wątpliwości co do przeznaczenia wpłaty na zobowiązanie podatnika, uznaje się, że wpłata pochodzi z jego środków.

W omawianej indywidualnej interpretacji podatkowej do kate-

gorii „innego podmiotu” została zaliczona spółka cywilna opłacająca ze swojego rachunku bankowego podatki wspólników. Dyrektor KIS wskazał, że zapłata podatku wspólnika spółki cywilnej przez spółkę cywilną jest możliwa, ale tylko w przypadku podatku nieprzekraczającego 1.000 zł. Uiszczenie wyższej kwoty jest niedopuszczalne – nie skutkuje wygaśnięciem zobowiązania podatkowego wspólnika.

Indywidualna interpretacja podatkowa pomija charakter rachunku bankowego przypisanego spółce cywilnej osób fizycznych. Spółka cywilna jest stosunkiem prawnym powstałym na podstawie umowy, w której wspólnicy zobowiązują się dążyć do osiągnięcia wspólnego celu gospodarczego przez działanie w oznaczony sposób, w szczególności poprzez wniesienie wkładów. Nie ma ona

zdolności prawnej ani osobowości prawnej, w związku z czym nie może posiadać (założonego na siebie) konta. Wspólnicy będący osobami fizycznymi mogą dla celów prowadzenia działalności w formie spółki cywilnej założyć wspólny rachunek bankowy. Każdy z nich ma prawo – o ile umowa zawarta z bankiem nie stanowi inaczej – samodzielnie dysponować zgromadzonymi na nim środkami pieniężnymi oraz w dowolnym czasie wypowiedzieć umowę ze skutkiem dla pozostałych. Nie ma zatem podstaw, aby zapłatę podatku wspólnika spółki cywilnej ze wspólnego rachunku bankowego uznać za zapłatę podatku przez inny podmiot, a nie przez wspólnika (por. wyrok NSA z dnia 4 czerwca 2013 r., sygn. akt II FSK 1534/12).

M.Ż.

### NOWE PRAWO 2025

## Składki ZUS w 2025 r. dla osób na wychowawczym

Minimalne wynagrodzenie za pracę od 1 stycznia 2025 r. będzie wynosiło 4.666 zł. Tak wynika z rozporządzenia RM w tej sprawie (Dz. U. z 2024 r. poz. 1362). Wzrost kwoty tego wynagrodzenia ma swoje odniesienie w podstawie wymiaru składek osób korzystających z urlopu wychowawczego.

Pracownik, który przebywa na urlopie wychowawczym i w czasie korzystania z tego urlopu nie posiada innych tytułów do ubezpieczeń społecznych oraz nie ma prawa do emerytury ani renty, podlega obowiązkowym ubezpieczeniom emerytalno-rentowym. Składki na te ubezpieczenia taka osoba ma opłacane ze środków budżetu państwa. Mimo tego obowiązkiem pracodawcy jest ich rozliczanie w imiennych raportach.

Podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalno-rentowe osób przebywających na urlopie wychowawczym stanowi przeciętne miesięczne wynagrodzenie wypłacone za okres 12 miesięcy kalendarzowych poprzedzających urlop wychowawczy. Przy czym tak ustalona podstawa wymiaru składek nie może być m.in. niższa niż 75% kwoty minimalnego wynagrodzenia za pracę (art. 18 ust. 14 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych). W 2025 r. minimalny limit podstawy wymiaru składek emerytalno-rentowych dla osób na urlopie wychowawczym będzie więc wynosił od stycznia do grudnia – 3.499,50 zł (tj. 75% z kwoty 4.666 zł).

Dla pracownika zatrudnionego w pełnym wymiarze czasu pracy obowiązujące przepisy prawa pracy zapewniają wynagrodzenie na poziomie minimalnego wynagrodzenia. To oznacza, że podstawa wymiaru składek emerytalno-rentowych z tytułu przebywania na urlopie wychowawczym takiej osoby nie może być niższa niż kwota minimalnej płacy obowiązująca w danym roku kalendarzowym, czyli w 2025 r. od stycznia do grudnia 4.666 zł. Natomiast w przypadku pracownika niepełnoetatowego nie może być ona niższa niż minimalne wynagrodzenie za pracę ustalone proporcjonalnie do wymiaru czasu pracy, z zachowaniem minimalnej podstawy.

A.D.

## Matryca stawek VAT

**Korzystaj  
bezpłatnie!**

NOMENKLATURA SCALONA

**CN 2024**
**PKWiU  
2015**
[klasyfikacje.gofin.pl](http://klasyfikacje.gofin.pl)

### PORADY EKSPERTÓW

**Finansowanie dojazdów na pracownicze badania wstępne** str. 5

**Składki osoby pracującej na dwóch umowach zlecenia** str. 8

**Porozumienie stron w sprawie rozwiązania umowy o pracę** str. 21

**Paragon z NIP na wartość powyżej 450 zł bez prawa do odliczenia VAT** str. 22

### ARTYKUŁY TEMATYCZNE

**Postępowanie przed fiskusem**
**Zbliża się termin zawiadomienia o zmianie urzędu skarbowego** str. 10

Wielu podatników, którzy rozliczają się w zwykłych urzędach skarbowych, ale w 2023 r. osiągnęli przychód z działalności gospodarczej o równowartości w złotych co najmniej 3 mln euro, przejdzie z dniem 1 stycznia 2025 r. do wyspecjalizowanych urzędów skarbowych. Zawiadomienie o zmianie urzędu skarbowego należy złożyć do 15 października 2024 r.

### Spółki i wspólnicy

**Sygnaliści w spółkach handlowych** str. 17

Kojarzona głównie z pracownikami ochrona sygnalistów dotyczy znacznie szerszego grona podmiotów. W roli sygnalistów mogą występować również wspólnicy i członkowie organów spółek handlowych, a spółki powinny zapewnić im w związku z tym niezbędną ochronę prawną.



9 771731 944413

## WAŻNE TERMINY

**30.09.2024 r.** (poniedziałek) mija termin:

- przekazania do urzędu skarbowego zeznania za 2023 r.:
  - CIT-CFC o wysokości osiągniętego dochodu z zagranicznej spółki kontrolowanej przez podatnika podatku dochodowego od osób prawnych, którego rok podatkowy pokrywa się z rokiem kalendarzowym, i wpłaty wynikającego z zeznania podatku należnego
  - PIT-CFC o wysokości osiągniętego dochodu z zagranicznej spółki kontrolowanej przez podatnika podatku dochodowego od osób fizycznych i wpłaty wynikającego z zeznania podatku należnego
- przekazania na wyodrębniony rachunek bankowy ZFŚS pozostałej części odpisów o zwiększeń, o których mowa w art. 6 ust. 2 ustawy o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych

**7.10.2024 r.** (poniedziałek) mija termin:

- wpłaty:
  - składek ZUS za wrzesień 2024 r. – jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe
  - podatku dochodowego w formie karty podatkowej za wrzesień 2024 r.
  - zryczałtowanego podatku dochodowego pobranego we wrześniu 2024 r. od przychodów z dywidend oraz innych przychodów (dochodów) z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, a podatnikom przekazania informacji CIT-7
  - przez spółkę przejmującą zryczałtowanego podatku od dochodu, o którym mowa w art. 7b ust. 1 pkt 1 lit. m) tiret pierwsze ustawy o pdop powstałego we wrześniu 2024 r.
- złożenia:
  - deklaracji VAT-14 o należnych kwotach podatku VAT w przypadku wewnątrzspółnotowego nabycia paliw silnikowych za wrzesień 2024 r.
  - deklaracji o wysokości dochodu z niezrealizowanych zysków CIT-NZ za wrzesień 2024 r. oraz wpłaty podatku należnego wykazanego w tej deklaracji

Więcej terminów w serwisie [www.terminy.gofin.pl](http://www.terminy.gofin.pl).

## W NASTĘPNYM NUMERZE DODATKI

### Leasing w księgach rachunkowych

\* \* \*

### Większy koszyk świadczeń na dzieci

Rada Ministrów na posiedzeniu w dniu 24 września 2024 r. przyjęła projekty ustaw: o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z usuwaniem skutków powodzi oraz niektórych innych ustaw, a także o zmianie niektórych ustaw w celu wsparcia przedsiębiorców zatrudniających żołnierzy Obrony Terytorialnej lub żołnierzy Aktywnej Rezerwy.

### Szczególne rozwiązania związane z usuwaniem skutków powodzi

W związku z powodzią rząd przyjął projekt ustawy o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z usuwaniem skutków powodzi, który wprowadza różne dodatkowe formy pomocy dla osób poszkodowanych przez ten żywioł.

Poszkodowani w powodzi, którzy posiadają kredyt mieszkaniowy i utracili – choćby czasowo – możliwość korzystania z domu lub mieszkania, będą mogli skorzystać z bezzwrotnego wsparcia z Funduszu Wsparcia Kredytobiorców. Poprzez fundusz państwo spłaci raty kredytu za okres 12 miesięcy.

Dodatkowe preferencje w procesie przyznawania premii remontowych będą polegały na podwyższeniu premii remontowej z 25% do 50% lub 60% (w przypadku budynków wpisanych do rejestru zabytków lub znajdujących się na obszarze wpisanym do rejestru zabytków).

Przewiduje się zasiłek losowy w wysokości 1.000 zł przeznaczony na zaspokojenie potrzeb edukacyjnych dzieci, które realizują obowiązkowe roczne przygotowanie przedszkolne lub uczniów i poniosły szkodę w wyniku powodzi, a także dodatkowy zasiłek opiekuńczy dla rodziców, którzy nie mogą pracować ze względu na zamknięcie np. żłobka lub nieobecność niani i muszą opiekować się dzieckiem.

Pracodawca będzie mógł wydłużyć czas wypłacania wynagrodzenia dla pracownika podczas jego usprawiedliwionej nieobecności w związku z powodzią. Zostanie zwiększona o 4 dni liczba dni urlopu na żądanie w ramach urlopu wypoczynkowego. Ponadto pracownik będzie mógł wnioskować o obniżenie wymiaru czasu pracy, aby przeciwdziałać zagrożeniom związanym z powodzią, zwalczać je lub usuwać skutki. Pracodawca nie będzie mógł zatrudniać pracownika zamieszkującego tereny objęte powodzią w godzinach nadliczbowych, ani delegować tego pracownika poza stałe miejsce pracy – bez jego zgody.

Zakłada się, że osoby poszkodowane przez powódź, które otrzymały lub otrzymają tzw. zasiłek powodziowy, dostaną dodatkowo zasiłek w wysokości 1.000 zł w celu pokrycia kosztów zużycia energii bądź zakupu paliwa do agregatów w związku z koniecznością osuszenia mieszkania lub domu.

Na dzień oddania GP do druku trwają prace w Sejmie nad omawianym projektem (druk sejmowy nr 672).

### Preferencje podatkowe dla przedsiębiorców, którzy zatrudniają żołnierzy OT i AR

Projekt nowelizacji niektórych ustaw w celu wsparcia przedsiębiorców zatrudniających żołnierzy Obrony Terytorialnej (OT) lub żołnierzy Aktywnej Rezerwy (AR) wprowadza preferencje podatkowe dla przedsiębiorców. Właściciele firm, którzy ubiegają się o udzielenie zamówienia publicznego, do realizacji którego zatrudnią wymienionych żołnierzy, będą mogli skorzystać z preferencyjnych warunków.

Przedsiębiorca będzie mógł skorzystać z ulgi podatkowej, która będzie obowiązywała na każdego zatrudnionego żołnierza OT lub AR. Jej wysokość będzie uzależniona od okresu zatrudnienia żołnierza.

Jeżeli żołnierz będzie pełnił służbę nieprzerwanie co najmniej przez rok, to pracodawca będzie mógł odliczyć 12.000 zł od podstawy opodatkowania. Maksymalna ulga wyniesie 24.000 zł, przy co najmniej 5-letnim stażu służby.

Dotychczasowa odprawa wypłacana pracownikowi, który został powołany do terytorialnej służby wojskowej, zostanie zastąpiona świadczeniem początkowym, które będzie wypłacane przez jednostkę wojskową. Świadczenie będzie przysługiwać po odbyciu szkolenia podstawowego przez żołnierza w wysokości 50% przeciętnego wynagrodzenia w drugim kwartale roku poprzedniego i będzie zwolnione od podatku dochodowego od osób fizycznych. Przepisy przewidujące ulgę podatkową będą stosowane w odniesieniu do dochodów uzyskiwanych począwszy od 2025 r.

### Dochód z gospodarstwa rolnego z 2023 r. przy ustalaniu uprawnień do świadczeń

Prezes Głównego Urzędu Statystycznego w obwieszczeniu z dnia 20 września 2024 r. (Mon. Pol. poz. 820) ogłosił, iż przeciętny dochód z pracy w indywidualnych gospodarstwach rolnych z 1 ha przeliczeniowego w 2023 r. wyniósł 5.451 zł. Wartość ta jest wykorzystywana przy ustalaniu uprawnień do świadczenia z funduszu alimentacyjnego oraz świadczeń rodzinnych uzależnionych od spełnienia kryterium dochodowego, w tym do zasiłku rodzinnego i dodatków do tego świadczenia oraz jednorazowej zapomogi z tytułu urodzenia się dziecka, na okres świadczeniowy i/lub zasiłkowy 2024/2025, gdy członkiem rodziny jest osoba osiągająca dochody z gospodarstwa rolnego.

Określając limity dochodu dla celów nabycia uprawnień do tych świadczeń, ustawodawca bowiem zastrzegł, iż w przypadku ustalania dochodu z gospodarstwa rolnego przyjmuje się, że z 1 ha przeliczeniowego uzyskuje się dochód miesięczny w wysokości 1/12 dochodu ogłaszanego corocznie w drodze obwieszczenia przez Prezesa GUS na podstawie art. 18 ustawy o podatku rolnym. Biorąc pod uwagę wskazany wcześniej przeciętny dochód z pracy w indywidualnych gospodarstwach rolnych z 1 ha przeliczeniowego, w 2023 r. dla 1 ha przeliczeniowego wartość ta wynosi 5.451 zł : 12 = 454,25 zł.

## 0% stawka VAT przy darowiznie materiałów budowlanych na rzecz powodzi

W dniu 24 września 2024 r. weszło w życie rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 września 2024 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie obniżonych stawek podatku VAT (Dz. U. poz. 1399). Rozporządzenie to obniża do 31 marca 2025 r. stawkę podatku VAT do wysokości 0% dla nieodpłatnych dostaw materiałów budowlanych na rzecz poszkodowanych w wyniku intensywnych opadów atmosferycznych i powodzi, które miały miejsce we wrześniu 2024 r.

0% stawka VAT ma zastosowanie w przypadku darowizn na rzecz poszkodowanych osób fizycznych oraz podmiotów, które prowadzą działalność edukacyjną, ochrony zdrowia, kulturalną, w zakresie opieki społecznej, opieki nad dziećmi, młodzieżą oraz osobami w podeszłym wieku, czy zbiorowego zakwaterowania uczniów i studentów.

Stawka VAT w wysokości 0% jest stosowana do darowizn materiałów budowlanych na rzecz wskazanych osób i podmiotów, dysponujących nieruchomością, w której w wyniku intensywnych opadów lub powodzi powstała szkoda, a która to nieruchomość położona jest na terenie gmin określonych w przepisach wydanych na podstawie art. 1 ust. 2 ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z usuwaniem skutków powodzi.

W wyniku katastrofalnych w skutkach zjawisk atmosferycznych, na podstawie tego przepisu zostało wydane rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie wykazu gmin, w których są stosowane szczególne rozwiązania związane z usuwaniem skutków powodzi

## Osoby poszkodowane w powodzi szybciej otrzymają pomoc

W obrocie prawnym funkcjonuje rozporządzenie Ministra Rodziny i Polityki Społecznej w sprawie rodzinnego wywiadu środowiskowego. W celu uproszczenia procedury wnioskowania o pomoc doraźną po powodzi we wrześniu 2024 r. w dniu 19 września 2024 r. zostało wydane rozporządzenie Ministra Rodziny, Pracy i Polityki Społecznej zmieniające rozporządzenie w sprawie rodzinnego wywiadu środowiskowego (Dz. U. poz. 1391), które weszło w życie z dniem 20 września 2024 r. W myśl wprowadzonych zmian, w przypadku wystąpienia klęski żywiołowej pracownik socjalny:

- zatrudniony w podmiocie uprawnionym przeprowadza wywiad niezwłocznie, nie później niż w terminie 2 dni roboczych od dnia powzięcia wiadomości o potrzebie przyznania świadczenia,
- wypełnia część VII kwestionariusza wywiadu jedynie w zakresie lit. A poz. 1–6 oraz lit. B.
- Resort pracy (na stronie internetowej [www.gov.pl/web/rodzina](http://www.gov.pl/web/rodzina)) informuje, że zarówno:
  - zasiłek powodziowy (2 tys. zł), jak i
  - zasiłek z pomocy społecznej (8 tys. zł)

z września 2024 r., oraz rozwiązań stosowanych na ich terenie (Dz. U. z 2024 r. poz. 1371). Przepisy tego rozporządzenia, określając wykaz gmin poszkodowanych w wyniku wystąpienia powodzi we wrześniu 2024 r., odwołują się do rozporządzenia Rady Ministrów w sprawie wprowadzenia stanu klęski żywiołowej na obszarze części województwa dolnośląskiego, lubuskiego, opolskiego oraz śląskiego (Dz. U. z 2024 r. poz. 1395 ze zm.).

Jednocześnie w celu zapobieżenia ewentualnym nadużyciom, 0% stawka VAT ma zastosowanie, pod warunkiem zawarcia pisemnej umowy darowizny pomiędzy przekazującym darowiznę a poszkodowanym oraz przedłożenia przez poszkodowanego stosownego dokumentu potwierdzającego powstanie szkody w nieruchomości, w odniesieniu do której posiada on prawo do dysponowania.

W przypadku osób fizycznych jest to kopia (potwierdzona za zgodność z oryginałem) części VII (wypełnionej w zakresie lit. A poz. 1–6 oraz lit. B) kwestionariusza rodzinnego wywiadu środowiskowego sporządzonego przez ośrodek pomocy społecznej, z którego będzie wynikać, że nieruchomość danej osoby została zniszczona w wyniku działania intensywnych opadów i powodzi, które miały miejsce we wrześniu 2024 r. W przypadku pozostałych podmiotów, o których mowa w rozporządzeniu, dokumentem takim jest zaświadczenie wydane przez odpowiednio: wójta, burmistrza lub prezydenta miasta, o poniesieniu z tych powodów strat w obiektach, w których podmioty te prowadzą działalność.

można uzyskać poprzez złożenie wniosków podczas jednego kontaktu z pracownikiem socjalnym, ośrodkiem pomocy społecznej lub urzędem gminy.

Każdy z zasiłków może zostać przyznany na rodzinę lub osobę samotnie gospodarującą.

MRPiPS wspólnie z MSWiA wydało także rekomendacje w sprawie obsługi obywatela poszkodowanego w wyniku powodzi, w których wskazują m.in., że należy stosować uproszczone procedury ustalania danych osoby poszkodowanej w powodzi oraz gromadzić wyłącznie niezbędne informacje, potrzebne do określenia potrzeb osoby uprawnionej do skorzystania z pomocy. Ponadto resorty rekomendują, aby korzystać z możliwości ustalania tych, wyłącznie niezbędnych, informacji na podstawie oświadczeń osób poszkodowanych, bez konieczności pozyskiwania pisemnych zaświadczeń, dokumentów czy potwierdzeń. Natomiast działania zmierzające do udzielenia przysługującej poszkodowanym w powodzi pomocy zaleca się podejmować w sposób niezwłoczny, adekwatny do pilnych i znaczących potrzeb osób, które ze względu na klęskę żywiołową znalazły się w trudnej sytuacji.

ODPOWIADAMY  
NA PYTANIA

## Procedura dla sygnalistów

**Prowadzę działalność gospodarczą dotyczącą m.in. sporządzenia deklaracji podatkowych i usług w zakresie prawa celnego. Zatrudniam tylko jedną osobę. Czy mam obowiązek wdrożenia procedury zgłoszeń wewnętrznych?**

TAK. Do wdrożenia procedury zgłoszeń wewnętrznych zobowiązany jest m.in. mikroprzedsiębiorca, który musi stosować przepisy ustawy AML. Na gruncie jej art. 2 ust. 1 pkt 15a do stosowania ustawy AML zobowiązany jest przedsiębiorca, którego podstawową działalnością gospodarczą jest świadczenie usług polegających na sporządzaniu deklaracji, prowadzeniu ksiąg podatkowych, udzielaniu porad, opinii lub wyjaśnień z zakresu przepisów prawa podatkowego lub celnego.

## Wynagrodzenie chorobowe

**Od stycznia 2024 r. podjąłem pracę u nowego pracodawcy. W poprzedniej firmie, gdy byłem chory w II połowie 2023 r., otrzymałem wynagrodzenie chorobowe za 33 dni. Obecny pracodawca twierdzi, że mam prawo do tego świadczenia tylko przez 14 dni, bo mam ukończone 50 lat. Wiek taki skończyłem już w kwietniu 2023 r., a mimo to wynagrodzenie chorobowe pobierałem za dłuższy okres. Czy rzeczywiście obecny pracodawca ma rację?**

TAK. Wymiar wynagrodzenia chorobowego, jako świadczenia przysługującego pracownikowi z racji pierwszej niezdolności do pracy przypadającej w danym roku kalendarzowym, uzależniony jest od wieku pracownika. Prawo do tego wynagrodzenia przysługuje do:

- 14 dni w danym roku kalendarzowym pracownikowi, który ukończył 50 lat,
- 33 dni w danym roku kalendarzowym pracownikowi w pozostałych przypadkach.

Co jednak ważne, ten 14-dniowy okres wypłaty wynagrodzenia za czas choroby przysługuje pracownikowi począwszy od następnego roku kalendarzowego po roku, w którym pracownik ukończył ten wiek, co dotyczy Czytelnika.

## Usługi budowlane a kasa rejestrująca

W przypadku sprzedaży usług budowlanych na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej, pod pewnymi warunkami podatnik ma możliwość korzystania ze zwolnienia z obowiązku prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kasy rejestrującej. Tak wynika z interpretacji indywidualnej Dyrektora KIS z dnia 22 sierpnia 2024 r., nr 0114-KDIP1-3.4012.404.2024.2.LM.

Podatniczka prowadzi działalność gospodarczą, w ramach której świadczy usługi budowlane. Do tej pory przychody ze sprzedaży usług na rzecz osób nieprowadzących działalności gospodarczej (klienci detaliczni) wpływały na firmowy rachunek bankowy. Jedną transakcją w 2023 r. na rzecz osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej została opłacona gotówką. Po zsumowaniu wszystkich transakcji na rzecz osób nieprowadzących działalności gospodarczej (tych, które wpłynęły na rachunek bankowy

plus jednej gotówkowej), został przekroczony limit 20.000 zł. Podatniczka zakupiła i zainstalowała kasę fiskalną. Z prowadzonej przez nią ewidencji i dowodów dokumentujących zapłatę jednoznacznie wynika, której dokładnie czynności dotyczyła dana wpłata.

Podatniczka powzięła wątpliwość, czy posiadając kasę fiskalną, musi dodatkowo na niej ewidencjonować wpływy, które otrzymuje w całości na rachunek bankowy z tytułu wykonywania usług na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej.

Dyrektor KIS wyjaśnił, że ustawodawca na podatników dokonujących sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych nałożył obowiązek ewidencjonowania sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących. Obowiązek ten został określony w art. 111 ust. 1 ustawy o VAT.

Od przedstawionej zasady przewidziano pewne wyjątki. Mia-

nowicie, nie dłużej niż do końca 2024 r., zwolnione z obowiązku stosowania kas rejestrujących zostały niektóre grupy podatników. Kwestie te szczegółowo zostały uregulowane w rozporządzeniu Ministra Finansów w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących.

Jak stanowi § 2 ust. 1 w powołaniu z poz. 37 załącznika do ww. rozporządzenia, zwalnia się z obowiązku prowadzenia ewidencji w danym roku podatkowym, nie dłużej jednak niż do dnia 31 grudnia 2024 r., świadczenie usług na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych, jeżeli:

- świadczący usługę otrzyma w całości zapłatę za wykonaną czynność za pośrednictwem poczty, banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej odpowiadnio na rachunek bankowy podatnika lub na rachunek podatnika w spółdzielczej kasie oszczęd-

nościowo-kredytowej, której jest członkiem,

- z ewidencji i dowodów dokumentujących zapłatę jednoznacznie wynika, jakiej konkretnie czynności dotyczyła,

- przedmiotem świadczenia nie są usługi wymienione w § 4 ust. 1 pkt 2 ww. rozporządzenia.

Odnosząc się do wątpliwości podatniczki, Dyrektor KIS stwierdził, że warunki niezbędne do zastosowania zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania sprzedaży przedmiotowych usług przy użyciu kasy rejestrującej na podstawie § 2 ust. 1 rozporządzenia w związku z poz. 37 załącznika do tego rozporządzenia zostały spełnione. Tym samym będzie mogła ona korzystać ze zwolnienia z obowiązku prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kasy rejestrującej (do 31 grudnia 2024 r.) z tytułu wykonywania usług na rzecz osób nieprowadzących działalności gospodarczej.

Małgorzata Smolnik

## NOWE PRAWO 2025

## Świadczenie pielęgnacyjne od stycznia 2025 r.

Świadczenie pielęgnacyjne to jedno ze świadczeń zaliczanych do kategorii świadczeń opiekuńczych, do których prawo ustalone jest w oparciu o przepisy ustawy o świadczeniach rodzinnych. Na zasadach obowiązujących od 1 stycznia 2024 r. świadczenie pielęgnacyjne przysługuje:

- matce albo ojcu,
  - innym osobom, na których zgodnie z przepisami ustawy – Kodeks rodzinny i opiekuńczy ciąży obowiązek alimentacyjny, a także małżonkom,
  - opiekunowi faktycznemu dziecka,
  - rodzinie zastępczej, osobie prowadzącej rodzinny dom dziecka, dyrektorowi placówki opiekuńczo-wychowawczej, regionalnej placówki opiekuńczo-terapeutycznej albo interwencyjnego ośrodka preadopcyjnego,
- jeżeli sprawują opiekę nad osobą w wieku do ukończenia 18. roku życia legitymującą się orzeczeniem o znacznym stopniu niepełnosprawności albo orzeczeniem o niepełnosprawności łącznie ze wskazaniami: konieczności stałej lub długotrwałej opieki lub pomocy innej osoby w związku

ze znacznie ograniczoną możliwością samodzielnej egzystencji oraz konieczności stałego współudziału na co dzień opiekuna dziecka w procesie jego leczenia, rehabilitacji i edukacji.

Świadczenie pielęgnacyjne przysługuje wszystkim uprawnionym w jednakowej wysokości. Obecnie wynosi ono 2.988 zł miesięcznie. Ustalając kwotę świadczenia pielęgnacyjnego, ustawodawca zastrzegł, iż podlega ona corocznej waloryzacji od dnia 1 stycznia. Wskazał ponadto, że waloryzacja polega na zwiększeniu kwoty świadczenia pielęgnacyjnego o wskaźnik waloryzacji, którym jest procentowy wzrost minimalnego wynagrodzenia za pracę, o którym mowa w ustawie o minimalnym wynagrodzeniu za pracę, obowiązującego na dzień 1 stycznia roku, w którym jest przeprowadzana waloryzacja, w stosunku do wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę obowiązującego w dniu 1 stycznia roku poprzedzającego rok, w którym jest przeprowadzana waloryzacja. Wysokość świadczenia pielęgnacyjnego ustalanego we wskazanym sposób zaokrąglą się do pełnych złotych w górę.

Ponieważ 13 września 2024 r. zostało ogłoszone rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę oraz wysokości minimalnej stawki godzinowej w 2025 r. (Dz. U. poz. 1362), w związku z tym istnieje możliwość obliczenia kwoty świadczenia pielęgnacyjnego obowiązującej od 1 stycznia 2025 r.

Skoro minimalne wynagrodzenie za pracę począwszy od 1 stycznia 2025 r. będzie wynosiło 4.666 zł, a w dniu 1 stycznia 2024 r. wynosiło 4.242 zł, to wysokość świadczenia pielęgnacyjnego począwszy od 1 stycznia 2025 r. będzie wynosiła 3.287 zł. Ustalenie kwoty świadczenia pielęgnacyjnego po podwyżce wynika z następujących wyliczeń:  $4.666 \text{ zł} : 4.242 \text{ zł} = 110\%$ ;  $2.988 \text{ zł} \times 110\% = 3.286,80 \text{ zł}$ , po zaokrągleniu do pełnych złotych w górę 3.287 zł.

W stosunku do obecnie obowiązującej kwoty świadczenia pielęgnacyjnego nastąpi jego wzrost o 299 zł. Do 31 grudnia 2024 r. wynosi ono bowiem 2.988 zł (3.287 zł – 2.988 zł). Wysokość świadczenia pielęgnacyjnego na następny rok kalendarzowy podlega ogłoszeniu

w drodze obwieszczenia przez ministra właściwego do spraw zabezpieczenia społecznego w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski”, w terminie do dnia 15 listopada każdego roku.

Na kwotę świadczenia pielęgnacyjnego wynoszącą 3.287 zł będą mogły liczyć osoby, którym świadczenie będzie przysługiwało za pełny miesiąc. Gdy świadczenie pielęgnacyjne przysługuje za niepełny miesiąc, wówczas jego kwota jest ustalana poprzez podzielenie kwoty świadczenia przez liczbę wszystkich dni kalendarzowych w tym miesiącu, a następnie poprzez pomnożenie otrzymanej kwoty przez liczbę dni kalendarzowych, za które świadczenie przysługuje. Kwotę świadczenia przysługującą za niepełny miesiąc zaokrąglą się do 10 groszy w górę.

Świadczenie pielęgnacyjne w kwocie 3.287 zł w styczniu 2025 r., bez konieczności składania wniosku w tym zakresie, otrzymają osoby, które są i nadal będą po 31 grudnia 2024 r. uprawnione do świadczenia pielęgnacyjnego.

Honorata Urbaniak

## AUTOPROMOCJA



# DRUKI Gofin

AKTYWNE WZORY DRUKÓW I UMÓW

DRUKI Gofin to wiele funkcji! m.in:



(w przygotowaniu)

PROGRAM NIEZBĘDNY W KAŻDEJ FIRMIE I INSTYTUCJI!



✓ Ponad 3080 aktywnych druków

✓ Z druków korzystano ponad 297 000 000 razy!

(liczba użytkowników rośnie w bardzo szybkim tempie)

✓ Niższe ceny dla Prenumeratorów

DRUKI Gofin najszybciej zamówisz na: [sklep.gofin.pl](https://sklep.gofin.pl)



# WSPARCIE DLA POWODZIAN

## Zniszczenia powodziowe a rozliczenia w podatku dochodowym

Powódź, która we wrześniu br. nawiedziła Polskę, przyniosła wiele szkód nie tylko zwykłym mieszkańcom rejonów nią objętych. Pochłonęła – w niektórych przypadkach niemalże całkowicie – małe, lokalne biznesy. Próbując uporządkować i odzyskać to, co z nich zostało, przedsiębiorcy liczą nie tylko straty materialne i ekonomiczne – oprócz tego przyjdzie im się zmierzyć z rozliczeniem podatkowym zniszczeń, których dokonał żywioł, zwłaszcza na gruncie podatku dochodowego.

### Strata

Ci z przedsiębiorców, którzy dla opodatkowania podatkiem dochodowym wybrali skalę podatkową bądź podatek liniowy, poniesione straty rozliczą w kosztach na ogólnych zasadach przewidzianych dla tego typu zdarzeń. Te z kolei stanowią, że podstawą do zaliczenia strat ponoszonych w działalności gospodarczej do kosztów podatkowych jest dokonanie ich oceny pod kątem całokształtu prowadzonej przez podatnika działalności, okoliczności, które miały wpływ na powstanie straty, sposobu jej udokumentowania oraz podjętych przez podatnika działań zabezpieczających przed wystąpieniem straty.

### • Kryterium racjonalności

Gdy strata firmowa powstaje w wyniku powodzi, to należy przyjąć, że zasadniczo mieści się ona w ustawowym zakresie kosztu podatkowego. Nie da się bowiem dokładnie prognozować przebiegu zjawisk pogodowych powo-

dujących klęski żywiołowe oraz katastrofy naturalne, jak również wyeliminować występowanie tych zjawisk. Niezależnie od tego, należy podkreślić, że na potrzeby podatkowe możliwości ujęcia w firmowych kosztach podatkowych wartości strat poniesionych w wyniku powodzi decydować będzie racjonalność działań podatnika. W efekcie, aby je rozliczyć w kosztach, nie wystarczy sam fakt, że powstały na obszarze, przez który przeszedł kataklizm i są one efektem zalania czy podtopienia powodziowego. Przedsiębiorca zamierzający zakwalifikować taką stratę jako koszt podatkowy musi przede wszystkim udowodnić, że nie jest ona efektem jego zaniechań lub zaniechań, czyli że dokonał wszelkich starań i na tyle, na ile było to możliwe, zabezpieczył w odpowiedni sposób majątek firmowy przed zniszczeniem.

### • Dokumentowanie

Jeżeli natomiast chodzi o udokumentowanie strat na potrzeby

rozliczenia ich w firmowych kosztach podatkowych, to należy tego dokonać protokołem, w którym oprócz wysokości straty wskazane zostaną także okoliczności jej powstania i jej wysokość, i który zostanie zaopatrzony w datę i podpisy osób uprawnionych. Poza protokołem podatnika przy stratach powodziowych potwierdzeniem powstania straty może być np. dokument od straży pożarnej czy też zgłoszenie ubezpieczycielowi szkody spowodowanej powodzią.

### • Zmiana charakteru kosztu, ograniczenia i wyłączenia

Podatnicy pdof, którzy ewidencjonują przychody i koszty w podatkowej księdze, muszą pamiętać, że straty powodziowe w towarach, których wartość została zaewidencjonowana jako koszt podatkowy w kolumnie 10 księgi „Zakup towarów handlowych i materiałów wg cen zakupu”, powinny z niej zostać wyksięgowane. Gdy strata spełnia przy tym opisane powyżej warunki zakwalifikowania do kosztów podatkowych, wówczas wartość zniszczonych towarów należy ująć w księdze w kolumnie 13 „Pozostałe wydatki”.

Mówiąc o stratach powstałych w omawianych okolicznościach, należy jednocześnie pamiętać, że straty w środkach trwałych oraz wartościach niematerialnych i prawnych wyłączone są z kosztów podatkowych w części pokrytej sumą odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 22h ust. 1 pkt 1 ustawy o pdof (Dz. U. z 2024 r. poz. 226 ze zm.), co wynika z art. 23 ust. 1 pkt 5 ustawy o pdof.

W wyniku przetaczającej się przez Polskę powodzi wiele strat powstało w środkach transportu. Ich rozliczanie w pdof odbywa się w ramach dodatkowych ograniczeń wynikających z art. 23 ust. 1 pkt 48 ustawy o pdof. Stąd, żeby wartość straty powstałej m.in. w wyniku likwidacji samochodu zalanego w powodzi mogła obciążyć koszty uzyskania przychodu, samochód ten – jak wynika z przywołanego przepisu – w momencie jej poniesienia powinien być objęty dobrowolnym ubezpieczeniem. Stratą jest tu niezamortyzowana część wartości początkowej samochodu, jaka pozostała na moment likwidacji samochodu. Zmniejszają ją przy tym odpisy amortyzacyjne, które zostały naliczone, ale nie zostały uwzględnione w kosztach działalności z uwagi na ustawowe ograniczenia.

## Zwolnienia z pdof i pdop dla poszkodowanych w powodzi

W dniu 17 września 2024 r. opublikowane zostało rozporządzenie Rady Ministrów (Dz. U. z 2024 r. poz. 1371), z którego wynika, że na obszarze gmin poszkodowanych we wrześniowej powodzi zastosowanie mają niektóre rozwiązania określone w ustawie o szczególnych rozwiązaniach związanych z usuwaniem skutków powodzi (Dz. U. z 2024 r. poz. 654). Trzeba wskazać, że na dzień oddania GP do druku w Sejmie procedowana jest nowelizacja tej specustawy (druk sejmowy nr 672). O zmianach, jakie zostaną nią wprowadzone w zakresie pdof i pdop, będziemy na bieżąco informować na łamach GP. Powołane rozporządzenie w § 3 odwołuje się do kilku konkretnych przepisów tej tzw. specustawy, w tym do art. 30. W oparciu o ten przepis do 31 grudnia roku następującego po roku, w którym nastąpiła powódź, czyli do 31 grudnia 2025 r. w zakresie podatku dochodowego ze zwolnienia korzystać będą:

1) dochody (przychody) poszkodowanego otrzymane na usuwanie skutków powodzi z tytułu:

a) nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych świadczeń, b) darowizn, do których nie ma zastosowania ustawa o podatku od spadków i darowizn;

2) przychody poszkodowanego otrzymane na podstawie art. 10–13 i art. 17–19 specustawy, jednak jednocześnie wydatków i kosztów bezpośrednio sfinansowanych z tych przychodów nie uważa się za koszty uzyskania przychodów;

3) przychody otrzymane na podstawie art. 23 specustawy.

Z kolei do środków trwałych, których dotyczą przepisy art. 30 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 specustawy, nie stosuje się art. 23 ust. 1 pkt 45 i pkt 45a lit. a) ustawy o pdof oraz art. 16 ust. 1 pkt 48 i pkt 63 lit. a) ustawy o pdop, co oznacza, że ich amortyzacja dla celów podatkowych stanowić będzie koszt uzyskania przychodów.

A.C.

### Przykład 1

Pan Grzegorz prowadzi w ramach jednoosobowej działalności gospodarczej stolarnię. W jej prowadzeniu wykorzystuje obrabiarki do drewna. Wszystkie stanowią w jego firmie środki trwałe, które objęte są ubezpieczeniem majątkowym. Część z nich została uszkodzona podczas powodzi.

Uwzględniając stan wieloczynnościowej obrabiarki, ubezpieczyciel stwierdził całkowitą szkodę. Załóżmy, że w listopadzie br. pan Grzegorz otrzyma od ubezpieczyciela odszkodowanie w kwocie 12.000 zł i w tym samym miesiącu wyda je na zakup takiej samej maszyny, której wartość początkowa wyniesie 20.750 zł i którą zaliczy do środków trwałych. W tej sytuacji cała wartość odszkodowania korzysta ze zwolnienia z podatku dochodowego. Jednak z uwagi na to, że 57,83% wartości tej maszyny zostało sfinansowane odszkodowaniem, to tylko 42,17% odpisów amortyzacyjnych może stanowić firmowy koszt podatkowy.

Usterki dwóch frezarek okazały się jednak do naprawienia, a koszty ich naprawy wyniosły 3.590 zł. Załóżmy, że zostaną one w całości pokryte odszkodowaniem wypłaconym w październiku br. w tej kwocie przez ubezpieczyciela. Odszkodowanie to będzie korzystało ze zwolnienia z pdof, jednak pokryte nim wydatki na naprawę nie będą firmowymi kosztami.

### Przykład 2

Pani Zofia, wykonując w ramach jednoosobowej działalności m.in. usługi kserograficzne, posiadała na stanie środków trwałych służące temu celowi urządzenie wielofunkcyjne o wartości 11.700 zł. Urządzenie to zostało zniszczone podczas wrześniowej powodzi. Załóżmy, że już pod koniec września 2024 r. pani Zofia kupi nowe urządzenie o właściwościach, jakie posiadało urządzenie zniszczone w powodzi i w tym samym miesiącu wprowadzi je do ewidencji środków trwałych, a od października br. rozpocznie jego amortyzację według stawki z Wykazu wynoszącej 20%. Załóżmy, że w listopadzie br. otrzyma ona odszkodowanie od ubezpieczyciela.

W tej sytuacji ze zwolnienia od pdof będzie korzystała ta część jego wartości odpowiadająca wydatkom poniesionym przez nią na zakup nowego urządzenia, która nie została zaliczona do kosztów poprzez odpisy amortyzacyjne, czyli 11.505 zł, tj. 11.700 zł – 195 zł (odpis amortyzacyjny zaliczony do kosztów w październiku 2024 r.).

### Odszkodowanie przychodem nie zawsze opodatkowanym

Jeżeli majątek utracony przez przedsiębiorcę był ubezpieczony od skutków powodzi, to po spełnieniu warunków wynikających z umowy ubezpieczeniowej otrzyma od ubezpieczyciela odszkodowanie. W praktyce firmowe ubezpieczenia majątkowe w znacznej części dotyczą majątku trwałego i w efekcie kwoty otrzymywane z tego tytułu przez przedsiębiorców związane są ze stratami w nich powstałymi. Gdy odszkodowanie dotyczy strat w środkach trwałych, to u osób fizycznych każdorazowo powstaje firmowy przychód w oparciu o art. 14 ust. 2 pkt 12 ustawy o pdof. Nie ma tu znaczenia forma prawna, w jakiej wykonywana jest działalność gospodarcza, jak również to, czy przedsiębiorca opłaconą składkę ubezpieczeniową ujął w kosztach podatkowych czy też nie.

Nie w każdym przypadku przychód ten będzie opodatkowany. Ustawodawca przewidział bowiem w art. 21 ust. 1 pkt 29b ustawy o pdof zwolnienie od podatku dla kwot odszkodowań uzyskiwanych z tytułu zniszczenia lub uszkodzenia posiadanego przez podatnika składnika będącego środkiem trwałym. Spod zakresu jego działania wyłączone zostały jednak odszkodowania za szkody w samochodach osobowych. Ponadto nie dotyczy ono odszkodowań za szkody powstałe w wartościach niematerialnych i prawnych.

W celu zastosowania zwolnienia niezbędne jest spełnienie kilku warunków. Firmowe przychody z odszkodowania korzystają ze zwolnienia od podatku, gdy przedsiębiorca przeznaczy – w roku podatkowym lub w roku bezpośrednio po nim następującym – wartość otrzymanego odszkodowania na remont uszkodzonego środka trwałego bądź na zakup lub wytworzenie we własnym zakresie środka trwałego. Jednocześnie powinien to być składnik zaliczony zgodnie z KŚT do tego samego rodzaju co środek trwały, z którym związana była szkoda, czyli mogący zastąpić środek trwały uprzednio zniszczony lub uszkodzony. Zwolnienie obejmuje tylko tę część odszkodowania, którą przedsiębiorca wyda w ten sposób.

Jednocześnie zwolnienie ma zastosowanie również do wydatków poniesionych przez podatnika w okresie od dnia powstania szkody do dnia otrzymania odszkodowania, w części niezaliczonej do kosztów podatkowych, w tym poprzez odpisy amortyzacyjne (przykłady 1 i 2).

Jednocześnie wydatki i koszty pokryte kwotą odszkodowania korzystającego z tego zwolnienia, jak również odpisy amortyzacyjne od środków trwałych w części ich wartości pokrytej tym odszkodowaniem zostały wyłączone z kosztów podatkowych (art. 23 ust. 1 pkt 56 ustawy o pdof).

Agata Cieśla

## Ustalenie wartości początkowej firmowej nieruchomości

Spółka w marcu 2024 r. rozpoczęła inwestycję polegającą na wybudowaniu firmowego budynku. Już w trakcie jego realizacji podjęta została decyzja o zamówieniu profesjonalnego projektu aranżacji wnętrz, które się w nim znajdują. Czy wydatki związane z zakupem projektu należy uznać za element kosztu wytworzenia wyznaczającego wartość początkową budynku, czy też można ich wartością obciążyć firmowe koszty podatkowe w dacie poniesienia?

Z uwagi na to, że spółka, o której mowa w pytaniu, zadanie inwestycyjne realizuje samodzielnie, własnymi siłami i środkami, to rzeczywiście stawiany przez nią budynek będzie wytworzonym środkiem trwałym. W konsekwencji jego wartość początkową będzie wyznaczał koszt wytworzenia.

Z obu ustaw o podatku dochodowym wynika, że na koszt wytworzenia składają się:

- wartość, w cenie nabycia, zużytych do wytworzenia środków trwałych rzeczowych składników majątku i wykorzystanych usług obcych,
- koszty wynagrodzeń za pracę wraz z pochodnymi,
- inne koszty, które dają się zaliczyć do wartości wytworzonych środków trwałych.

Tak stanowią odpowiednio art. 22g ust. 4 ustawy o pdof (Dz. U. z 2024 r. poz. 226 ze zm.) i art. 16g ust. 4 ustawy o pdop (Dz. U. z 2023 r. poz. 2805 ze zm.). Jak zatem z nich wynika w zakresie kosztu wytworzenia mieszczą się nakłady ściśle związane z procesem wytworzenia środka trwałego.

Jednocześnie jednak powyższe wyliczenie nie stanowi zamkniętego katalogu. Wynika to z tego, że w odniesieniu do każdej inwestycji należy uwzględnić jej specyfikę. W efekcie, klasyfikując wydatki pod kątem ich wpływu na wartość początkową wytwarzanego środka trwałego, należy każdorazowo dokonywać tego w sposób zindywidualizowany. Tym samym w zakres innych kosztów mogą wchodzić niejednorodne wydatki, które mogą się przy tym różnić u poszczególnych podatników. Zaliczeniu do nich mogą podlegać m.in. koszty: zakupu projektów budowlanych, uzyskania pozwoleń budowlanych, obsługi technicznej (służby technicznej), eksploatacji samochodów, materiałów biurowych, opłat telekomunikacyjnych, najmu oraz mediów, a także koszty administracyjne, finansowe i obsługi prawnej pozostające w związku z prowadzoną inwestycją.

Natomiast wydatki, których koszt wytworzenia nie obejmuje, zostały w ustawach o podatku dochodo-

wym wymienione wprost. Zalicza się do nich koszty ogólne zarządu, koszty sprzedaży, pozostałe koszty operacyjne, koszty operacji finansowych, w szczególności odsetek od pożyczek (kredytów) i prowizji, z wyłączeniem odsetek i prowizji naliczonych do dnia przekazania środka trwałego do używania. Podatnicy pdof nie mogą ponadto do wartości początkowej wytworzonego środka trwałego zaliczyć wartości pracy własnej, pracy małżonka oraz małoletnich dzieci.

Dodatkowo wartość początkowa wytworzonego środka trwałego podlega korekcie o różnice kursowe, które zostały naliczone do dnia przekazania go do używania (art. 22g ust. 5 ustawy o pdof i art. 16g ust. 5 ustawy o pdop). Oprócz tego podatnik zobowiązany jest ją powiększyć o wydatki poniesione na montaż, o ile środek trwały wymagał montażu (art. 22g ust. 6 ustawy o pdof i art. 16g ust. 6 ustawy o pdop).

W analizowanym przypadku wydatki na zakup projektu aranżacji wnętrz będą elementem kosztu wytworzenia, ponieważ mają ścisły związek z tą inwestycją oraz zostały poniesione przed przyjęciem budynku na stan środków trwałych. Nie ma podstaw do ujmowania ich w kosztach w dacie poniesienia.

W tym miejscu należy przypomnieć, że o tym, czy wydatki na realizację inwestycji budowlanej po jej zakończeniu będą podlegały rozliczeniu w kosztach podatkowych poprzez odpisy amortyzacyjne decyduje charakter wytworzonego w jej wyniku budynku. Jeżeli będzie to budynek mieszkalny – to jego wartość początkowa nie będzie w kosztach rozliczana poprzez amortyzację. Natomiast gdy będzie to budynek niemieszkalny – jego wartość początkowa będzie obciążała koszty firmowe poprzez amortyzację.

### Dla Prenumeratorów GOFIN



Kalkulatory amortyzacyjne dostępne w serwisie [www.kalkulatory.gofin.pl](http://www.kalkulatory.gofin.pl)

Agata Cieśla

## Finansowanie dojazdów na pracownicze badania wstępne

Trzyosobowa spółka jawna powstała pod koniec czerwca br. Działalność swoją prowadzi w niewielkiej wsi w województwie pomorskim. Obecnie wspólnicy podjęli decyzję o zatrudnieniu trzech osób i poszukują kandydatów do pracy w ościennych miejscowościach. Takie zatrudnienie wiąże się m.in. ze sfinansowaniem kosztów badań wstępnych, które zostaną wykonane w innej miejscowości. Czy zwrócone pracownikom wydatki z tytułu dojazdu na badania będą dla spółki firmowymi kosztami podatkowymi? Czy u pracowników wartość tego zwrotu będzie opodatkowanym przychodem?

Kodeks pracy (Dz. U. z 2023 r. poz. 1465 ze zm.) zobowiązuje pracodawcę do sfinansowania m.in. badań wstępnych osób przyjmowanych do pracy (art. 229 § 6 K.p.). Oprócz tego pracodawca ponosi inne koszty profilaktycznej opieki zdrowotnej nad pracownikami, niezbędnej z uwagi na warunki pracy.

Ze względu na to, że wskazane uregulowania kosztami badań wstępnych pracowników obciążają pracodawcę, to w efekcie jest on zobowiązany pokryć pracowni-

kowi nie tylko wydatki dotyczące samego przeprowadzenia takich badań, ale również inne związane z tym koszty. Jeżeli zatem badania lekarskie przeprowadzane są w innej miejscowości, pracownikowi, który zgodnie z przepisami prawa pracy został na nie skierowany, przysługuje zwrot kosztów przejazdu na te badania. Pracodawca dokonuje go według zasad obowiązujących przy podróżach służbowych (art. 229 § 3 K.p.).

Wobec powyższego wszystkie wskazane w pytaniu wydatki,

podatkowo zaliczane do kategorii tzw. kosztów pracowniczych, jako spełniające ogólną definicję kosztu uzyskania przychodów, będą w spółce obciążały firmowe koszty podatkowe.

Natomiast jeśli chodzi o przyjmowanych do pracy pracowników, to u nich zwrot kosztów dojazdu na wstępne badania lekarskie nie wygeneruje przychodu podatkowego. Świadczenie to nie będzie zatem podlegało opodatkowaniu.

A.C.

## Dochód z umowy o dzieło w Polsce i z firmy za granicą

Od 2020 r. na co dzień zamieszkuję w Irlandii, gdzie wykonuję zarejestrowaną w Polsce jednoosobową działalność gospodarczą. Jednak centrum moich interesów życiowych pozostaje w Polsce, gdzie na stałe przebywa moja żona wraz z dziećmi w wieku szkolnym. W 2024 r. w trakcie wakacji, tj. w miesiącach od czerwca do września 2024 r. przebywałem w Polsce i w tym czasie wykonałem w ramach realizacji umów o dzieło opodatkowanych według skali podatkowej trzy ekspertyzy na rzecz krajowych podmiotów. Czy to oznacza, że za ten rok będę musiał w Polsce rozliczyć się zarówno z dochodów z umów o dzieło, jak i działalności prowadzonej w Irlandii?

Dochody z działalności gospodarczej prowadzonej przez osobę fizyczną mającą miejsce zamieszkania w Polsce podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym w Irlandii tylko wtedy, gdy działalność ta jest wykonywana poprzez położony w tym państwie zakład. Gdy jednak firma za granicą nie jest prowadzona w formie zakładu, dochody z tej działalności podlegają opodatkowaniu tylko w Polsce. Tak wynika z art. 7 ust. 1 polsko-irlandzkiej umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania... (Dz. U. z 1996 r. nr 29, poz. 129, sprost. Dz. U. z 2019 r. poz. 1733).

Jeżeli zatem Czytelnik prowadzi w Irlandii działalność gospodarczą spełniającą przesłanki do uznania, że jest ona prowadzona za pomocą zakładu, to w konse-

kwencji dochody uzyskane z tej działalności podlegają opodatkowaniu w Irlandii.

Art. 3 ust. 1 ustawy o pdof zobowiązuje jednak podatnika mającego miejsce zamieszkania w Polsce do rozliczenia w Polsce wszystkich swoich dochodów, bez względu na miejsce położenia źródeł przychodów. To oznacza, że Czytelnik ma obowiązek opodatkowania zarówno dochodów krajowych, jak i zagranicznych. W celu uniknięcia podwójnego opodatkowania umowa zawarta z Irlandią przewiduje zastosowanie metody wyłączenia z progresją (art. 27 ust. 8 ustawy o pdof). Przy tej metodzie dochody uzyskane za granicą są zwolnione od podatku dochodowego od osób fizycznych w Polsce, ale uwzględnia się je do ustalenia stopy procentowej, we-

dług której obliczony jest podatek należny od dochodu uzyskanego w Polsce.

W praktyce oznacza to, że dochody z działalności gospodarczej prowadzonej w Irlandii są uwzględniane tylko w sytuacji, gdy oprócz nich podatnik osiąga w Polsce dochody opodatkowane według skali podatkowej, do których należeć będą m.in. dochody z umów o dzieło. Tak więc w rocznym PIT za 2024 r. Czytelnik będzie musiał uwzględnić zarówno dochód krajowy z umów o dzieło za ten rok, jak i dochody z działalności prowadzonej w Irlandii – te ostatnie wyłącznie w celu wyliczenia stopy procentowej, według której zapłaci on podatek od dochodów krajowych.

A.C.

### AUTOPROMOCJA

**Gazeta Podatkowa on-line**  
gazetapodatkowa.pl



+ **Przywilej korzystania z licznych Pomocników Księgowego PREMIUM** (zgodnie z ofertą) – [pomocnikiksięgowego.gofin.pl](http://pomocnikiksięgowego.gofin.pl)

Abonament na cały 2025 r.:  
678 zł (627,78 zł netto + 8% VAT)

tel. 95 720 85 40, infolinia 800 162 732

sklep@gofin.pl

sklep.gofin.pl

### NOWA OFERTA! ABONAMENT 2025

#### Zawartość i przywileje w ramach abonamentu:

- **Podział tematyczny** nawiązujący do podziału stosowanego w drukowanej wersji Gazety zapewnia przejrzysty i użyteczny układ informacji
- **Zróżnicowana forma omawiania zagadnień** – kompleksowe opracowania, odpowiedzi na pytania Czytelników, przykłady, orzecznictwo i interpretacje urzędowe, krótkie porady ekspertów
- **Dodatki tematyczne** do każdego numeru Gazety omawiające najciekawsze zagadnienia, zapowiadane z wyprzedzeniem
- **Wygodne odnośniki do podstawy prawnej** w treści opracowań
- **Bogate archiwum** (od 2004 roku)
- **Przywilej korzystania** w okresie prenumeraty z dostępu do:
  - eWydania Gazety Podatkowej z możliwością przeglądania na trzy sposoby:
    - on-line i off-line
    - przez Aplikacje mobilne: **GOFIN NEWS** oraz **GOFIN Gazeta Podatkowa**
  - Gazety Podatkowej w wersji PDF
  - **licznych Pomocników Księgowego PREMIUM** (zgodnie z ofertą) – [pomocnikiksięgowego.gofin.pl](http://pomocnikiksięgowego.gofin.pl)

### Przykład

Dwie spółki z o.o. M i N działające w branży usługowej w 2024 r. wybudowały budynki na potrzeby firmowe.

Spółka M wybudowała budynek mieszkalny z lokalami przeznaczonymi na wynajem. Wszystkie wydatki składające się na koszt wytworzenia nie będą kosztem, bo budynek nie będzie amortyzowany podatkowo.

Spółka N wybudowała pawilon usługowy z lokalami użytkowymi na wynajem. Przy budynku na potrzeby przyszłych najemców został wykonany parking – wydatki na ten cel wyniosły 68.000 zł. Nakłady te oraz składka ubezpieczenia budowy od ognia i innych żywiołów (6.940 zł) podlegają rozliczeniu w ramach kosztu wytworzenia. Podatnik poniósł także wydatki na zakup materiałów budowlanych – 240.000 zł, usługi obce – 123.630 zł oraz projekt aranżacji wnętrz 21.000 zł i wyposażenie budynku i parkingu w monitoring – 19.000 zł (dla uproszczenia pominięto kwestie podatku VAT).

Wartością początkową pawilonu będzie koszt wytworzenia w wysokości 478.570 zł (tj. 68.000 zł + 6.940 zł + 240.000 zł + 123.630 zł + 21.000 zł + 19.000 zł).

# Zasady stosowania mechanizmu podzielonej płatności

**Mechanizm podzielonej płatności jest obowiązkowy do faktur o wartości powyżej 15.000 zł, które dotyczą tzw. towarów i usług wrażliwych. Uchylenie się od stosowania obowiązkowego MPP może spowodować ustalenie sankcji przez organ podatkowy.**

## Obowiązkowy MPP

Przy dokonywaniu płatności za nabyte towary lub usługi wymienione w załączniku nr 15 do ustawy o VAT, udokumentowane fakturą, w której kwota należności ogółem przekracza kwotę 15.000 zł lub jej równowartość wyrażoną w walucie obcej, podatnicy są obowiązani zastosować MPP. Zastosowanie MPP polega na tym, że:

1) zapłata kwoty odpowiadającej całości albo części kwoty podatku wynikającej z otrzymanej faktury jest dokonywana na rachunek VAT,

2) zapłata całości albo części kwoty odpowiadającej wartości sprzedaży netto wynikającej z otrzymanej faktury jest dokonywana na rachunek bankowy albo na rachunek w SKOK, dla których jest prowadzony rachunek VAT, albo jest rozliczana w inny sposób.

Pamiętać należy, że obowiązek zapłaty należności z faktury w MPP nie jest uzależniony od tego, czy na fakturze sprzedawca zawarł oznaczenie MPP. Jeśli nabywca nie opłaci takiej faktury w MPP, wówczas może być obciążony sankcją w wysokości 30% kwoty podatku przypadającej na towary lub usługi wymienione w załączniku nr 15. Sankcja ta nie jest ustalana w stosunku do osób fizycznych, które za ten sam czyn ponoszą odpowiedzialność za wykroczenie skarbowe albo za przestępstwo skarbowe. Ponadto sankcją tą nabywca nie zostanie obciążony, jeżeli sprzedawca rozliczy całą kwotę VAT wynikającą z faktury zapłaconej poza MPP.

## Kiedy nie stosuje się MPP?

W przypadku dokonania potrącenia wierzytelności obowiązkowego MPP nie stosuje się w zakresie, w jakim kwoty należności są potrącane. Ponadto obowią-

zkowy MPP nie ma zastosowania przy dokonywaniu płatności kwoty należności wynikającej z faktury dokumentującej transakcje realizowane w wykonaniu umowy o partnerstwie publiczno-prywatnym, o której mowa w art. 7 ust. 1 ustawy o partnerstwie publiczno-prywatnym (Dz. U. z 2023 r. poz. 1637), jeżeli podmiot, na rzecz którego dokonywana jest płatność, na dzień dokonania dostawy był partnerem prywatnym, z którym podmiot publiczny zawarł umowę o partnerstwie publiczno-prywatnym, lub jednoosobową spółką partnera prywatnego albo spółką kapitałową, której jedynymi wspólnikami są partnerzy prywatni, z którą podmiot publiczny zawarł umowę o partnerstwie publiczno-prywatnym.

## MPP stosowany dobrowolnie

Podatnicy, którzy otrzymali fakturę z wykazaną kwotą podatku, przy dokonywaniu płatności kwoty należności wynikającej z tej faktury mogą zastosować mechanizm podzielonej płatności. Zatem, gdy przesłanki do zastosowania obowiązkowego MPP nie są spełnione, wówczas podatnicy, którzy otrzymali fakturę z wykazaną kwotą podatku, przy dokonywaniu płatności kwoty należności wynikającej z tej faktury mogą zastosować MPP dobrowolnie. Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z dnia 13 marca 2024 r., nr 0114-KDIP1-1.4012.39.2024.2.MM, wyjaśnił, że w sytuacji gdy dana transakcja nie spełnia warunków dla zastosowania obligatoryjnego MPP, to transakcja taka podlega rozliczeniu na ogólnych zasadach. Nabywca może jednak zastosować MPP na zasadzie dobrowolności, gdyż regulowanie płatności z jego

zastosowaniem daje podatnikowi poczucie bezpieczeństwa transakcji i pewność zachowania należytej staranności. Dobrowolność stosowania MPP oznacza również, że może być on stosowany wybiórczo – zarówno jeśli chodzi o faktury, jak i kontrahentów.

## MPP a zaliczka

Jak już wskazano, przy dokonywaniu płatności za nabyte towary lub usługi wymienione w załączniku nr 15 do ustawy o VAT udokumentowane fakturą, w której kwota należności ogółem przekracza kwotę 15.000 zł lub jej równowartość wyrażoną w walucie obcej, podatnicy są obowiązani zastosować MPP. Zasada ta dotyczy także płatności, o których mowa w art. 19a ust. 8 ustawy o VAT, czyli zaliczek. Wtedy w komunikacji przelewu w miejsce numeru faktury podatnik wpisuje wyraz „zaliczka”. Tak określa art. 108a ust. 1c ustawy o VAT.

Należy pamiętać, na co zwracają uwagę organy podatkowe, że w przypadku zapłaty zaliczki w MPP, podatnik powinien być w stanie udokumentować, że zapłaconą przez niego zaliczka dotyczy konkretnej faktury, którą otrzymał po zapłacie zaliczki. Jeżeli podatnik nie będzie w stanie powiązać płatności zaliczki z konkretną fakturą dokumentującą tę zaliczkę, istnieje ryzyko powstania wątpliwości, czy podatnik wywiązał się z obowiązku zapłaty w MPP, jeżeli taki obowiązek u niego powstał w związku z tą zaliczką.

Przy czym przy płatnościach zaliczek o tym, czy powstaje obowiązek zapłaty w MPP, decydują zasady ogólne, a więc wartość brutto zaliczki oraz przedmiot transakcji (nabycie towarów i usług z załącznika nr 15).

## Przykład

Podatnik zamówił u innego podatnika towar wymieniony w załączniku nr 15 do ustawy o VAT. Sprzedawca wystawił mu fakturę pro forma na wartość zaliczki na poczet przyszłej dostawy towarów w kwocie 20.000 zł, wskazując na niej termin płatności. Podatnik powinien dokonać tej zapłaty w MPP. W komunikacji przelewu zamiast numeru faktury, w związku z którą dokonywana jest płatność, wpisze on wyraz „zaliczka”. W tym miejscu nie może zamieścić numeru faktury pro forma, gdyż nie jest to faktura w rozumieniu przepisów ustawy o VAT.

## Faktura pro forma

Jak wynika z art. 2 pkt 31 ustawy o VAT, przez fakturę rozumie się dokument w formie papierowej lub w formie elektronicznej zawierający dane wymagane ustawą o VAT i przepisami wydanymi na jej podstawie. Przepisy o VAT nie zawierają regulacji dotyczących wystawiania faktur pro forma. Pomimo tego dokument ten często jest stosowany w praktyce pomiędzy podmiotami.

Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z dnia 4 maja 2022 r., nr 0111-KDIB3-1.4012.67.2022.1.KO, wyjaśnił, że oznaczenie dokumentu wyrazami „pro forma” powoduje, że nie można przypisać mu waloru faktury w rozumieniu przepisów ustawy o VAT, gdyż podmiot wystawiający taki dokument jednoznacznie wskazuje, że nie jest to faktura.

Jednak, gdy kontrahent sporządził fakturę pro forma i na jej podstawie podatnik będzie dokonywał wpłaty, to w sytuacji, gdy wypłata ta będzie przekraczała kwotę 15.000 zł i będzie dotyczyła towarów lub usług wymienionych w załączniku nr 15 do ustawy o VAT, to zapłata ta będzie musiała być dokonana w MPP. W komunikacji przelewu podatnik wpisze wówczas słowo „zaliczka” zamiast numeru faktury (przykład).

## Brak oznaczenia faktury wyrazami „mechanizm podzielonej płatności”

Zgodnie z art. 106e ust. 1 pkt 18a ustawy o VAT na fakturze objętej

obowiązkiem stosowania mechanizmu podzielonej płatności podatnik (sprzedawca) zobowiązany jest umieścić wyrazy „mechanizm podzielonej płatności”. W przypadku stwierdzenia, że podatnik wystawił fakturę bez tego oznaczenia, organ podatkowy ustali sankcję w wysokości odpowiadającej 30% kwoty VAT przypadającej na dostawę towarów lub świadczenie usług wymienionych w załączniku nr 15 do ustawy o VAT wykazanej na tej fakturze (art. 106e ust. 12 ustawy o VAT). Sankcja ta nie będzie ustalona osobie fizycznej, która za ten sam czyn poniesie odpowiedzialność za wykroczenie skarbowe albo za przestępstwo skarbowe. Ponadto sankcja nie będzie ustalana, jeżeli zapłata kwoty odpowiadającej kwocie podatku VAT przypadającej na tę transakcję zostanie dokonana z zastosowaniem MPP.

W przypadku wystawienia przez sprzedawcę faktury bez wymaganego oznaczenia jest on zobowiązany do wystawienia faktury korygującej, gdyż jest to faktura wystawiona wadliwie. W sytuacji wystawienia przez sprzedawcę faktury bez wymaganego oznaczenia możliwe jest także wystawienie noty korygującej przez nabywcę.

Aleksandra Węgielska

## Podstawa prawna

Ustawa z dnia 11.03.2004 r. o VAT (Dz. U. z 2024 r. poz. 361)

## Zakup używanego auta z UE a VAT-23

Jestem podatnikiem VAT czynnym. Nabyłam na terytorium Niemiec samochód osobowy od podmiotu, który zajmuje się sprzedażą samochodów. Pojazd jest uszkodzony, ale nadający się do użytkowania (powypadkowy). Na potwierdzenie zakupu otrzymałam dokument, w którym wskazano m.in. dane nabywcy (moje) i pojazdu oraz informację „Opodatkowanie marżą”. W dniu zakupu została również zawarta umowa kupna używanego i uszkodzonego pojazdu. Czy muszę zapłacić podatek VAT od tej transakcji?

Podatnicy dokonujący wewnątrzspółnotowego nabycia nowych środków transportu lub innych środków transportu, od których podatek jest rozliczany w deklaracji, na podstawie art. 99 ust. 1–3 lub ust. 8 ustawy o VAT, są obowiązani – bez wezwania naczelnika urzędu skarbowego – do obliczania i wpłacania podatku w terminie 14 dni od dnia powstania obowiązku podatkowego na rachunek urzędu skarbowego, jeżeli środek transportu ma być przez nabywcę zarejestrowany na terytorium kraju lub jeżeli nie podlega rejestracji, a jest użytkowany na terytorium kraju. Ponadto podatnicy ci mają obowiązek przedłożyć naczelnikowi urzędu skarbowego zgodnie z ustalonym wzorem informację o nabywanych środkach transportu (na druku VAT-23) i dołączyć do niej kopię faktury potwierdzającej nabycie przez nich środka transportu. Stanowi o tym art. 103 ust. 4 i ust. 5 ustawy o VAT.

W przypadku gdy przynajmniej jedna ze stron transakcji nie jest podatnikiem VAT lub jest podatnikiem zwolnionym z opodatkowania ze względu na obroty albo sprzedaż jest opodatkowana w systemie marży, czynność spowodowana do Polski pojazdu (pod warunkiem, że nie jest to nowy środek transportu) nie podlega opodatkowaniu. W konsekwencji podatnik (Czytelniczka) nie ma obowiązku zapłaty podatku VAT od zakupu samochodu. Nie musi także informować naczelnika urzędu skarbowego o dokonanych zakupach samochodu na formularzu VAT-23.

Przedstawiony pogląd znajduje potwierdzenie w interpretacji indywidualnej Dyrektora KIS z dnia 1 sierpnia 2024 r., nr 0114-KDIP1-2.4012.333.2024.1.RM, do którego z zapytaniem zwróciła się podatniczka, która na terenie Niemiec nabyła na własne potrzeby uszkodzony samochód

opodatkowany na zasadzie marży. Powzięła ona wątpliwości dotyczące m.in. złożenia VAT-23.

Organ podatkowy wyjaśnił, że skoro podatniczka nabyła na własne potrzeby samochód używany od dostawcy z Niemiec na zasadach odpowiadających procedurze VAT marża i posiada dokumenty, które potwierdzają nabycie na tych zasadach, spełnione są przesłanki określone w art. 10 ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT, które wyłączają możliwość uznania tej transakcji oraz jej opodatkowania jako wewnątrzspółnotowego nabycie towarów. Ze względu na fakt, że nabyła ona samochód w procedurze VAT marża i transakcja ta nie stanowi wewnątrzspółnotowego nabycia nowego środka transportu, nie jest ona zobowiązana do złożenia informacji na druku VAT-23 i rozliczenia podatku VAT z tytułu dokonanej transakcji.

Małgorzata Smolnik

## Opodatkowanie VAT usługi prawnej dla kontrahenta niemieckiego

W ramach prowadzonej działalności gospodarczej opodatkowanej VAT wykonałem usługę prawną (doradczą) w Polsce dla niemieckiej firmy. Czy usługa ta podlega opodatkowaniu VAT w Polsce?

NIE. Miejszem świadczenia usług na rzecz podatnika, w myśl zasady wyrażonej w art. 28b ustawy o VAT jest, co do zasady, miejsce, w którym podatnik będący usługobiorcą posiada siedzibę.

Jeśli więc nabywcą usługi prawnej jest niemiecki przedsiębiorca, to miejscem opodatkowania tej usługi będzie terytorium Niemiec. Zatem polski usługodawca (Czytelnik), który wykonał usługę dla niemieckiej firmy, powinien obciążyć zagranicznego kontrahenta fakturą bez podatku VAT, traktując usługę jako niepodlegającą opodatkowaniu w Polsce.

Zagadnieniem określenia miejsca świadczenia usług doradczych na rzecz zagranicznego kontrahenta (fundacji panamskiej) zajmował się Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z dnia 10 lipca 2024 r., nr 0114-KDIP1-2.4012.237.2024.1.GK.

Zdaniem organu podatkowego do świadczonych przez podatnika

(jednoosobowa działalność gospodarcza sklasyfikowana w PKD 70.222 – „Pozostałe doradztwo w zakresie prowadzenia działalności gospodarczej i zarządzania”) usług doradczych na rzecz fundacji mającej swoją siedzibę w Panamie zastosowanie znajduje ogólna zasada ustalania miejsca świadczenia wyrażona w art. 28b ust. 1 ustawy o VAT. Zgodnie z nią miejscem świadczenia usług w przypadku świadczenia usług na rzecz podatnika w rozumieniu art. 28a ustawy o VAT jest miejsce, w którym podatnik będący usługobiorcą posiada siedzibę działalności gospodarczej. Tym samym miejscem świadczenia usług doradczych będzie miejsce siedziby działalności gospodarczej fundacji, tj. terytorium Panamy. Świadczone przez podatnika usługi nie podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT na terytorium Polski.

M.S.

# Odmowa przyjęcia warunków zatrudnienia przed upływem połowy wypowiedzenia

**Zmiany warunków pracy lub płacy można dokonać na mocy porozumienia stron, a gdy pracownik nie wyrazi zgody na ich zmianę w tym trybie – można zastosować wypowiedzenie zmieniające. Ten drugi sposób wymaga spełnienia określonych w Kodeksie pracy wymogów formalnych. Przy czym pracownik w określonym terminie może odmówić przyjęcia nowych warunków zatrudnienia.**

## Warunki wypowiedzenia zmieniającego

Do wypowiedzenia warunków pracy i płacy odpowiednie zastosowanie mają przepisy o wypowiedzeniu umowy o pracę. Natomiast samo wypowiedzenie zmieniające zostało uregulowane w art. 42 K.p. Wypowiedzenie zmieniające uważa się za dokonane, jeżeli pracownikowi zaproponowano na piśmie nowe warunki. W razie odmowy przyjęcia przez pracownika zaproponowanych warunków pracy lub płacy umowa o pracę rozwiązuje się z upływem okresu dokonanego wypowiedzenia (art. 42 § 3 K.p.). Jeżeli pracownik przed upływem połowy okresu wypowiedzenia nie złoży oświadczenia o odmowie przyjęcia zaproponowanych warunków, uważa się, że wyraził na nie zgodę. Przy czym pismo pracodawcy wypowiadające warunki pracy lub płacy powinno zawierać pouczenie w tej sprawie. W razie braku takiego pouczenia, pracownik może do końca okresu wypowiedzenia złożyć oświadczenie o odmowie przyjęcia zaproponowanych warunków.

W przypadku przyjęcia nowych

warunków zatrudnienia przez pracownika zatrudnienie będzie trwało nadal, jednak zgodnie ze zmienionymi warunkami. Natomiast nieprzyjęcie nowych warunków zatrudnienia przez pracownika będzie skutkowało przekształceniem wypowiedzenia zmieniającego w wypowiedzenie definitywne i rozwiązaniem umowy o pracę po jego upływie.

## Połowa okresu wypowiedzenia

Pracownik do upływu połowy okresu wypowiedzenia zmieniającego może odmówić przyjęcia nowych warunków zatrudnienia. Istotne jest więc ustalenie terminu upływu połowy wypowiedzenia. Okresy wypowiedzenia umowy o pracę zawartej na czas nieokreślony i określony uregulowano w art. 36 § 1 K.p. Zależą one od zakładowego stażu pracy i wynoszą:

- 2 tygodnie, jeżeli pracownik był zatrudniony krócej niż 6 miesięcy,
- 1 miesiąc, jeżeli pracownik był zatrudniony co najmniej 6 miesięcy,
- 3 miesiące, jeżeli pracownik był zatrudniony co najmniej 3 lata.

Z ogólnych przepisów o wypowiedzeniu umów o pracę wynika, że okres wypowiedzenia umowy o pracę obejmujący tydzień lub miesiąc albo ich wielokrotność kończy się odpowiednio w sobotę lub w ostatnim dniu miesiąca (art. 30 § 2<sup>1</sup> K.p.).

Na podstawie tak brzmiącej regulacji wcześniej uważano, że wypowiedzenie musi rozpocząć swój bieg tak, aby zakończyło się w kodeksowym terminie i obejmowało określoną długość wypowiedzenia danej umowy o pracę. Przyjmowano, że wypowiedzenie umowy określone w tygodniu lub tygodniach powinno rozpocząć swój bieg w niedzielę, a określone w miesiącu lub w miesiącach – pierwszego dnia miesiąca po miesiącu dokonania wypowiedzenia. W ten sam sposób wyznaczano też początek okresu wypowiedzenia zmieniającego dla ustalenia upływu jego połowy.

## Stanowisko MPiPS

Zasady ustalania terminu rozpoczęcia biegu wypowiedzenia umowy o pracę zmieniły się po zajęciu stanowiska w tej sprawie przez Ministerstwo Pracy i Polityki Społecznej. Wpłynęło ono również na sposób liczenia upływu połowy okresu wypowiedzenia zmieniającego. Z pisma udostępnionego przez resort pracy naszemu Wydawnictwu w dniu 7 września 2015 r. wynika, że: „(...) Najnowsze orzecznictwo Sądu Najwyższego stoi (...) na stanowisku, że okresy wypowiedzenia nie mają »sztywnego« charakteru, lecz są w istocie okresami minimalnymi, a rozpoczęcie biegu okresu wypowiedzenia następuje z chwilą dotarcia oświadczenia woli o wypowiedzeniu umowy

o pracę do adresata w taki sposób, że miał on możliwość zapoznania się z jego treścią. Departament Prawa Pracy podziela (...) prezentowany w orzecznictwie Sądu Najwyższego pogląd. (...)»

Biorąc powyższe pod uwagę, w ocenie Departamentu, okresem wypowiedzenia, w którym pracownikowi przysługuje np. zwolnienie na poszukiwanie pracy (art. 37 K.p.) i w którym pracodawca może udzielić pracownikowi urlopu wypoczynkowego bez jego zgody (art. 167<sup>1</sup> K.p.), jest okres rozpoczynający swój bieg od skutecznego złożenia pracownikowi przez pracodawcę oświadczenia woli o wypowiedzeniu umowy o pracę i kończący się w ustawowo określonych terminach (tj. odpowiednio w sobotę albo w ostatnim dniu miesiąca). Natomiast połowę okresu wypowiedzenia, do którego pracownik może złożyć oświadczenie o odmowie przyjęcia zaproponowanych warunków pracy i/lub pracy w przypadku ich wypowiedzenia przez pracodawcę na podstawie art. 42 § 3 K.p. (wypowiedzenie zmieniające), wyznacza moment przypadający w połowie okresu liczonego od złożenia przez pracodawcę oświadczenia o wypowiedzeniu zmieniającym do upływu (końcowej daty) okresu wypowiedzenia, który przypada odpowiednio w sobotę lub w ostatnim dniu miesiąca. (...)»

Moim zdaniem przy obliczaniu terminu na złożenie oświadczenia o nieprzyjęciu nowych warunków zatrudnienia nie wlicza się dnia złożenia oświadczenia o wypowiedzeniu (art. 111 § 2 K.c. – Dz. U. z 2024 r. poz. 1061 ze zm.).

Ewa Madejek-Nowakowska

**Podstawa prawna**  
Ustawa z dnia 26.06.1974 r. – Kodeks pracy (Dz. U. z 2023 r. poz. 1465 ze zm.)

## Jeden dzień pracy i choroba przez resztę miesiąca a wynagrodzenie

Pracownica w sierpniu br. przepracowała pierwszy dzień miesiąca, a później do końca miesiąca była na zwolnieniu chorobowym. Jest wynagradzana stałą stawką miesięczną i pracuje w podstawowym rozkładzie czasu pracy. Nie wypłaćliśmy jej wynagrodzenia za sierpień br., ponieważ system płacowy wyliczył pracownicy 1 grosz do wypłaty. Czy postąpiliśmy prawidłowo?

NIE. Generalnie wynagrodzenie w stałej stawce miesięcznej – w sytuacji gdy w danym miesiącu wystąpiła chorobowa nieobecność pracownika – ustala się na podstawie § 11 rozporządzenia MPiPS w sprawie sposobu ustalania wynagrodzenia w okresie niewykonania pracy... (Dz. U. z 2017 r. poz. 927). Zastosowanie metodyki wyliczenia przewidzianej w tym przepisie – w przypadku miesiąca liczącego 31 dni, w których zwolnienie chorobowe objęło 30 dni, a jeden dzień był przepracowany – prowadzi do wyniku wynoszącego zazwyczaj 0 zł, co oznaczałoby, że pracownik nie ma prawa do wynagrodzenia za ten miesiąc. Jednak w przedstawionej sytuacji pracownik realnie przepracował jeden dzień, za który, zgodnie z art. 80 Kodeksu pracy, powinien otrzymać wynagrodzenie za pracę.

Główny Inspektorat Pracy uznał, że w takiej sytuacji pracownikowi przysługuje wynagrodzenie za czas przepracowany (znak pisma: GPP-87-4560-64/09/PE/RP). W celu ustalenia wynagrodzenia za ten dzień należy podzielić stałe miesięczne wynagrodzenie przez liczbę godzin pracy przypadających do przepracowania w danym miesiącu, a następnie pomnożyć uzyskany wynik przez liczbę godzin przepracowanych w ciągu jednego dnia.

Agata Barczewska

## Przykład

Pracownikowi zatrudnionemu na czas nieokreślony od ponad 3 lat pracodawca zamierza zmienić warunki pracy, na które on nie wyraża zgody. Obowiązuje go 3-miesięczny okres wypowiedzenia umowy o pracę. Pracodawca w dniu 30 września 2024 r. wręczył pracownikowi oświadczenie o zmianie warunków jego zatrudnienia wraz z pouczeniem, że może je odrzucić do połowy okresu wypowiedzenia.

Termin upływu połowy okresu wypowiedzenia:

- okres wypowiedzenia liczony od 1 października do 31 grudnia 2024 r. wynosi 92 dni,
- 92 dni : 2 = 46 dni.

Pracownik może złożyć oświadczenie o nieprzyjęciu nowych warunków zatrudnienia do 15 listopada 2024 r.

## Termin skorzystania ze zwolnienia na dziecko do lat 14

Dziecko pracownika skończy 14 lat w dniu 11 października 2024 r. Pracownik zatrudniony na część etatu złożył na ten dzień wniosek o zwolnienie od pracy na podstawie art. 188 K.p. Czy możemy mu udzielić tego zwolnienia zgodnie z wnioskiem, tj. na dzień 11 października br.? Czy ze względu na zatrudnienie na część etatu wniosek pracownika powinien dotyczyć zwolnienia na godzinny?

Pracownikowi wychowującemu przynajmniej jedno dziecko w wieku do lat 14 przysługuje zwolnienie od pracy w wymiarze 2 dni lub 16 godzin (art. 188 K.p.). O sposobie wykorzystania tego zwolnienia od pracy w wymiarze dni lub godzin decyduje pracownik w pierwszym wniosku złożonym w danym roku kalendarzowym, ze skutkiem na cały ten rok.

W przypadku pracownika niepełnoetatowego zwolnienie godzinowe ustala się proporcjonalnie do wymiaru jego czasu pracy (niepełną godzinę zwolnienia zaokrągla się w górę do pełnej godziny). Nie oznacza to jednak ograniczenia pracownika zatrudnionego na część etatu co do formy wykorzystania omawianego zwolnienia – może on je wykorzystać zarówno w wersji godzinowej, jak i w pełnych dniach. Jak wynika z pytania, pracownik złożył

wniosek o udzielenie zwolnienia w dniach, co jest dopuszczalne. Nie jest natomiast możliwe udzielenie pracownikowi zwolnienia w terminie wskazanym we wniosku.

Przy ustalaniu wieku osoby fizycznej (tu: dziecka pracownika) zastosowanie znajduje art. 112 Kodeksu cywilnego. Stanowi on m.in., że przy obliczaniu wieku osoby fizycznej termin upływa z początkiem ostatniego dnia. W przedstawionej sprawie dziecko ukończy więc 14 lat w dniu 11 października br. o godzinie 0<sup>00</sup>, co w praktyce uniemożliwia udzielenie i wykorzystanie zwolnienia w tym dniu. Ze zwolnienia należy skorzystać przed tą datą (co uzasadnia złożenie przez pracownika nowego wniosku i wycofanie poprzedniego).

A.B.

## AUTOPROMOCJA

Dla Prenumeratorów Gofinu!



**Orzecznictwo dla firm**  
orzecznictwo.gofin.pl

W serwisie internetowym udostępniamy bazę orzeczeń wydawanych przez sądy i inne organy państwa. Naszą bazę orzecznictwa stale uzupełniamy i aktualizujemy. Wybrane wyroki zawierają również odnośniki do artykułów i porad, których treść zamieszczona została w naszych Czasopismach oraz dzienniku Gazeta Podatkowa.

Baza orzecznictwa dla firm jest zbudowana na potrzeby Głównych Księgowych oraz służb księgowych i kadrowych. Szybki dostęp do poszukiwanego wyroku uzyskasz za pomocą wyszukiwarki lub podziału tematycznego.

**Baza zawiera ponad 19 650 orzeczeń!**

Więcej informacji na temat pozostałych **POMOCNIKÓW Księgowego** na stronie [pomocnikksięgowego.gofin.pl](http://pomocnikksięgowego.gofin.pl)

## Składki osoby pracującej na dwóch umowach zlecenia

Mam zawartą umowę zlecenia, z tytułu której są opłacane za mnie składki na ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenie zdrowotne. Otrzymałem propozycję podjęcia od października 2024 r. pracy na podstawie takiej umowy w innej firmie. Czy druga umowa zlecenia będzie stanowić dla mnie także tytuł do tych ubezpieczeń? Nadmieniam, że z pierwszego zlecenia uzyskuję miesięcznie wynagrodzenie w kwocie niższej od minimalnego.

Osoba spełniająca warunki do objęcia obowiązkowo ubezpieczeniami emerytalnym i rentowymi z kilku tytułów (np. dwóch umów zlecenia) podlega im obowiązkowo z tego tytułu, który powstał najwcześniej. Stanowi o tym art. 9 ust. 2 ustawy

o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz. U. z 2024 r. poz. 497). Oznacza to, że taka osoba podlega tym ubezpieczeniom z umowy, którą zaczęła wykonywać jako pierwszą. Równocześnie przepis ten zawiera zastrzeżenie odsyła-

jące do art. 9 ust. 2c tej ustawy, z którego wynika m.in., iż osoba, której podstawa wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne z umowy zlecenia w danym miesiącu jest niższa od kwoty minimalnego wynagrodzenia, spełniająca warunki do objęcia obowiązkowo ubezpieczeniami emerytalnym i rentowymi z innych tytułów, podlega tym ubezpieczeniom również z tych innych tytułów. Nie ma to zastosowania np. wtedy, gdy z jednego tytułu podstawa wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalno-rentowe wynosi co najmniej minimalne wynagrodzenie.

Jeżeli zatem osoba wykonuje równocześnie dwie umowy zlecenia, wówczas podlega obowiązkowo ubezpieczeniom społecznym z pierwszej takiej umowy, a druga umowa:

– nie jest tytułem do obowiązkowych ubezpieczeń emerytalnego i rentowych – gdy z pierwszego zlecenia uzyskuje ona oskładkowany

miesięczny przychód co najmniej w kwocie minimalnej płacy,

– stanowi tytuł do obowiązkowych ubezpieczeń społecznych, jeśli z pierwszej umowy zlecenia jej oskładkowany przychód jest niższy od minimalnej płacy – do czasu, aż łączna podstawa wymiaru składek społecznych w danym miesiącu osiągnie poziom minimalnej płacy (dopiero następną umową zlecenia nie będzie tytułem do obowiązkowych ubezpieczeń społecznych).

Z kolei ubezpieczenie zdrowotne jest dla osoby wykonującej umowę zlecenia obowiązkowe z każdej takiej umowy, niezależnie od charakteru obowiązkowego czy dobrowolnego ubezpieczeń społecznych, jakim taka osoba podlega (przykład).

Wskazane zasady nie dotyczą młodych, uczących się zleceniobiorców. Z obowiązku ubezpieczeń społecznych i zdrowotnego w ZUS wyłączeni są zleceniobiorcy będący uczniami szkół ponadpodstawowych lub studentami, do ukończenia 26 lat.

.....  
Aneta Dąbrowska

## Ubezpieczenie zdrowotne dziecka niemieszkałego z rodzicem

Dziecko naszej pracownicy ma 20 lat. Od października br. rozpocznie w innym mieście studia na pierwszym roku. Czy będzie mogło być zgłoszone przez nią (za naszym pośrednictwem) do ubezpieczenia zdrowotnego jako członek rodziny, skoro nie będzie już z nią mieszkało?

TAK. Pełnoletnie dziecko, które nie ma ukończonych 26 lat i nadal się uczy lub – tak jak w omawianym przypadku – rozpocznie studia, będzie mogło być zgłoszone przez rodzica do ubezpieczenia zdrowotnego jako członek rodziny, mimo że nie będzie mieszkało z rodzicem.

Obowiązek zgłoszenia członków rodziny do ubezpieczenia zdrowotnego spoczywa na osobie ubezpieczonej, co wynika z art. 67 ust. 3 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej... (Dz. U. z 2024 r. poz. 146). Pracownik dokonuje takiego zgłoszenia za pośrednictwem pracodawcy. Za członka rodziny – dla celów ubezpieczenia zdrowotnego – uważa się m.in. dziecko do ukończenia 18 lat. Po uzyskaniu pełnoletności dziecko może nadal podlegać ubezpieczeniu zdrowotnemu jako członek rodziny, ale tylko do ukończenia 26 lat i pod warunkiem, że uczy się dalej w szkole lub odbywa kształcenie w uczelni lub szkole doktorskiej. Jedynie gdy dziecko posiada orzeczenie o znacznym stopniu niepełnosprawności lub inne traktowane na równi z tym orzeczeniem, nie ma ograniczenia wiekowego. Taka definicja dziecka dla celów ubezpieczenia zdrowotnego wynika z art. 5 pkt 3 lit. a) powołanej ustawy. Przepis ten nie zawiera zastrzeżenia o wspólnym zamieszkiwaniu dziecka i osoby ubezpieczonej.

.....  
Dorota Wyderska

## ZUS wyda płatnikowi zaświadczenie mimo zaległości w składkach ubezpieczeniowych

Od kilku miesięcy spłacam zaległości z tytułu składek ubezpieczeniowych w ramach zawartego z ZUS układu ratalnego. Zamierzam stanąć do przetargu. Wśród dokumentów wymaganych ode mnie przez zamawiającego jest złozenie informacji o sytuacji finansowej mojej firmy oraz potwierdzenie uregulowania zobowiązań wobec US i ZUS (tzw. zaświadczenie o niezaleganiu z opłatą tych należności). Czy organ rentowy wyda mi je, skoro spłacam zadłużenie składkowe w ratach?

W przypadku gdy Czytelnik spełni odpowiednie warunki, wtedy otrzyma wspomniane w pytaniu zaświadczenie.

Płatnicy zalegający z opłatami składek w ZUS mogą skorzystać z różnego rodzaju ulg pozwalających im na spłatę tych należności, w tym z: odroczenia terminu płatności składek lub rozłożenia zadłużenia składkowego na raty. Prawo do tych ulg przysługuje płatnikom na podstawie art. 29 ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych. ZUS

udziela ich wyłącznie na wniosek płatnika (dłużnika), uwzględniając jego możliwości płatnicze oraz stan finansów ubezpieczeń społecznych.

Udzielenie tych ulg następuje w formie umowy (o spłatę zadłużenia składkowego w ratach bądź odraczającej termin płatności składek), w której ZUS określa płatnikowi nowe terminy poszczególnych rat lub płatności składek. To powoduje zmianę daty wymagalności tych należności. Ponadto od składek, które rozłożono na raty,

nie nalicza się odsetek za zwłokę począwszy od następnego dnia po dniu wpływu do ZUS wniosku o udzielenie tej ulgi.

Płatnik, który m.in. terminowo wywiązuje się z umowy o spłatę zadłużenia w ZUS w ratach, jest traktowany przez organ rentowy jako osoba, która nie ma zadłużenia z tytułu składek. Taki status ww. płatnika określa art. 29 ust. 5 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych (obowiązuje od 16 grudnia 2022 r.). Zgodnie z nim, w przypadku odro-

czenia terminu płatności należności z tytułu składek lub rozłożenia należności na raty, uznaje się, że płatnik składek nie posiada zadłużenia z tytułu należności z tytułu składek, jeżeli:

1) opłaca należności z tytułu składek w terminach i w wysokości ustalonych w zawartej z ZUS umowie oraz

2) nie posiada zadłużenia z tytułu należności z tytułu składek, nieobjętych taką umową.

W konsekwencji płatnikom spełniającym warunki wskazane w tym przepisie są wydawane przez organ rentowy zaświadczenia o niezaleganiu w opłaceniu składek.

.....  
A.D.

## Zlecenie tylko z ubezpieczeniem zdrowotnym bez składek na FP, FS i FGŚP

Spółka z o.o. zawarła umowę zlecenia z osobą, która jest zatrudniona w innej firmie na podstawie umowy o pracę. Jej miesięczna pensja ze stosunku pracy jest wyższa niż minimalna płaca. Czy spółka powinna opłacać za tę osobę składki na FP, FS i FGŚP?

NIE. Składki na FP i FS pracodawcy opłacają m.in. za pracowników oraz zleceniobiorców. Z tym że składki na te fundusze za zleceniobiorców opłaca się wtedy, gdy:

– z tytułu wykonywanej umowy zlecenia podlegają w ZUS obowiązkowo ubezpieczeniom emerytalno-rentowym i

– ich oskładkowany przychód uzyskiwany ze zlecenia wynosi w przeliczeniu na okres miesiąca co najmniej minimalne wynagrodzenie za pracę.

Jeżeli kwoty stanowiące podstawę wymiaru składek na obowiązkowe ubezpieczenia emerytalne i rentowe pochodzą z różnych źródeł, obowiązek opłacania składek na FP i FS powstaje wtedy, gdy łączna ich wysokość wynosi co najmniej minimalne wynagrodzenie za pracę.

Osoba zatrudniona na podstawie umowy o pracę i jednocześnie wykonująca umowę zlecenia, zawartą z innym podmiotem niż własny pracodawca i niewykonywaną na jego rzecz, podlega obowiązkowo ubezpieczeniom emerytalno-rentowym (społecznym) z tytułu pozostawania w stosunku pracy. W przypadku gdy podstawa wymiaru składek emerytalno-rentowych ze stosunku pracy, w przeliczeniu na okres miesiąca, jest niższa od minimalnego wynagrodzenia, osoba ta podlega

**Składek na FP, FS i FGŚP nie opłaca się za osoby, które osiągnęły wiek wynoszący co najmniej 55 lat w przypadku kobiet i co najmniej 60 lat w przypadku mężczyzn.**

Osoba zatrudniona na podstawie umowy o pracę i jednocześnie wykonująca umowę zlecenia, zawartą z innym podmiotem niż własny pracodawca i niewykonywaną na jego rzecz, podlega obowiązkowo ubezpieczeniom emerytalno-rentowym (społecznym) z tytułu pozostawania w stosunku pracy. W przypadku gdy podstawa wymiaru składek emerytalno-rentowych ze stosunku pracy, w przeliczeniu na okres miesiąca, jest niższa od minimalnego wynagrodzenia, osoba ta podlega

obowiązkowo ubezpieczeniom emerytalnemu i rentowym również z umowy zlecenia. Natomiast gdy – tak jak w omawianej sytuacji – podstawa wymiaru składek emerytalno-rentowych ze stosunku pracy, w przeliczeniu na okres miesiąca, wynosi co najmniej tyle, co kwota minimalnego wynagrodzenia (od lipca do grudnia 2024 r. – 4.300 zł), to z umowy zlecenia ubezpieczenia emerytalne i rentowe mają dla niej charakter dobrowolny.

Osoba, o której mowa w pytaniu, wykonuje umowę zlecenia i jest jednocześnie zatrudniona na etacie. Skoro ze stosunku pracy uzyskuje przychód w kwocie wyższej niż minimalne wynagrodzenie (wystarczyłoby, gdyby był równy minimalnej płacy), to ze zlecenia nie podlega obowiązkowym ubezpieczeniom emerytalno-rentowym. Za taką osobę nie należy opłacać ze zlecenia składek na FP, FS i FGŚP.

.....  
D.W.

## Dopłata zleceniobiorcom do opieki zdrowotnej a ZUS

Spółka dofinansowuje pracownikom świadczenia prywatnej opieki zdrowotnej. Pracownicy ponoszą tylko część kosztów tych świadczeń i jest to uregulowane w obowiązującym w spółce regulaminie pracy i wynagradzania. Na takich samych zasadach chce od października br. umożliwić korzystanie z tych świadczeń również zleceniobiorcom. Udział zleceniobiorców w kosztach zakupu tych świadczeń zostanie określony w przepisach wewnętrznych wprowadzonych uchwałą zarządu spółki. Czy wartość dofinansowania dla zleceniobiorców będzie podlegała oskładkowaniu?

Świadczenie w postaci dopłaty do prywatnej opieki medycznej nie będzie stanowiło dla zleceniobiorców podstawy wymiaru składek ZUS, o ile zostanie to uregulowane w obowiązujących w spółce przepisach wewnętrznych.

Podstawy wymiaru składek nie stanowią korzyści materialne wynikające z układów zbiorowych pracy, regulaminów wynagradzania lub przepisów o wynagradzaniu, a polegające na uprawnieniu do zakupu po cenach niższych niż detaliczne niektórych artykułów, przedmiotów lub usług. Tak wynika z § 2 ust. 1 pkt 26 rozporządzenia MPiPS w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe (Dz. U. z 2023 r. poz. 728

ze zm.). Przepis ten ma odpowiednio zastosowanie m.in. do zleceniobiorców. Jeśli zleceniobiorcy będą ponosili częściową odpłatność za udostępnione im świadczenia prywatnej opieki medycznej i stosowny zapis o takim uprawnieniu znajdzie się w przepisach wewnętrznych zakładowych należących do katalogu źródeł prawa pracy, o których mowa w art. 9 § 1 Kodeksu pracy (Dz. U. z 2023 r. poz. 1465 ze zm.), to wartość różnicy pomiędzy ceną nabycia ww. świadczenia a ponoszona przez zleceniobiorców odpłatnością nie będzie podlegała składkom (por. interpretację Oddziału ZUS w Lublinie z dnia 28 września 2023 r., znak DI/200000/43/902/2023).

.....  
D.W.



# Świadczenia dla opiekuna osoby z niepełnosprawnością

Obowiązujący w Polsce system prawny przewiduje świadczenia, o które mogą ubiegać się nie tylko osoby z niepełnosprawnością, ale również osoby opiekujące się osobami z niepełnosprawnością. Są to świadczenia o różnym charakterze. Zaliczane są bowiem do kategorii świadczeń rodzinnych i rentowych. Przysługują odpowiednio z racji sprawowania opieki nad osobą legitymującą się m.in. orzeczeniem o znacznym stopniu niepełnosprawności albo z racji niezdolności do pracy osoby sprawującej opiekę powstałej w okresie pobierania świadczeń rodzinnych.

## Świadczenie pielęgnacyjne

Jednym ze świadczeń opiekuńczych jest świadczenie pielęgnacyjne. Przysługuje ono na zasadach wskazanych w art. 17 ust. 1 ustawy o świadczeniach rodzinnych (Dz. U. z 2024 r. poz. 323):

- matce albo ojcu,
- innym osobom, na których zgodnie z przepisami Kodeksu rodzinnego i opiekuńczego ciąży obowiązek alimentacyjny, a także małżonkom,
- opiekunowi faktycznemu dziecka,
- rodzinie zastępczej, osobie prowadzącej rodzinny dom dziecka, dyrektorowi placówki opiekuńczo-wychowawczej, dyrektorowi regionalnej placówki opiekuńczo-terapeutycznej albo

dyrektorowi interwencyjnego ośrodka preadopcyjnego, jeżeli sprawują opiekę nad osobą w wieku do ukończenia 18. roku życia legitymującą się orzeczeniem o znacznym stopniu niepełnosprawności albo orzeczeniem o niepełnosprawności łącznie ze wskazaniami: konieczności stałej lub długotrwałej opieki lub pomocy innej osoby w związku ze znacznie ograniczoną możliwością samodzielnej egzystencji oraz konieczności stałego współudziału na co dzień opiekuna dziecka w procesie jego leczenia, rehabilitacji i edukacji.

Świadczenie pielęgnacyjne począwszy od 1 stycznia 2024 r. przysługuje w wysokości 2.988 zł miesięcznie.

Osobom uprawnionym, z wyjątkiem dyrektora wskazanych placówek, sprawującym opiekę nad więcej niż jedną osobą w wieku do ukończenia 18. roku życia legitymującą się wymaganym orzeczeniem, wysokość świadczenia pielęgnacyjnego podwyższa się o 100% na drugą i każdą kolejną osobę, nad którą sprawowana jest opieka.

Świadczenie pielęgnacyjne nie przysługuje, jeżeli m.in.:

- osoba sprawująca opiekę ma ustalone lub na osobę wymagającą opieki jest ustalone prawo do specjalnego zasiłku opiekuńczego, świadczenia pielęgnacyjnego lub zasiłku dla opiekuna, o którym mowa w ustawie o ustaleniu i wypłacie zasiłków dla opiekunów,
- osoba wymagająca opieki została umieszczona lub przebywa w domu pomocy społecznej, zakładzie opiekuńczo-leczniczym, pielęgnacyjno-opiekuńczym, placówce zapewniającej całodobową opiekę osobom niepełnosprawnym, przewlekle chorym lub osobom w podeszłym wieku, o której mowa w przepisach o pomocy społecznej, w zakładzie karnym, poprawczym, areszcie śledczym albo schronisku dla nieletnich.

## Specjalny zasiłek opiekuńczy

Specjalny zasiłek opiekuńczy to kolejne świadczenie z kategorii świadczeń opiekuńczych. Został on co prawda z dniem 1 stycznia 2024 r. usunięty z katalogu świadczeń opiekuńczych, ale nadal jest wypłacany opiekunom osób niepełnosprawnych, którzy uzyskali do niego prawo najpóźniej od dnia 31 grudnia 2023 r.

W świetle aktualnie obowiązujących przepisów nie można już uzyskać prawa do specjalnego zasiłku opiekuńczego, chyba że zachodzą okoliczności uzasadniające przyznanie tego świadczenia za okres rozpoczynający się przed dniem 1 stycznia 2024 r. i/lub na okres przypadający bezpośrednio po zakończonym okresie należnego świadczenia. Wówczas zastosowanie mają przepisy art. 16a ustawy o świadczeniach rodzinnych, w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2023 r.

## Renta dla opiekunów osób niepełnosprawnych

Renta z tytułu niezdolności do pracy przysługuje w przypadku istnienia niezdolności do pracy, a więc może nabyć do niej prawo również opiekun osoby z niepełnosprawnością. Świadczenie to przysługuje ubezpieczonemu, który spełnił łącznie następujące warunki:

- jest niezdolny do pracy,
- ma wymagany okres składkowy i nieskładkowy,
- niezdolność do pracy powstała w okresach enumeratywnie wymienionych przez ustawodawcę oraz w okresach pobierania świadczenia pielęgnacyjnego lub specjalnego zasiłku opiekuńczego określonych w przepisach o świadczeniach rodzinnych lub zasiłku dla opiekuna określonego w przepisach o ustaleniu i wypłacie zasiłków dla opiekunów, za które nie było obowiązku opłacania składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe, albo nie później niż w ciągu 18 miesięcy od ustania tych okresów,
- nie ma ustalonego prawa do emerytury z FUS lub nie spełnia warunków do jej uzyskania.

Warunek dotyczący powstania niezdolności do pracy w określonych przez ustawodawcę okresach nie jest wymagany od ubezpieczonego, który udowodnił okres składkowy i nieskładkowy wyno-

szący co najmniej 20 lat dla kobiety lub 25 lat dla mężczyzny oraz jest całkowicie niezdolny do pracy. Tak wynika z art. 57 ustawy o emeryturach i rentach z FUS (Dz. U. z 2023 r. poz. 1251 ze zm.) zwanej ustawą emerytalną. Warunek natomiast posiadania wymaganego okresu składkowego i nieskładkowego uważa się za spełniony, gdy ubezpieczony osiągnął okres składkowy i nieskładkowy wynoszący przykładowo łącznie co najmniej 5 lat, jeżeli niezdolność do pracy powstała w wieku powyżej 30 lat. Wymieniony 5-letni okres powinien przypadać w ciągu ostatniego 10-lecia przed zgłoszeniem wniosku o rentę lub przed dniem powstania niezdolności do pracy. Nie dotyczy to ubezpieczonego, który udowodnił okres składkowy wynoszący co najmniej 25 lat dla kobiety i 30 lat dla mężczyzny oraz jest całkowicie niezdolny do pracy. Gdy natomiast ten 5-letni okres jest wymagany, to do 10-letniego okresu nie wlicza się okresów pobierania:

- renty z tytułu niezdolności do pracy, renty szkoleniowej, renty rodzinnej oraz
- świadczenia pielęgnacyjnego lub specjalnego zasiłku opiekuńczego określonych w przepisach o świadczeniach rodzinnych lub zasiłku dla opiekuna określonego w przepisach o ustaleniu i wypłacie zasiłków dla opiekunów, za które nie było obowiązku opłacania składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe.

W przypadku młodszych ubezpieczonych warunek posiadania wymaganego okresu składkowego i nieskładkowego uważa się za spełniony, gdy ubezpieczony osiągnął krótszy niż wskazany wcześniej 5-letni okres, a ponadto udokumentowany na przestrzeni życia, o czym szczegółowo stanowi art. 58 ust. 1 ustawy emerytalnej.

Honorata Urbaniak

## Niektóre różnice pomiędzy świadczeniami opiekuńczymi a rentą z tytułu niezdolności do pracy

Świadczenia opiekuńcze, tj. świadczenie pielęgnacyjne i specjalny zasiłek opiekuńczy	Renta z tytułu niezdolności do pracy
<b>Świadczenie przysługuje z racji</b>	
sprawowania opieki nad osobą legitymującą się m.in. orzeczeniem o znacznym stopniu niepełnosprawności	niezdolności do pracy ubezpieczonego
<b>Wysokość świadczenia</b>	
ustalona przez ustawodawcę gwarantującego, w stosunku do świadczenia pielęgnacyjnego coroczną jego waloryzację	ustalana indywidualnie w zależności od obowiązującej kwoty bazowej, wymiaru udokumentowanego przez ubezpieczonego okresu składkowego i nieskładkowego oraz wysokości podstawy wymiaru renty
<b>Platnik świadczenia</b>	
wójt, burmistrz lub prezydent miasta właściwy ze względu na miejsce zamieszkania osoby ubiegającej się o świadczenie	ZUS właściwy ze względu na miejsce zamieszkania osoby zainteresowanej
<b>Składka na ubezpieczenia emerytalne i rentowe</b>	
za osoby pobierające świadczenia opiekuńcze wójt, burmistrz lub prezydent miasta opłaca składkę na ubezpieczenia emerytalne i rentowe od podstawy odpowiadającej wysokości danego świadczenia przez okres niezbędny do spełnienia przez te osoby warunków do uzyskania najniższej emerytury	brak składki na ubezpieczenia emerytalne i rentowe

## Rodzaj świadczenia po powrocie z urlopu wychowawczego

Pracownica (35 lat) po porodzie wykorzystała pełny okres należnego jej urlopu macierzyńskiego i rodzicielskiego, a następnie (bez dnia przerwy) poszła na urlop wychowawczy, na którym przebywała od 6 września 2023 r. do 5 września 2024 r. Nie wróciła jednak do pracy, a na mój profil płatnika składek wpłynęło jej e-ZLA z kodem „B”, wystawione na okres od 6 września do 4 listopada 2024 r. Czy, biorąc pod uwagę fakt, iż ta nieprzerwana nieobecność w pracy pracownicy rozpoczęła się w 2022 r. okresem choroby, za który w pierwszej kolejności otrzymała wynagrodzenie chorobowe, obecnie przysługuje jej od razu zasiłek chorobowy?

NIE. Skoro, jak wynika z pytania, ostatnio z wynagrodzenia chorobowego pracownica korzystała w 2022 r., to z tytułu obecnej niezdolności do pracy w pierwszej kolejności ma prawo do tego właśnie świadczenia. To, że od tamtego czasu pracownica na ani jeden dzień nie wróciła do pracy, nie ma tu żadnego znaczenia. Istotne jest,

że w 2024 r. nie korzystała z wynagrodzenia chorobowego.

- Biorąc pod uwagę fakt, iż:
- pracownica nie ukończyła jeszcze 50 lat oraz
  - jej niezdolność do pracy powstała wskutek choroby przypadającej na okres ciąży, co potwierdza kod „B” na wystawionym pracownicy zaświadczeniu lekarskim,

za okres pierwszych 33 dni obecnej niezdolności do pracy (tj. od 6 września do 8 października 2024 r.) zachowuje ona prawo do 100% wynagrodzenia, obliczanego według zasad obowiązujących przy ustalaniu podstawy wymiaru zasiłku chorobowego.

Zasiłek chorobowy, także w wysokości 100% podstawy jego wymiaru będzie jej należny dopiero od 9 października 2024 r.

Sytuacja wyglądałaby inaczej, gdyby np. pracownica w trakcie urlopu wychowawczego była zatrudniona w innej firmie, nawet na część etatu, i w 2024 r. wykorzystała już w tej innej firmie 33 dni wynagrodzenia chorobowego (patrz ramka). Wówczas, z tytułu obecnej niezdolności do pracy, faktycznie od razu przysługiwałby jej zasiłek chorobowy

Bożena Dziuba

## Nie wszystkie świadczenia z programu „Aktywny rodzic” na dzieci z Ukrainy

Zatrudniam kilka Ukrainek, które z dziećmi uciekły przed wojną do naszego kraju. Czy będą one mogły na ogólnych zasadach skorzystać z wprowadzanych od 1 października 2024 r. świadczeń „Aktywny rodzic”?

Faktycznie, z dniem 1 października 2024 r. wchodzi w życie ustawa o wspieraniu rodziców w aktywności zawodowej oraz w wychowaniu dziecka – „Aktywny rodzic” (Dz. U. z 2024 r. poz. 858), która wprowadza trzy nowe świadczenia, tj. świadczenie:

- „aktywni rodzice w pracy” – jako zupełnie nowe świadczenie,
- „aktywnie w żłobku” – zastąpi dofinansowanie obniżenia opłaty rodzica za pobyt dziecka w żłobku, klubie dziecięcym lub w dziennym opiekuna oraz
- „aktywnie w domu” – zastąpi rodzinny kapitał opiekuńczy.

Będą one wypłacane przez ZUS, na podstawie wniosków składanych począwszy od 1 października 2024 r. wyłącznie w formie elektronicznej, tj. przez: PUE/eZUS, aplikację mobilną mZUS, portal Emp@tia lub swój bank, jeśli uruchomił taką usługę.

Jak podkreśla organ rentowy na swojej stronie internetowej www.zus.pl, świadczenia z programu

„Aktywny rodzic” będą przysługiwały zamieszkałym w Polsce:

- obywatelom polskim,
- obywatelom UE/EFTA oraz Wielkiej Brytanii, a także
- pozostałym cudzoziemcom, o ile spełniają warunek legalnego pobytu w Polsce na podstawie karty pobytu z dostępem do rynku pracy albo na podstawie innego dokumentu potwierdzającego legalny pobyt i dostęp do rynku pracy.

Jeśli jednak chodzi o obywateli Ukrainy, którzy przybyli do Polski w związku z działaniami wojennymi, to świadczenia:

- „aktywni rodzice w pracy” i „aktywnie w domu” – nie będą im przysługiwały,
- „aktywnie w żłobku” – zostaną przyznane, jeżeli przebywali legalnie w Polsce jako osoby ze statusem „UKR” nieprzerwanie przez okres co najmniej 365 dni (dotyczy to również dziecka obywatela Ukrainy, które ma status „UKR”).

B.D.

### Zasady ustalania okresu wykorzystanego w danym roku kalendarzowym wynagrodzenia chorobowego

Okres 33 dni lub odpowiednio – w przypadku pracownika, który ukończył 50 lat – 14 dni niezdolności do pracy, za który przysługuje wynagrodzenie chorobowe, ustala się, sumując poszczególne okresy niezdolności do pracy w roku kalendarzowym, nawet jeśli między nimi występują przerwy i jeśli pracownik w danym roku kalendarzowym był zatrudniony u więcej niż jednego pracodawcy. Do okresu 33 dni lub odpowiednio 14 dni wlicza się okresy niezdolności do pracy, za które pracownik otrzymał wynagrodzenie oraz okresy, za które pracownik nie ma prawa do wynagrodzenia z przyczyn określonych w art. 14–17 ustawy o świadczeniach pieniężnych... (Dz. U. z 2023 r. poz. 2780).

Źródło: www.zus.pl

# Zbliża się termin zawiadomienia o zmianie urzędu skarbowego

**Wielu podatników, którzy rozliczają się w zwykłych urzędach skarbowych, ale w 2023 r. osiągnęli przychód z działalności gospodarczej o równowartości w złotych co najmniej 3 mln euro, przejdzie z dniem 1 stycznia 2025 r. do wyspecjalizowanych urzędów skarbowych. Zawiadomienie o zmianie urzędu skarbowego należy złożyć do 15 października 2024 r. Przychód ustala się według kursu euro z ostatniego dnia roku podatkowego, a jeżeli jest to dzień wolny od pracy – według kursu z pierwszego dnia po dniu lub dniach wolnych.**

**Kryterium przychodowe**  
Wyspecjalizowanych urzędów skarbowych jest 20. Obsługują one wybrane kategorie podatników i płatników, m.in. podmioty uzyskujące rocznie wielomilionowe przychody.

Przedsiębiorcy zagraniczni (niebędący osobami fizycznymi), uczelnie oraz samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej, które w ramach prowadzonej przez siebie działalności gospodarczej osiągają w roku podatkowym przychód/obrot netto o równowartości w walucie polskiej co najmniej 3 mln euro, a ponadto inne osoby prawne i jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej (z wyłączeniem spółek cywilnych) z przychodem/obrotem netto o równowartości w walucie polskiej co najmniej 3 mln euro, ale nieprzekraczającej 50 mln euro, podlegają pod jeden z 19 wyspecjalizowanych urzędów skarbowych właściwych ze względu na swoją siedzibę. Osoby prawne i jednostki organizacyjne (z wyłączeniem spółek cywilnych) mające przychód/obrot netto o równowartości w walucie polskiej powyżej 50 mln euro rozliczają się w wyspecjalizowanym urzędzie skarbowym o zasięgu krajowym – Pierwszym Mazowieckim Urzędzie Skarbowym w Warszawie.

Przejście do właściwego wyspecjalizowanego urzędu skarbowego następuje z dniem 1 stycznia drugiego roku po zakończeniu roku podatkowego, w którym zostało spełnione odpowiednie kryterium przychodowe. Utrzymujący się przez 2 lata przychód/obrot netto mniejszy od wymaganego u podatników rozliczających się już w wyspecjalizowanych urzędach skarbowych oznacza wykluczenie z kategorii podmiotów obsługiwanych przez te urzędy skarbowe. Spadek przychodu/obrotu netto poniżej równowartości w złotych 3 mln euro wiąże się z przejściem z wyspecjalizowanego do zwykłego urzędu skarbowego. Uzywanie przychodu/obrotu netto poniżej równowartości w walucie polskiej 50 mln euro, ale co najmniej 3 mln euro, oznacza zmianę Pierwszego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego na jeden z pozostałych 19 wyspecjalizowanych urzędów skarbowych. Podatnik zostaje wyłączony z kategorii podmiotów obsługiwanych przez dany wyspecjalizowany urząd skarbowy z dniem 1 stycznia drugiego roku następującego po upływie dwóch kolejnych lat podatkowych, w których nie uzyskał wymaganego

przychodu/obrotu netto. Reguluje to § 4 i § 5 rozporządzenia MFFiPR sprawie niektórych podatników i płatników (...).

## Podstawa wyliczeń

Podstawą ustalenia przychodu warunkującego rozliczanie się w wyspecjalizowanym urzędzie skarbowym jest sprawozdanie finansowe, roczne zeznanie podatkowe CIT albo deklaracje VAT.

Podstawowym wyznacznikiem dla przedsiębiorców zagranicznych jest wysokość przychodu netto ze sprzedaży towarów, wyrobów i usług osiągniętego na terytorium Polski, określona na podstawie zeznania podatkowego CIT. Jeżeli przychodu netto nie można w ten sposób ustalić, pod uwagę bierze się wielkość netto dokonanej dostawy towarów oraz świadczenia usług, ustaloną na podstawie deklaracji VAT za okres od stycznia do grudnia lub za cztery kwartały danego roku podatkowego. Chodzi o wielkość netto obejmującą: dostawę towarów i świadczenie usług na terytorium kraju oraz poza nim, wewnątrzspółnotową dostawę towarów oraz eksport towarów.

Pozostałe podmioty ustalają przychód netto ze sprzedaży towarów, wyrobów i usług, co do zasady, na podstawie sprawozdania finansowego. W przypadku uczelni i samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej jest to sprawozdanie sporządzone zgodnie z ustawą o rachunkowości, a w odniesieniu do innych podmiotów – sprawozdanie sporządzone zgodnie z ustawą o rachunkowości lub z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości. Jeżeli przychodu netto nie można ustalić na podstawie sprawozdania finansowego, przyjmuje się jego wysokość ustaloną na podstawie zeznania podatkowego CIT. W przypadku gdy przychodu nie można określić na podstawie sprawozdania finansowego oraz zeznania podatkowego CIT, jako jego kwotę przyjmuje się wielkość netto dokonanej dostawy towarów oraz świadczenia usług wynikającą z deklaracji VAT (zgodnie z wcześniej opisanymi zasadami).

## Dla Prenumeratorów GOFIN

Tabele kursów NBP dostępne w serwisie [www.wskazniki.gofin.pl](http://www.wskazniki.gofin.pl)

## Zmiana urzędu

Podatnicy, którzy rozliczają się w zwykłych urzędach skarbowych, a na podstawie danych za 2023 r. uzyskali przychód/obrot netto o równowartości w walucie polskiej co najmniej 3 mln euro, lecz nie wyższej niż 50 mln euro, przejdą z dniem 1 stycznia 2025 r. do jednego z 19 wyspecjalizowanych urzędów skarbowych właściwych ze względu na swoją sie-

dzibę. Podmioty, które w 2023 r. uzyskały przychód/obrot netto o równowartości w walucie polskiej przekraczającej 50 mln euro, ale nie rozliczają się w Pierwszym Mazowieckim Urzędzie Skarbowym, zostaną z dniem 1 stycznia 2025 r. przeniesione do tego Urzędu Skarbowego lub z jednego z 19 wyspecjalizowanych urzędów skarbowych. Podstawą przejścia w 2025 r. z wyspecjalizowanego do zwykłego urzędu skarbowego albo z Pierwszego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego do jednego z pozostałych 19 wyspecjalizowanych urzędów skarbowych są dane za ostatnie dwa kolejne lata podatkowe, przy czym ostatni rok podatkowy powinien zakończyć się nie później niż w 2023 r. (zasadniczo chodzi o dane za 2022 r. i 2023 r.).

Kwotę limitu określonego w euro (3 mln lub 50 mln) przelicza się po średnim kursie tej waluty ogłoszonym przez NBP na ostatni dzień roku podatkowego przyjętego przez podmiot. Jeżeli jest to dzień wolny od pracy, pod uwagę bierze się kurs z pierwszego dnia po dniu lub dniach wolnych. Wynika tak z odpowiedzi Ministerstwa Finansów z dnia 21 lutego 2024 r. na pytanie naszego Wydawnictwa. Resort odwołuje się do art. 12 § 5 Ordynacji podatkowej, który stanowi, że jeżeli ostatni dzień terminu przypada na sobotę, niedzielę lub święto będące dniem ustawowo wolnym od pracy, za ostatni dzień terminu uważa się następnego dzień po dniu lub dniach wolnych od pracy. W związku z tym dzień wolny od pracy wypadający na koniec terminu wydłuża czas na wykonanie przeliczenia kwoty przychodu w związku z koniecznością zakwalifikowania lub wykluczenia podmiotu do/z wyspecjalizowanego urzędu skarbowego.

Ustalając przychód/obrot netto na koniec 2022 r. oraz 2023 r. (stanowiących odniesienie dla podatników, których rok podatkowy pokrywa się z kalendarzowym), limity wyrażone w euro należy ustalić według kursu euro odpowiednio z 2 stycznia 2023 r. (a nie z 30 grudnia 2022 r.) oraz z 2 stycznia 2024 r. (a nie z 29 grudnia 2023 r.). Na 2 stycznia 2023 r. równowartość w walucie polskiej 3 mln euro to 14.035.200 zł, a 50 mln euro: 233.920.000 zł, natomiast na 2 stycznia 2024 r. – są to odpowiednio kwoty: 13.030.200 zł i 217.170.000 zł.

Podatnik ma obowiązek poinformować o następującej z dniem 1 stycznia 2025 r. zmianie urzędu skarbowego swój obecny urząd skarbowy poprzez złożenie zawiadomienia – w formie pisemnej – do 15 października 2024 r. (druk zawiadomienia dostępny w dziale Ordynacja podatkowa w programie DRUKI Gofin).

Małgorzata Żujewska

## Dane autoryzujące zeznanie korygujące

Muszę złożyć korektę PIT-37 za 2022 r. Zeznanie korygujące chcę przesłać przez internet, podpisując danymi autoryzującymi. Kwotę przychodu z którego roku należy podać jako potwierdzenie złożenia korekty rozliczenia?

Zeznanie korygujące składane w 2024 r. przez internet przy użyciu danych autoryzujących należy uwierzytelnić kwotą przychodu z rozliczenia PIT za 2022 r. (albo wpisując „0”).

Podpisanie danymi autoryzującymi zeznania podatkowego przesyłanego w formie elektronicznej polega na podaniu kilku informacji potwierdzających tożsamość podatnika. Są to: jego identyfikator podatkowy (NIP albo numer PESEL), pierwsze imię, nazwisko, data urodzenia oraz kwota przychodu wykazana za odpowiedni rok podatkowy dla celów PIT. Chodzi o kwotę przychodu z PIT-28, PIT-36, PIT-36L, PIT-37, PIT-38, PIT-39 albo PIT-40A za rok podatkowy o dwa lata wcześniejszy niż rok przesyłania dokumentu.

Jeżeli żadne z tych zeznań podatkowych lub roczne obliczenie podatku nie zostało złożone za wymagany rok podatkowy, jako kwotę przychodu należy podać „0” (zero). Opisanie zasady obowiązującej również w przypadku składania korekty zeznania podatkowego. Kwota przychodu potrzebna do dokonania autoryzacji zeznania korygującego zależy od momentu jego złożenia, a nie od tego, jakiego okresu dotyczy rozliczenie.

Podanie niepoprawnej kwoty przychodu, np. z rozliczenia za niewłaściwy rok podatkowy, uniemożliwia złożenie rozliczenia drogą elektroniczną z wykorzystaniem danych autoryzujących (a tym samym nie uzyskuje się UPO).

M.Ż.

Kwota przychodu autoryzująca e-deklaracje składane w 2024 r.	
Rozliczenie za 2022 r.	Kwota przychodu
PIT-28 <sup>(25)</sup>	poz. 62
PIT-36 <sup>(30)</sup>	poz. 79, poz. 81, poz. 83, poz. 85, poz. 87 albo poz. 147, a jeżeli podatnik występował w zeznaniu podatkowym za 2022 r. jako małżonek – poz. 80, poz. 82, poz. 84, poz. 86, poz. 88 albo poz. 209
PIT-36L <sup>(19)</sup>	poz. 28 albo poz. 33
PIT-37 <sup>(29)</sup>	poz. 44, poz. 46, poz. 48, poz. 50 albo poz. 83, a jeżeli podatnik występował w zeznaniu podatkowym za 2022 r. jako małżonek – poz. 45, poz. 47, poz. 49, poz. 51 albo poz. 118,
PIT-38 <sup>(16)</sup>	poz. 24 albo poz. 34
PIT-39 <sup>(12)</sup>	poz. 20
PIT-40A <sup>(21)</sup>	poz. 36, poz. 38, poz. 40, poz. 42 albo poz. 44
brak	0 (zero)

## Kara za nieprzekazanie zajętej wierzytelności

Nasza firma (spółka z o.o.) otrzymała z urzędu skarbowego zawiadomienie o zajęciu na poczet zaległości podatkowych jednego z kontrahentów płatności za wystawioną przez niego fakturę. Pracownik zajmujący się realizacją zajęcia zlecił przez pomyłkę przelew na rzecz kontrahenta, a nie do urzędu skarbowego. Czy ewentualną grzywnę za to może otrzymać firma czy pracownik?

Kara pieniężna za niewykonanie zajęcia egzekucyjnego przez spółkę z o.o. jest w pierwszej kolejności nakładana na pracownika bezpośrednio odpowiedzialnego za realizację tego zajęcia.

Urząd skarbowy, prowadząc wobec przedsiębiorcy postępowanie egzekucyjne mające na celu ściągnięcie zaległości podatkowych, może zająć przysługujące mu wierzytelności pieniężne, np. z tytułu dostaw towarów, robót czy usług. Zajęcie następuje poprzez przesłanie do kontrahenta przedsiębiorcy (tj. dłużnika zajętej wierzytelności) zawiadomienia o zajęciu wierzytelności do wysokości odpowiedzialnej sumie dochodzonej należności, odsetek za zwłokę i kosztów egzekucyjnych.

Niewykonanie lub nienależyte wykonanie przez kontrahenta przedsiębiorcy obowiązków związanych z realizacją zajęcia wierzytelności pieniężnej może pociągać za sobą odpowiedzialność porządkową na podstawie art. 168e ustawy o postępowaniu egzekucyjnym

w administracji (Dz. U. z 2023 r. poz. 2505 ze zm.). Przepis ten zezwala organowi egzekucyjnemu na nałożenie na kontrahenta (jako dłużnika zajętej wierzytelności) kary pieniężnej w wysokości do 3.800 zł. W przypadku gdy kontrahentem jest osoba prawna lub jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej, karę pieniężną otrzymuje pracownik bezpośrednio odpowiedzialny za wykonanie zajęcia wierzytelności. Jeżeli nie ma takiego pracownika, karany jest bezpośrednio odpowiedzialny za realizację zajęcia: kierownik, członek zarządu w spółce prawa handlowego lub wspólnik w spółce cywilnej.

Kara pieniężna może być powtarzana w przypadku uchylania się w dodatkowo wyznaczonych terminach od wykonania obowiązków wynikających z zajęcia egzekucyjnego. Na postanowienie o nałożeniu kary pieniężnej przysługuje zażalenie.

M.Ż.

## Podstawa prawna

Rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 28.12.2020 r. w sprawie niektórych podatników i płatników, w odniesieniu do których zadania są wykonywane przez naczelnika urzędu skarbowego innego niż właściwy miejscowo (Dz. U. poz. 2456)

„(...) dopiero prawidłowe postanowienie określające wysokość nieprzekazanej kwoty na podstawie art. 71a § 9 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji może być podstawą do nałożenia na dłużnika zajętej wierzytelności kary pieniężnej”.

Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 19 stycznia 2024 r., sygn. akt I SA/GI 1211/23 (orzeczenie nieprawomocne)



# Zasiłki i inne świadczenia

## Dodatek motywacyjny w podstawie wymiaru zasiłku należnego pracownicy żłobka

Wieloletnia pracownica żłobka przez kilka dni września 2024 r. sprawowała opiekę nad chorym dzieckiem. Tak jak i inne osoby zatrudnione na umowę o pracę, od 1 lipca 2024 r. otrzymuje ona dodatek motywacyjny z rządowego programu dofinansowania wynagrodzeń (zmniejszany proporcjonalnie za każdy dzień nieobecności w pracy) w wysokości 1.000 zł miesięcznie. Ta forma dofinansowania wynagrodzenia nie stanowi podstawy naliczania świadczeń, odszkodowań i innych wypłat, w tym dodatkowego wynagrodzenia rocznego i nagród rocznych. Czy to oznacza, że nie powinien także tego dodatku motywacyjnego uwzględniać w podstawie wymiaru należnego pracownicy zasiłku opiekuńczego?

Wspomniany dodatek motywacyjny wypłacany jest w ramach rządowego programu „Dofinansowanie wynagrodzeń w postaci dodatku motywacyjnego oraz kosztów składek od tych wynagrodzeń pracowników zatrudnionych w samorządowych instytucjach opieki nad dziećmi w wieku do lat 3 na lata 2024–2027” ustanowionego uchwałą nr 64 Rady Ministrów z dnia 19 czerwca 2024 r. Mimo że faktycznie w świetle art. 63a ust. 7 ustawy o opiece nad dziećmi

w wieku do lat 3 (Dz. U. z 2024 r. poz. 338) nie stanowi on podstawy naliczania świadczeń, odszkodowań i innych wypłat, wynikających z odrębnych przepisów, w tym dodatkowego wynagrodzenia rocznego i nagród rocznych, to jednak powinien być uwzględniony w podstawie zasiłku na ogólnych zasadach dotyczących składników wynagrodzenia wypłacanych pracownikowi do określonego terminu. Tak wynika z wyjaśnień Ministerstwa Rodziny, Pracy

i Polityki Społecznej, udzielonych w odpowiedzi z dnia 16 sierpnia 2024 r. na pytanie naszego Wydawnictwa (pisaliśmy o tym w GP nr 71 z 2024 r., na str. 9).

Podstawę wymiaru świadczenia chorobowego należnego pracownikowi z założenia stanowi przeciętne miesięczne wynagrodzenie, wypłacone mu za okres 12 lub – przy krótszym okresie zatrudnienia – pełnych miesięcy kalendarzowych ubezpieczenia poprzedzających powstanie niezdolności do pracy/prawa do świadczenia. Mowa o tym w art. 36 ust. 1 i ust. 2 ustawy o świadczeniach pieniężnych z ubezpieczenia społecznego w razie choroby i macierzyństwa (Dz. U. z 2023 r. poz. 2780), zwanej ustawą zasiłkową, która jednocześnie w art. 3 pkt 3 precyzuje, iż przez wynagrodzenie należy tu rozumieć przychód pracownika stanowiący podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie chorobowe, po odliczeniu potrąconych przez pracodawcę składek na ubezpieczenie emerytalne, rentowe oraz ubezpieczenie chorobowe. Ponadto ustawodawca zastrzegł (w art. 41 ustawy zasiłkowej), iż:

- przy ustalaniu podstawy wymiaru zasiłku nie uwzględnia się składników wynagrodzenia, do których pracownik zachowuje prawo w okresie pobierania tego

zasiłku zgodnie z postanowieniami układów zbiorowych pracy lub przepisami o wynagradzaniu, jeżeli są one wypłacane za okres pobierania tego zasiłku,

- składników wynagrodzenia:
    - przysługujących w myśl umowy o pracę lub innego aktu, na podstawie którego powstał stosunek pracy, tylko do określonego terminu, albo
    - których wypłaty zaprzestano na podstawie układu zbiorowego pracy lub przepisów o wynagradzaniu,
- nie uwzględnia się przy ustalaniu podstawy wymiaru zasiłku należnego za okres po tym terminie/zaprzestaniu jego wypłaty.

Biorąc pod uwagę powyższe, przy ustalaniu podstawy wymiaru należnego pracownicy zasiłku opiekuńczego, należy wziąć pod uwagę wypłacone jej wynagrodzenie za okres 12 miesięcy poprzedzający miesiąc powstania prawa do tego świadczenia, w tym przyznany jej od lipca 2024 r. dodatek motywacyjny. Oczywiście przy założeniu, że pracownica ta wcześniej nie korzystała ze świadczeń chorobowych lub przerwa między okresami należnego jej poprzednio i obecnie świadczenia wynosiła co najmniej jeden pełny miesiąc kalendarzowy. W przeciwnym razie bowiem podstawę obecnie przysługującego jej zasiłku stanowił będzie ostatnio wypłacanego świadczenia (art. 43 ustawy zasiłkowej), nawet jeśli została ona ustalona bez dodatku motywacyjnego (przykład).

Bożena Dziuba

## Zatrudnienie 18-letniego ucznia na rencie rodzinnej

Od września 2024 r. zatrudniam w ramach umowy zlecenia 18-letniego ucznia technikum, uprawnionego do renty rodzinnej. Z tego tytułu, za sprawą art. 6 ust. 4 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, nie podlega on ubezpieczeniem społecznym. Czy uzyskane przez niego przychody będą miały wpływ na pobieraną rentę?

NIE. Prawo do emerytury lub renty (w tym do renty rodzinnej) ulega zawieszeniu lub świadczenia te ulegają stosownemu zmniejszeniu, w razie osiągnięcia (przekraczającego określone limity) przychodu m.in. z tytułu działalności podlegającej obowiązkowi ubezpieczenia społecznego.

Za taką działalność uważa się zatrudnienie, służbę lub inną pracę zarobkową albo prowadzenie pozarolniczej działalności, jednak uczniowie i studenci w wieku do ukończenia 26 lat wykonujący pracę na podstawie umowy agencyjnej lub umowy zlecenia albo innej umowy o świadczenie usług, do której zgodnie z Kodeksem cywilnym stosuje się przepisy dotyczące zlecenia, nie podlegają obowiązkowym ubezpieczeniom społecznym w ZUS.

W tej grupie wyłączonych z ubezpieczeń społecznych znajduje się zatrudniony przez Czytelniczkę na umowę zlecenia 18-letni uczeń technikum. Tym samym jego przychody nie mają wpływu na należną mu rentę rodzinną.

B.D.

### Przykład

Załóżmy, że pracownica, o której mowa w pytaniu, jest zatrudniona w żłobku od 1 września 2019 r.

#### Wariant I – Pracownica nie korzystała ze świadczeń chorobowych.

Podstawę wymiaru należnego jej zasiłku opiekuńczego za kilka dni września 2024 r. stanowić będzie przeciętne miesięczne wynagrodzenie wypłacone jej za okres od września 2023 r. do sierpnia 2024 r., z uwzględnieniem dodatku motywacyjnego wypłaconego jej za okres od lipca do sierpnia 2024 r.

**Wariant II** – W okresie od 15 maja do 12 sierpnia 2024 r. pracownica korzystała z wynagrodzenia chorobowego i zasiłku chorobowego.

Z uwagi na zbyt krótką przerwę między należnymi jej świadczeniami (krótszą niż pełny miesiąc kalendarzowy), podstawę wymiaru zasiłku opiekuńczego za kilka dni września 2024 r. stanowić będzie podstawa wymiaru ostatnio wypłaconego zasiłku chorobowego, ustalona w oparciu o wynagrodzenie wypłacone jej za okres od maja 2023 r. do kwietnia 2024 r., a więc bez dodatku motywacyjnego wypłaconego dopiero od lipca 2024 r.

## Leczenie w sanatorium a świadczenia chorobowe

Pracownica dostała skierowanie do sanatorium na 3 tygodnie. Czy otrzyma ona zwolnienie lekarskie na zakończenie pobytu w sanatorium i w związku z tym będzie przysługiwało jej świadczenie chorobowe?

Odpowiedź na pytanie uzależniona jest od tego, czy pracownica będzie korzystała z sanatorium w ramach prewencji rentowej ZUS czy np. z sanatorium uzdrowiskowego NFZ.

Przy ustalaniu prawa do zasiłków i ich wysokości dowodami stwierdzającymi czasową niezdolność do pracy z powodu choroby, pobytu w szpitalu albo innym zakładzie leczniczym podmiotu leczniczego wykonującego działalność leczniczą w rodzaju stacjonarne i całonocne świadczenia zdrowotne albo konieczność osobistego sprawowania opieki nad chorym członkiem rodziny są:

- zaświadczenia lekarskie, o których mowa w art. 55 ust. 1 i art. 55a ust. 7 ustawy zasiłkowej albo
- wydruk zaświadczenia lekarskiego, o którym mowa w art. 55a ust. 6 ustawy zasiłkowej.

Wskazana zasada dotycząca potwierdzenia niezdolności do pracy określona została wprost w art. 53 ust. 1 ustawy zasiłkowej.

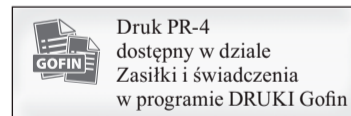
Jednym z ustawowych zadań

ZUS jest prowadzenie prewencji rentowej. Obejmuje ona swym zakresem rehabilitację leczniczą m.in. ubezpieczonych zagrożonych całkowitą lub częściową niezdolnością do pracy. O potrzebie takiej rehabilitacji orzeka lekarz orzecznik/komisja lekarska ZUS na wniosek sporządzony przez lekarza leczącego osobę uprawnioną. Ponadto uprawnieni mogą skorzystać z rehabilitacji w ramach prewencji ZUS, jeśli odpowiednio lekarz orzecznik/komisja lekarska ZUS tak orzeknie podczas:

- kontroli zwolnienia lekarskiego,
- orzekania w sprawie świadczenia rehabilitacyjnego lub renty z tytułu niezdolności do pracy.

Zasadniczo rehabilitacja lecznicza w ośrodku rehabilitacyjnym powinna trwać 24 dni, a ponadto można z niej korzystać w ramach tzw. zwolnienia lekarskiego, które oprócz uprawnień do świadczenia chorobowego usprawiedliwia nieobecność pracownika w pracy. Wniosek o rehabilitację leczniczą w ramach prewencji rentowej ZUS

można sporządzić na formularzu PR-4.



Drugim typem tzw. leczenia sanatoryjnego jest leczenie uzdrowiskowe. Na leczenie uzdrowiskowe niezbędne jest skierowanie, które wystawia lekarz ubezpieczenia zdrowotnego, biorąc pod uwagę aktualny stan zdrowia pacjenta, brak wskazań lub istniejące przeciwwskazania oraz wpływ leczenia uzdrowiskowego na stan zdrowia.

Jak wynika z informacji wskazanych przez NFZ na www.nfz.gov.pl, jest ono kontynuacją leczenia szpitalnego lub ambulatoryjnego. Jeżeli w celu odzyskania sprawności po chorobie lub wypadku albo z powodu choroby zawodowej wymagane są określone zabiegi, które wykonywane są w uzdrowiskach, można skorzystać z tego rodzaju leczenia. Na leczenie uzdrowiskowe mogą być kierowani jedynie pacjenci wystarczająco sprawni,

by odbyć podróż do uzdrowiska, samodzielnie, zdolni do samoobsługi i korzystania z zabiegów leczniczych. Świadczenia są realizowane w warunkach ambulatoryjnych lub stacjonarnych. Pobyt w szpitalu uzdrowiskowym trwa 21 dni i jest bezpłatny. Natomiast pobyt w sanatorium uzdrowiskowym trwa 21 dni i jeśli chodzi o taki pobyt, to w przypadku osoby dorosłej jest częściowo odpłatny. Z kolei pobyt w szpitalu uzdrowiskowym na rehabilitacji uzdrowiskowej trwa 28 dni i jest bezpłatny, a pobyt

w sanatorium uzdrowiskowym na rehabilitacji uzdrowiskowej trwa 28 dni i jest częściowo odpłatny.

Z pytania można wywnioskować, że skoro pracownica będzie korzystała z sanatorium przez 3 tygodnie, a więc przez 21 dni, to będzie korzystała z sanatorium uzdrowiskowego. Tym samym swoją nieobecność w pracy, co do zasady, musi usprawiedliwić w inny sposób niż zaświadczeniem lekarskim e-ZLA (patrz ramka).

Honorata Urbaniak

### Wystawianie zwolnienia lekarskiego na czas leczenia uzdrowiskowego

Oddział NFZ, w oparciu o stanowisko Prezesa Zakładu Ubezpieczeń Społecznych dotyczące wystawiania świadczeniobiorcom zwolnienia lekarskiego na czas leczenia uzdrowiskowego, informuje, że brak jest podstaw do wystawiania świadczeniobiorcy zaświadczeń lekarskich o niezdolności do pracy/zwolnień lekarskich na czas związany z pobytem w sanatorium, jeśli nie została u niego stwierdzona niezdolność do pracy spowodowana chorobą.

W obowiązującym stanie prawnym, zgodnie z opinią ZUS, brak jest uzasadnienia do wystawiania świadczeniobiorcy korzystającemu ze świadczeń opieki zdrowotnej w zakresie lecznictwa uzdrowiskowego zaświadczeń lekarskich o niezdolności do pracy na czas związany z pobytem w sanatorium, jeśli nie została u niego stwierdzona niezdolność do pracy spowodowana chorobą.

# Istotne błędy w sprawozdaniach za lata ubiegłe

Bywa tak, że wskutek np. kontroli zewnętrznej zostają ujawnione błędy w księgach rachunkowych i zatwierdzonych sprawozdaniach finansowych za lata ubiegłe. Sposób rozliczenia korekt tych błędów zależy od tego, czy są one w ocenie jednostki istotne.

## Błąd popełniony w zamkniętym okresie sprawozdawczym

Roczne sprawozdanie finansowe jednostki podlega zatwierdzeniu przez organ zatwierdzający nie później niż 6 miesięcy od dnia bilansowego (art. 53 ust. 1 ustawy o rachunkowości – Dz. U. z 2023 r. poz. 120 ze zm.). Najpóźniej w ciągu 15 dni od dnia zatwierdzenia sprawozdania finansowego za rok obrotowy powinno nastąpić ostateczne zamknięcie ksiąg rachunkowych za ten rok. Zamknięcie to polega na nieodwracalnym wyłączeniu możliwości dokonywania zapisów księgowych w zbiorach tworzących zamknięte księgi rachunkowe (art. 12 ust. 4 i ust. 5 ustawy o rachunkowości). Zatem po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego za dany rok nie ma możliwości dokonania w księgach za ten rok i tym sprawozdaniu żadnych zmian.

Jeżeli w danym roku obrotowym lub przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego za ten rok obrotowy jednostka stwierdziła popełnienie w poprzednich latach obrotowych błędów, w następstwie którego nie można uznać sprawozdania finansowego za rok lub lata poprzednie za spełniające wymagania określone w art. 4 ust. 1 ustawy o rachunkowości (czyli za rzetelnie i jasno przedstawiające sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy), to kwotę korekty spowodowanej usunięciem tego błędu odnosi się na kapitał (fundusz) własny i wykazuje jako „zysk (strata) z lat ubiegłych”. Tak stanowi art. 54 ust. 3 ustawy o rachunkowości. Oznacza to, że błędy popełnione w poprzednich latach obrotowych, zawarte w zatwierdzonych sprawozdaniach finansowych, wykryte w bieżącym roku obrotowym lub po jego zakończeniu, a przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego za ten rok, koryguje się w księgach rachunkowych bieżącego roku obrotowego. Ponadto z art. 54 ust. 3 ustawy o rachunkowości wynika, że istotne błędy wynikające ze sprawozdań za lata ubiegłe wpływają na zysk/stratę z lat ubiegłych. Nie mówi się w nim natomiast o sposobie korekty błędów nieistotnych.

W tym zakresie rozwiązania „dopowiadają” przepisy Krajowego Standardu Rachunkowości nr 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym – ujęcie i prezentacja” (Dz. Urz. Min. Fin. z 2019 r. poz. 2). Jak stanowi pkt 5.6 KSR nr 7, korekty błędów popełnionych w poprzednich latach obrotowych, uznanych przez jednostkę za nieistotne, wpływają odpowiednio na zysk lub stratę netto bieżącego roku obrotowego lub inną pozycję kapitałów (funduszy) własnych, jeżeli tak stanowią przepisy o rachunkowości. Zasadniczo więc korekty nieistotnych błędów z lat ubiegłych wpływają na wynik finansowy. Księguje się je na ogólnych

zasadach, przy czym przyjmuje się, że jeśli dotyczą przychodów lub kosztów podstawowej działalności operacyjnej, to można je księgować w te przychody i koszty lub w pozostałe przychody operacyjne i pozostałe koszty operacyjne, jeśli tak zapisano w polityce rachunkowości jednostki (aby nie wypaczać wyniku działalności operacyjnej, mającego znaczenie np. przy kalkulacjach kosztów lub cen produktów/usług).

Przed ujęciem korekty w księgach rachunkowych oceny wymaga, czy wpływ błędów na jakość zatwierdzonych sprawozdań finansowych był istotny czy też nie. Przy ocenie istotności konieczne jest przy tym łączne rozpatrywanie skutków wszystkich wykrytych błędów.

### Dla Prenumeratorów GOFIN



Przepisy KSR nr 7 oraz pozostałych standardów i stanowisk związanych z rachunkowością dostępne w serwisie [www.przepisy.gofin.pl](http://www.przepisy.gofin.pl)

## Jaki przyjąć próg istotności dla błędu z lat ubiegłych?

Stosując przepisy ustawy o rachunkowości, jednostka kieruje się zasadą istotności. Zgodnie z art. 8 ust. 1 ustawy o rachunkowości, określając zasady (politykę) rachunkowości, należy zapewnić wyodrębnienie w rachunkowości wszystkich zdarzeń istotnych do oceny sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego jednostki, przy zachowaniu zasady ostrożności, o której mowa w art. 7 tej ustawy.

Informacje wykazywane w sprawozdaniu finansowym trzeba uznać za istotne, gdy ich pominięcie lub zniekształcenie może wpływać na decyzje podejmowane na ich podstawie przez użytkowników tego sprawozdania. Nie można uznać poszczególnych pozycji za nieistotne, jeżeli wszystkie nieistotne pozycje o podobnym charakterze łącznie uznaje się za istotne. Tak stanowi art. 4 ust. 4a ustawy o rachunkowości.

Prog istotności określa kierownik jednostki, kierując się przywołanymi przepisami. Ustawa o rachunkowości nie wskazuje kwotowego czy procentowego progu istotności. Takie odgórne określenie tego progu byłoby trudne z powodu zróżnicowania jednostek gospodarczych pod względem m.in. zakresu i charakteru działalności czy też potrzeb odbiorców sprawozdania finansowego. Niektóre informacje uznane za nieistotne w jednej jednostce, mogą być istotne w innej. Dlatego ocena istotności operacji gospodarczej lub informacji w sprawozdaniu finansowym wymaga indywidualnego podejścia.

Określając progi istotności, stosuje się często ilościowe (ustalone procentowo) poziomy istotności oparte na wielkościach zysku brutto, zysku netto, przychodów ze sprzedaży, sumy bilansowej, sumy aktywów netto. W litera-

turze przedmiotu przy ustalaniu progu istotności przyjmuje się przykładowo następujące wartości:

- 0,5%–1% sumy bilansowej lub
- 5%–10% zysku brutto, lub
- 1%–2% kapitałów własnych, lub
- 0,5%–1% przychodów ze sprzedaży.

Według Międzynarodowej Federacji Księgowych (IFAC) istotność określa (mierzy) się w stosunku procentowym do wyniku finansowego brutto (3%–7%), przychodów (1%–3%) i sumy bilansowej (1%–3%).

Wskazane może być uwzględnienie przy ustalaniu progu istotności większej liczby parametrów, np. dwóch, gdzie jeden będzie odnosił się do wielkości bilansowych (np. 1% sumy bilansowej), a drugi do wielkości wynikowych (np. 0,5% przychodów ze sprzedaży). Przy czym tak określony próg odnosi się do sporządzonego rocznego sprawozdania finansowego. W trakcie roku jednostki stosują uproszczenia na bieżąco, przyjmując „pominięte” progi istotności dla poszczególnych aktywów i pasywów, przychodów i kosztów, np. w odniesieniu do wartości początkowej składników majątku, które będą kwalifikowane do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, rozliczeń międzyokresowych kosztów, które będą rozliczane w czasie na poszczególne miesiące, czy rozliczeń międzyokresowych przychodów, które będą rozliczane w przyszłych okresach. Na koniec roku obrotowego trzeba wtedy ustalić łączną istotność kwot wpływających na sprawozdanie finansowe i gdyby zastosowane uproszczenia przekroczyły przyjęty globalny próg istotności – skorygować dokonane zapisy.

W przypadku wykrycia błędu w sprawozdaniu za lata poprzednie, moim zdaniem, należy go ocenić, biorąc pod uwagę przyjęty próg istotności na tle danych ze sprawozdania finansowego, w którym popełniono błąd i tego, w którym korekty zostaną ujęte. Na to wskazuje brzmienie art. 54 ust. 3 ustawy o rachunkowości oraz zasada istotności. Wpływ korekty błędów na sprawozdanie finansowe za rok, w którym ujmowana jest korekta, trudniej ocenić, bo globalny próg istotności odnoszący się np. do sumy bilansowej, wyniku finansowego czy przychodów ze sprzedaży nie jest jeszcze znany (będzie on ustalony po sporządzeniu sprawozdania finansowego za ten rok). Dlatego w trakcie roku jednostka powinna stosować (przyjąć w polityce rachunkowości) „pominięty” próg istotności także dla oceny skutków błędów popełnionych w zatwierdzonych sprawozdaniach finansowych. Przy czym na koniec roku przyjęte uproszczenie trzeba zweryfikować w odniesieniu do przyjętego progu istotności odnoszącego się do sprawozdania.

Dorota Przybyszewska

## Przykład Założeń

1. W polityce rachunkowości jednostki zapisano, że próg istotności to 1% sumy bilansowej wynikającej ze sprawozdania finansowego za dany okres sprawozdawczy. Natomiast korekty błędów z lat ubiegłych, za które sprawozdania już zatwierdzono, są ujmowane w bieżącym okresie jako zysk (strata) z lat ubiegłych, gdy stanowią kwotę przekraczającą 35.000 zł, a gdy są równe lub niższe od tej kwoty, księguje się je w bieżącym okresie na ogólnych zasadach.

2. Jednostka prowadzi ewidencję kosztów wyłącznie w zespole 4.

3. W wyniku kontroli ZUS, przeprowadzonej w jednostce w 2024 r. za 2022 r., stwierdzono błąd polegający na niedopłacie składek na Fundusz Pracy oraz Fundusz Solidarnościowy. Jednostka dokonała wymaganych korekt deklaracji rozliczeniowych. We wrześniu 2024 r. uregulowała zaległe zobowiązanie wobec ZUS. Sprawozdanie finansowe za 2023 r. zostało sporządzone 25 marca 2024 r. i zatwierdzone w dniu 25 czerwca 2024 r. – nie uwzględniało ono zapisów dotyczących kontroli ZUS. 1% sumy bilansowej ze sprawozdania finansowego za 2022 r. to 300.000 zł.

**Wariant I** – Kwota korygowanych składek to 25.000 zł, odsetki przypadające na zeszłe lata to 6.000 zł, a na ten rok – 1.500 zł. Kwota 31.000 zł (tj. 25.000 zł + 6.000 zł) „mieści się” w progu istotności zarówno w odniesieniu do sprawozdania finansowego za 2022 r. (300.000 zł), jak i przyjętym wstępnie do sprawozdania finansowego za 2024 r. (35.000 zł). Dlatego korektę jednostka rozliczyła jako nieistotną.

## Dekretacja

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. Decyzja z ZUS – korekta składek na FP i FS:			
a) niedopłata składek	25.000 zł	40-5	22
b) odsetki od zaległości w składkach ZUS przypadające na poprzednie lata obrotowe	6.000 zł	75-1	22
c) odsetki od zaległości w składkach ZUS przypadające na 2024 r.	1.500 zł	75-1	22
2. WB – zapłata zaległości wobec ZUS:	32.500 zł	22	13-0

## Księgowania

Konto 13-0		Konto 22	
„Rachunek bieżący”		„Rozrachunki publicznoprawne” (w analityce: ZUS)	
S.p.)	X   32.500 (2 2)	32.500	25.000 (1a)
			6.000 (1b)
			1.500 (1c)
Konto 40-5		Konto 75-1	
„Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia”		„Koszty finansowe”	
1a)	25.000	1b)	6.000
		1c)	1.500

**Wariant II** – Kwota korygowanych składek to 50.000 zł, kwota odsetek przypadająca na zeszłe lata to 15.000 zł, a na bieżący rok to 3.000 zł. Kwota 68.000 zł (tj. 50.000 zł + 15.000 zł) przekracza próg istotności w odniesieniu do sprawozdania finansowego za 2024 r. (35.000 zł). Dlatego korektę jednostka rozliczyła jako istotną.

## Dekretacja

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. Decyzja z ZUS – korekta składek na FP i FS:			
a) niedopłata składek	50.000 zł	82	22
b) odsetki od zaległości w składkach ZUS przypadające na poprzednie lata obrotowe	15.000 zł	82	22
c) odsetki od zaległości w składkach ZUS przypadające na 2024 r.	3.000 zł	75-1	22
2. WB – zapłata zaległości wobec ZUS:	68.000 zł	22	13-0

## Księgowania

Konto 13-0		Konto 22	
„Rachunek bieżący”		„Rozrachunki publicznoprawne” (w analityce: ZUS)	
S.p.)	X   68.000 (2 2)	68.000	50.000 (1a)
			15.000 (1b)
			3.000 (1c)
Konto 75-1		Konto 82	
„Koszty finansowe”		„Rozliczenie wyniku finansowego”	
1c)	3.000	1a)	50.000
		1b)	15.000

## Księgowanie szkód powodziowych w rzeczowym majątku trwałym

Na skutek powodzi całkowitemu zniszczeniu lub częściowemu uszkodzeniu uległy środki trwałe i środki trwałe w budowie należące do naszej firmy. Straty te są bardzo duże i odniesienie ich do pozostałych kosztów operacyjnych znacząco obniży wynik finansowy. Polisa ubezpieczeniowa nie obejmowała skutków powodzi. Czy jeśli wymienimy główne części w uszkodzonych środkach trwałych, to możemy potraktować to jako ulepszenie i koszty takiej naprawy odnieść w księgach na zwiększenie wartości początkowej środków trwałych?

Skutki szkód powstałych na skutek powodzi w środkach trwałych oraz środkach trwałych w budowie i koszty ich usuwania, na podstawie art. 3 ust. 1 pkt 32 lit. i) ustawy o rachunkowości, odnosi się do pozostałych kosztów operacyjnych. W takim przypadku kosztów naprawy środków trwałych, nawet gdy wymianie podlega główna ich część, nie można odnieść na zwiększenie wartości początkowej. Skutki zdarzeń losowych odnoszone są na wynik finansowy okresu, w którym takie zdarzenie miało miejsce.

Jeśli środek trwały uległ całkowitemu zniszczeniu w wyniku zdarzeń losowych (tu: powodzi) i nie przyniesie w przyszłości jednostce korzyści ekonomicznych, należy wyksięgować go z ewidencji bilansowej, odnosząc jego niemomozoną wartość do pozostałych kosztów operacyjnych. Podstawą

tego księgowania może być dowód „LT – Likwidacja środka trwałego” sporządzony na podstawie np. decyzji kierownika jednostki o postawieniu środka trwałego w stan likwidacji, protokołu komisji likwidacyjnej zatwierdzonego przez kierownika jednostki, protokołu fizycznej likwidacji środka trwałego, protokołu otrzymanego od odpowiednich służb (np. od straży pożarnej lub Policji). Do czasu fizycznej likwidacji środek trwały można ująć w ewidencji pozabilansowej. W przypadku częściowego zniszczenia środka trwałego, gdy podjęto decyzję o jego remoncie, wydatki na taką naprawę też zalicza się w księgach do pozostałych kosztów operacyjnych.

Również straty i koszty związane z usuwaniem szkód powstałych w wyniku zdarzeń losowych w środkach trwałych w budowie

zalicza się do pozostałych kosztów operacyjnych. Nie można ich ujmować na zwiększenie wartości początkowej budowanego środka trwałego. Do wartości początkowej środka trwałego, zgodnie z pkt 6.12 Krajowego Standardu Rachunkowości nr 11 „Środki trwałe” (Dz. Urz. MRiF z 2017 r. poz. 105), nie zalicza się bowiem strat i szkód poniesionych w trakcie jego budowy oraz kosztów związanych z usuwaniem tych szkód. Przykładem są straty lub koszty usuwania skutków zdarzeń losowych (w tym powodzi) poniesione podczas budowy środka trwałego przed jego przyjęciem do użytkowania, które odnosi się do pozostałych kosztów operacyjnych.

Jeżeli środek trwały w budowie został znacznie uszkodzony, kierownik jednostki może podjąć decyzję o dokonaniu odpisu aktualizującego jego wartość. Odpis taki można zaksięgować:

- Wn konto 76-1 „Pozostałe koszty operacyjne”,
- Ma konto 08 „Środki trwałe w budowie” (w analityce: Odpisy aktualizujące wartość środków trwałych w budowie).

Wydatki poniesione przez jednostkę w późniejszym okresie na odtworzenie budowanego środka trwałego oraz ewentualne dodatkowe koszty usunięcia skutków powodzi, trzeba wtedy odnieść na konto 76-1 oraz równolegle odwrócić wcześniej dokonany odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości (przykład).

Gdy zdecydowano o likwidacji zniszczonego w powodzi środka trwałego w budowie, koszty zgromadzone na koncie 08 należy odnieść na konto 76-1. Do czasu fizycznej likwidacji można objąć go ewidencją pozabilansową.

Z pytania wynika, że Czytelniczy nie uzyskają odszkodowania od ubezpieczyciela, którego kwota wpłynęłaby na poprawę wyniku finansowego.

Trzeba jednak zauważyć, że uruchamiane są różne programy pomocowe, które mogą przyczynić się do zrekompensowania poniesionych strat.

Karolina Paszkowska

## Zapłata drugiej raty odpisu na ZFŚS jednorazowo ujętego w kosztach bilansowych

W wrześniu 2024 r. przekazaliśmy na rachunek bankowy ZFŚS drugą ratę odpisu na ZFŚS. W styczniu 2024 r. cała wartość odpisu na ZFŚS w księgach została ujęta w kosztach podstawowej działalności operacyjnej (jego wartość nie jest dla jednostki kwotą istotną). Czy w związku z zaliczeniem drugiej raty odpisu do kosztów podatkowych powinniśmy dokonać zapisów dotyczących kosztów w księgach?

W terminie do 30 września danego roku pracodawcy tworzący ZFŚS są zobowiązani do przekazania drugiej raty odpisu na ZFŚS, będącej różnicą pomiędzy równowartością dokonanych odpisów i zwiększeń naliczonych na dany rok kalendarzowy a kwotą przekazaną do 31 maja.

W księgach jednostki, w której odpis na ZFŚS nie stanowi kwoty istotnej, odpis oraz zwiększenia ZFŚS są ujmowane na koncie 85 „Fundusze specjalne” (w analityce: ZFŚS) w korespondencji z kontem kosztów. Przy prowadzeniu pełnego rachunku kosztów księgowanie to może przebiegać zapisem:

- Wn konto 40-5 „Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia”,
- Ma konto 85 „Fundusze specjalne” (w analityce: ZFŚS) oraz równolegle
- Wn konto zespołu 5,
- Ma konto 49 „Rozliczenie kosztów”.

Do kosztów podatkowych mogą być zaliczone te odpisy i zwiększenia na ZFŚS, które w rozumie-

niu przepisów o ZFŚS obciążają koszty działalności pracodawcy, jeżeli środki pieniężne stanowiące równowartość tych odpisów i zwiększeń zostały wpłacone na rachunek Funduszu (por. art. 23 ust. 1 pkt 7 lit. b ustawy o pdof – Dz. U. z 2024 r. poz. 226 ze zm. i art. 16 ust. 1 pkt 9 lit. b ustawy o pdop – Dz. U. z 2023 r. poz. 2805 ze zm.). Zatem rata odpisu przekazana we wrześniu br. na rachunek ZFŚS może być ujęta w kosztach podatkowych września br.

Gdy jednostka księgowo ujęła wartość odpisu na ZFŚS jednorazowo w kosztach bilansowych, może kwoty płaconych rat uwzględnić w kosztach podatkowych „statystycznie”. Innym rozwiązaniem jest prowadzenie ewidencji analitycznej do konta 40-5 i wyodrębnienie konta kosztów KUP (kosztów uzyskania przychodów) i NKUP (kosztów niestanowiących kosztów uzyskania przychodów) i dokonywanie na nich przeksięgowania kwot przekazanych na rachunek ZFŚS.

K.P.

### Przykład Założeń

We wrześniu 2024 r. na skutek powodzi zniszczeniu uległ budowany parking obsługujący dwa budynki firmowe, który stanowił środek trwały w budowie. Poniesione dotychczas nakłady na tę budowę wyniosły 120.000 zł (saldo Wn konta 08 „Środki trwałe w budowie”). Zdecydowano, że należy dokonać odpisu aktualizującego w kwocie 100.000 zł. Przyjmijmy, że w listopadzie 2024 r. usunięto skutki powodzi i odtworzono parking. Zgodnie z fakturą wydatki na ten cel wyniosły brutto 110.700 zł (w tym VAT 20.700 zł). Po naprawie odwrócono odpis aktualizujący.

#### Dekretacja we wrześniu 2024 r.

1. PK – odpis aktualizujący wartość środka trwałego w budowie: 100.000 zł
  - Wn konto 76-1 „Pozostałe koszty operacyjne”,
  - Ma konto 08 „Środki trwałe w budowie” (w analityce: Odpisy aktualizujące wartość środków trwałych w budowie).

#### Dekretacja w listopadzie 2024 r.

1. Faktura za naprawę budowanego parkingu:
  - a) wartość brutto 110.700 zł
    - Wn konto 30 „Rozliczenie zakupu”,
    - Ma konto 24 „Pozostałe rozrachunki”,
  - b) VAT naliczony podlegający odliczeniu 20.700 zł
    - Wn konto 22-2 „VAT naliczony i jego rozliczenie”,
    - Ma konto 30 „Rozliczenie zakupu”,
  - c) wartość netto 90.000 zł
    - Wn konto 76-1 „Pozostałe koszty operacyjne”,
    - Ma konto 30 „Rozliczenie zakupu”.
2. PK – odwrócenie odpisu: 100.000 zł
  - Wn konto 08 „Środki trwałe w budowie” (w analityce: Odpisy aktualizujące wartość środków trwałych w budowie),
  - Ma konto 76-0 „Pozostałe przychody operacyjne”.



### PODATKOWA KSIĘGA PRZYCHODÓW I ROZCHODÓW

#### Faktura wystawiona przed wykonaniem usługi a zapisy w księdze

We wrześniu 2024 r. przyjąłem zlecenie na wykonanie ogrodzenia i z góry wystawiłem fakturę. Ogrodzenie zostanie wykonane w październiku 2024 r. Czy w takim przypadku przychód z tytułu tej usługi powinienem wpisać do księgi podatkowej we wrześniu, czy w październiku br.?

Przychód z tytułu usługi należy wpisać do księgi pod datą wystawienia faktury (jeśli wcześniej nie uregulowano zapłaty za usługę).

Zasadniczo za przychód z działalności, na podstawie art. 14 ust. 1 ustawy o pdof, uważa się kwoty należne, choćby nie zostały faktycznie otrzymane, po wyłączeniu wartości zwróconych towarów, udzielonych bonifikat i skont. U podatników VAT za przychód z tej sprzedaży uważa się przychód pomniejszony o należny VAT. Za datę powstania przychodu uważa się, generalnie, dzień wydania rzeczy, zbycia prawa majątkowego lub wykonania usługi, albo czę-

ściowego wykonania usługi, nie później niż dzień wystawienia faktury albo uregulowania należności (art. 14 ust. 1c ustawy o pdof). Przy wskazaniu daty, pod którą należy ująć przychód w księdze, trzeba więc ustalić, czy najpierw wystawiono fakturę, wykonano usługę czy uregulowano należność. Dlatego w sytuacji wskazanej w pytaniu przy założeniu, że usługobiorca nie uregulował należności przed wystawieniem faktury, przychód z tytułu usługi Czytelnik powinien wpisać do księgi pod datą wystawienia faktury, tj. we wrześniu 2024 r.

K.P.

### AUTOPROMOCJA



plankont.gofin.pl

## Serwis Plan Kont

Serwis dla Prenumeratorów \*

z obszernym komentarzem i indeksem księgowania

Interaktywne narzędzie niezbędne w pracy każdego Księgowego !

- Obszerny komentarz
- Rozbudowany indeks księgowania
- Regulacje MSR
- Baza przykładów liczbowych i tematów powiązanych

\* Dostęp do Serwisu przysługuje Prenumeratorom kompletu pięciu Czasopism i/lub Abonentom Serwisu Głównego Księgowego

Więcej informacji:



tel. 95 720 85 40, infolinia 800 162 732



sklep@gofin.pl

sklep.gofin.pl

# Nieruchomości mieszkalne w księgach rachunkowych

Jednostki w toku prowadzonej działalności mogą nabywać nieruchomości mieszkalne, które są wykorzystywane na potrzeby własne, wynajmowane albo przeznaczone do odsprzedaży. Nieruchomości mieszkalne w zależności od tego, w jaki sposób będą wykorzystywane, mogą być ujmowane w księgach jako środki trwałe, inwestycje lub zapasy (towary albo produkty, produkcja w toku – w zależności od tego, czy przed przekazaniem ich do odsprzedaży są one remontowane czy nie).

## Środek trwały

Zakupioną nieruchomość mieszkalną można zakwalifikować jako środek trwały, jeśli spełnia warunki określone w art. 3 ust. 1 pkt 15 ustawy o rachunkowości (Dz. U. z 2023 r. poz. 120 ze zm.). Według tego przepisu środki trwałe to rzeczowe aktywa trwałe i zrównane z nimi, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, kompletne, zdatne do użytku i przeznaczone na potrzeby jednostki. Zalicza się do nich m.in. nieruchomości, w tym nieruchomości mieszkalne.

Wartością początkową zakupionego środka trwałego jest cena jego nabycia, na którą składają się elementy wskazane w art. 28 ust. 2 i ust. 8 ustawy o rachunkowości. Zdarza się, że przy zakupie nieruchomości w akcie notarialnym cena zakupu budynku/lokalu określona jest łącznie z gruntem, na którym jest posadowiony. Nabyty budynek/lokal i grunt stanowią odrębne obiekty inwentarowe (por. pkt 6.4 Krajowego Standardu Rachunkowości nr 11 „Środki trwałe” – Dz. Urz. MRiF z 2017 r. poz. 105). Trzeba więc ustalić ich wartość początkową i ująć w księgach jako oddzielne środki trwałe. Ustalenia ceny zakupu poszczególnych środków trwałych, tj. budynku/lokalu i gruntu, można dokonać we własnym zakresie lub z pomocą rzeczoznawcy majątkowego. Suma ustalonych cen zakupu budynku i gruntu musi być zgodna z ceną zakupu wynikającą z aktu notarialnego. Wydatki związane z zakupem nieruchomości, np. opłaty notarialne, ewentualne odsetki od kredytu na zakup nieruchomości, należy przypisać proporcjonalnie na każdy środek trwały, tj. budynek i grunt.

## • Bilansowe odpisy amortyzacyjne

Wartość początkową środków trwałych zmniejszają odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe dokonywane w celu uwzględnienia utraty ich wartości, na skutek używania lub upływu czasu. Wyjątkiem są m.in. grunty niesłużące wydobyciu kopaliny metodą odkrywkową, których się nie amortyzuje (por. art. 31 ust. 2 ustawy o rachunkowości). Odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe od wartości środków trwałych, w tym nieruchomości mieszkalnych, następują według zasad określonych w art. 32 ustawy o rachunkowości. Dokonuje się ich drogą systematycznego, planowego rozłożenia wartości początkowej na ustalony okres amortyzacji. Rozpoczęcie amortyzacji następuje nie wcześniej niż po przyjęciu środka trwałego do używania, a jej zakończenie – nie później niż z chwilą zrów-

nowania wartości odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych z wartością początkową tego składnika, przeznaczenia go do likwidacji, sprzedaży lub stwierdzenia jego niedoboru. Przy ustalaniu okresu amortyzacji bilansowej i rocznej stawki amortyzacyjnej uwzględnia się okres ekonomicznej użyteczności środka trwałego.

## • Podatkowe odpisy amortyzacyjne

Dla celów podatku dochodowego, na podstawie art. 22c pkt 2 ustawy o pdof (Dz. U. z 2024 r. poz. 226 ze zm.) oraz art. 16c pkt 2a ustawy o pdop (Dz. U. z 2023 r. poz. 2805 ze zm.), amortyzacji nie podlegają m.in.: budynki mieszkalne wraz ze znajdującymi się w nich dzwigniami, lokale mieszkalne stanowiące odrębną nieruchomość, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego oraz prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej, służące prowadzonej działalności gospodarczej lub wydzierżawiane albo wynajmowane na podstawie umowy.

Co istotne, według organów podatkowych zakaz amortyzacji dotyczy wszystkich nieruchomości mieszkalnych, również tych, które są wykorzystywane do celów niemieszkalnych (np. na biuro). Takie stanowisko zaprezentował Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej m.in. w interpretacji indywidualnej z dnia 30 stycznia 2024 r., nr 0113-KDIP2-1.4011.748.2023.3.MAP.

Jeśli jednostka stosuje opodatkowanie podatkiem dochodowym od osób prawnych w formie ryczałtu od dochodów spółek, tzw. estońskim CIT, koszty i przychody ujęte w księgach rachunkowych są kosztami i przychodami również dla celów podatku dochodowego. Zatem skoro nieruchomości mieszkalne dla celów bilansowych podlegają amortyzacji, to zakaz amortyzacji podatkowej tych nieruchomości nie dotyczy podatników na estońskim CIT. Takie stanowisko prezentuje Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacjach indywidualnych z dnia: 12 kwietnia 2023 r., nr 0111-KDIB1-3.4010.123.2023.1.ZK, oraz 19 stycznia 2024 r., nr 0111-KDIB1-2.4010.646.2023.3.MC (patrz ramka).

### Dla Prenumeratorów GOFIN



Zbiór interpretacji indywidualnych dostępny w serwisie [www.interpretacje.gofin.pl](http://www.interpretacje.gofin.pl)

## • Ewidencja w księgach

W praktyce w księgach rachunkowych, na podstawie których ustalany jest dochód do opodatkowania, w analityce do konta 40-0 „Amortyzacja” wyodrębnia się konto, na którym ujmowane

są odpisy amortyzacyjne dotyczące nieruchomości mieszkalnych, które nie stanowią kosztów podatkowych. Może być to np. konto 40-0 „Amortyzacja” (w analityce: NKUP – nieruchomości mieszkalne).

## Inwestycja

Gdy nieruchomość mieszkalna została zakupiona w celu uzyskania korzyści ekonomicznych, np. w postaci pożytków z najmu, w księgach zalicza się ją, w oparciu o art. 3 ust. 1 pkt 17 ustawy o rachunkowości, do inwestycji i ujmuje na koncie 04 „Inwestycje w nieruchomości i prawa”. Nieruchomości inwestycyjne mogą być wyceniane według zasad stosowanych dla środków trwałych lub według ceny rynkowej bądź inaczej określonej wartości godziwej (por. art. 28 ust. 1 pkt 1a ustawy o rachunkowości).

Wybierając pierwsze rozwiązanie, nie rzadziej niż na dzień bilansowy, trzeba wycenić te nieruchomości według cen nabycia pomniejszych o odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe, a także o odpisy z tytułu trwałej utraty wartości (por. art. 28 ust. 1 pkt 1 ustawy o rachunkowości). Wtedy nakłady poniesione na ich ulepszenie ujmują się na zwiększenie wartości początkowej tych nieruchomości (por. art. 31 ust. 1 ustawy o rachunkowości).

Z kolei gdy inwestycyjne nieruchomości mieszkalne podlegają wycenie w cenie rynkowej bądź inaczej określonej wartości godziwej, to na każdy dzień bilansowy należy zaktualizować ich wartość bilansową do aktualnej ceny rynkowej. Gdy wartość rynkowa nieruchomości wzrośnie, kwotę wzrostu księguje się:

- Wn konto 04 „Inwestycje w nieruchomości i prawa”,
- Ma konto 76-0 „Pozostałe przychody operacyjne”.

Natomiast spadek wartości rynkowej ujmuje się:

- Wn konto 76-1 „Pozostałe koszty operacyjne”,
- Ma konto 04 „Inwestycje w nieruchomości i prawa”.

Gdy inwestycyjne nieruchomości mieszkalne wyceniane są według ceny rynkowej (wartości godziwej), nie dokonuje się od nich bilansowych odpisów amortyzacyjnych i nie uwzględnia się utraty wartości z tytułu ich użytkowania ani kosztów ulepszeń (są one odnoszone bezpośrednio do pozostałych kosztów operacyjnych). Wszelkie zmiany wartości nieruchomości powinny zostać uwzględnione w ustalonej na dzień bilansowy cenie rynkowej.

## Towar

Jeżeli nieruchomość mieszkalna została zakupiona w celu dalszej odsprzedaży w niezmienionej postaci, w księgach kwalifikuje

„(...) Przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych odnośnie amortyzacji podatkowej, w tym dotyczące wyłączenia z amortyzacji budynków mieszkalnych nie mają zastosowania dla podatników, którzy są opodatkowani ryczałtem od dochodów spółek. Spółka w czasie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek powinna określać zasady amortyzacji środków trwałych, kierując się przepisami ustawy o rachunkowości. (...) wybierając opodatkowanie ryczałtem od dochodów Spółek, o którym mowa w rozdziale 6b ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, Spółka nie będzie podlegała opodatkowaniu na zasadach określonych w art. 19, art. 24b, art. 24ca i art. 24d ustawy o CIT, a tym samym nie będzie musiała stosować przepisów dotyczących amortyzacji podatkowej (...)”.

Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 19 stycznia 2024 r., nr 0111-KDIB1-2.4010.646.2023.3.MC

się ją jako towar. Jak wynika bowiem z art. 3 ust. 1 pkt 19 ustawy o rachunkowości, towary są to rzeczowe aktywa obrotowe nabyte w celu odprzedaży w stanie nieprzetworzonym. Przyjmuje się, że do towarów zalicza się te składniki aktywów rzeczowych, które zostaną zbyte w terminie nie dłuższym niż 12 miesięcy od dnia bilansowego.

Zakupioną w celu odsprzedaży nieruchomość mieszkalną można ująć na koncie analitycznym do konta 33 „Towary”, np. na koncie 33 „Towary” (w analityce Nieruchomości i prawa majątkowe przeznaczone do obrotu).

Po dokonaniu sprzedaży wartość nieruchomości mieszkalnej podlega przeksięgowaniu z konta 33 na konto 73-1 „Wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu (nabycia)”.

## Produkt

W ostatnich latach popularne jest prowadzenie działalności gospodarczej polegającej na zakupie mieszkań, ich remontowaniu i odsprzedaży (tzw. flipping). Jeśli w ramach podstawowej działalności jednostka nabywa mieszkania do odsprzedaży po ich wyremontowaniu, należy kwalifikować to jak produkcję. Jak bowiem wynika z definicji zawartej w art. 3 ust. 1 pkt 19 ustawy o rachunkowości, wyrobami są produkty gotowe wytworzone lub przetworzone przez jednostkę. Produkty gotowe stanowią element zapasów zaliczanych do aktywów obrotowych, których zbycie planowane jest w ciągu nie więcej niż 12 miesięcy od dnia bilansowego.

W związku z tym zakupione w celu dalszej odsprzedaży nieruchomości mieszkalne po dokonaniu niezbędnych prac remontowych będą wyrobem gotowym przeznaczonym do sprzedaży. Od momentu zakupu do czasu zakończenia prac remontowych powinny one być ujmowane w księgach jako produkcja w toku. Wyroby gotowe oraz produkcja w toku wyceniane są według kosztu wytworzenia określonego w art. 28 ust. 3 ustawy o rachunkowości. Na koszt wytworzenia produktu składają się koszty pozostające w bezpośrednim związku z danym produktem oraz uzasadniona część kosztów pośrednio związanych z wytworzeniem tego produktu. Do kosztów wytworzenia

produktu nie zalicza się m.in. kosztów ogólnego zarządu oraz kosztów sprzedaży produktów – wpływają one na wynik finansowy okresu sprawozdawczego, w którym je poniesiono. W przypadku nabycia nieruchomości mieszkalnej w celu jej odsprzedaży po wyremontowaniu jej wartość w cenie nabycia oraz wszystkie nakłady remontowe będą stanowiły element kosztu wytworzenia produktu, czyli wyremontowanego mieszkania gotowego do sprzedaży.

W księgach wartość zakupionego lokalu/domu w cenie nabycia można ująć na koncie 31 „Materiały”, a pod datą rozpoczęcia prac remontowych przeksięgować ją na konto 40-1 „Zużycie materiałów i energii”. Dalsza ewidencja księgowa kosztów remontu zależy od tego, czy koszty podstawowej działalności operacyjnej jednostka rozlicza, stosując pełny rachunek kosztów czy ujmując je tylko w układzie rodzajowym. Jeśli koszty podstawowej działalności operacyjnej rozliczane są w zespole 4 i 5, to koszty dotyczące remontu należy księgować na odpowiednich kontach w zespole 4 i – poprzez konto 49 „Rozliczenie kosztów” – równoległe na koncie 50 „Koszty działalności podstawowej” (w analityce: Poszczególne nieruchomości mieszkalne), a pod datą zakończenia prac gotowy produkt według kosztu wytworzenia przeksięgowuje się z konta 50 na konto 60 „Produkty gotowe” (w analityce: Poszczególne nieruchomości mieszkalne).

Z kolei gdy koszty podstawowej działalności operacyjnej księgowane są tylko w zespole 4, wszelkie koszty związane z remontem nieruchomości mieszkalnych przeznaczonych do dalszej odsprzedaży należy ujmować na odpowiednich kontach zespołu 4, prowadząc analitykę do kont kosztów umożliwiającą ustalenie kosztu wytworzenia poszczególnych nieruchomości. Następnie w momencie zakończenia prac gotowy produkt według kosztu wytworzenia przeksięgowuje się w korespondencji z kontem 49 na konto 60.

Po dokonaniu sprzedaży wartość nieruchomości mieszkalnej podlega przeksięgowaniu z konta 60 na konto 70-1 „Koszt sprzedanych produktów”.

Karolina Paszkowska

W kolejnym Przewodniku

Uprawnienia i obowiązki doksztalającego się pracownika

# Nowe formularze przy pomocy de minimis

**Przedsiębiorca przy ubieganiu się o pomoc de minimis podaje zestaw informacji, które ujęte są w sformalizowanym formularzu dostosowanym do nowych przepisów m.in. zwiększających limit tej pomocy do 300 tys. euro w okresie trzech lat. Jej wartość określa się w zaświadczeniu o pomocy de minimis w ekwiwalencie dotacji brutto m.in. dla ulg podatkowych, dotacji.**

## Środki krajowe i europejskie

Wachlarz środków, z jakich finansowana jest pomoc de minimis, jest bardzo szeroki – obejmuje zarówno środki krajowe, jak i europejskie, np. EFRR, EFS+ czy Funduszu Odbudowy. To samo dotyczy form, w jakich pomoc ta jest udzielana, gdyż są to nie tylko dotacje, ale również preferencyjne pożyczki, ulgi podatkowe, np. w postaci obniżenia podstawy opodatkowania. Zarówno źródło finansowania, jak i forma pomocy de minimis nie mają znaczenia dla obowiązku informacyjnego związanego z jej udzielaniem. Dla wszystkich przedsiębiorców procedura jest taka sama, ponieważ podmiot ubiegający się o pomoc de minimis wraz z wnioskiem o jej przyznanie jest zobowiązany przedstawić instytucji udzielającej wsparcia dokumenty, o których mowa w art. 37 ust. 1 ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (Dz. U. z 2023 r. poz. 702). W oparciu o art. 37 ust. 1 pkt 2 tej ustawy przedsiębiorca jest zobowiązany przedstawić informacje niezbędne do udzielenia pomocy de minimis, dotyczące w szczególności prowadzonej przez niego działalności gospodarczej oraz wielkości i przeznaczenia pomocy publicznej otrzymanej w odniesieniu do tych samych kosztów kwalifikujących się do objęcia pomocą, na pokrycie których ma być przeznaczona pomoc de minimis.

Informacje, jakie należy podać dla udzielenia pomocy, są sprecyzowane w rozporządzeniu RM w sprawie zakresu informacji przedstawianych przez podmiot ubiegający się o pomoc de minimis (Dz. U. z 2024 r. poz. 40 ze zm.). Rozporządzenie określa dwa wzory formularzy informacji przedstawianych przy ubieganiu się o tego rodzaju pomoc. W praktyce przedsiębiorcy mają najczęściej do czynienia z tzw. pomocą de minimis ogólną, czyli tą, do której stosuje się przepisy rozporządzenia Komisji (UE) 2023/2831 w sprawie stosowania art. 107 i art. 108 TFUE do pomocy de minimis.

Formularz informacji przedstawianych przy ubieganiu się o pomoc de minimis został dostosowany do przepisów rozporządzenia Komisji (UE) 2023/2831 i ma zastosowanie do wszystkich form tej pomocy udzielanej od 1 lipca 2024 r. Tak jest np. w przypadku dotacji udzielanych ze środków EFRR w ramach regionalnych programów na lata 2021–2027. Jednakże, jeśli program pomocowy odnosi się wprost do bezpośrednio obowiązujących aktów prawa wspólnotowego dotyczących pomocy w ramach zasady de minimis, to formularz ten ma zastosowanie od 1 stycznia 2024 r. Tak jest np. w przypadku ulg podatkowych z tytułu jednorazowej amortyzacji.

## Zmiany w formularzu

Rozporządzenie 2023/2831 zmienia podejście do przedsiębiorców prowadzących działalność zarobkową w zakresie transportu drogowego towarów, poprzez usunię-

cie odrębnego limitu w wysokości 100 tys. euro. Obecnie mogą oni korzystać z takiego samego limitu, jak pozostali przedsiębiorcy. W związku z tym we wzorze formularza informacji przedstawianym przy ubieganiu się o pomoc de minimis wykreślono pytanie dotyczące działalności w sektorze transportu drogowego towarów.

W kwestii sposobu obliczania 3-letniego okresu przy sumowaniu limitu pomocy de minimis rozporządzenie Komisji (UE) 2023/2831 wprowadziło bardzo istotne zmiany. Limit ten zwiększono z 200 tys. euro do 300 tys. euro na jednego przedsiębiorcę, a dla każdego przypadku przyznania nowej pomocy de minimis uwzględnia się całkowitą kwotę pomocy de minimis przyznanej w ciągu minionych trzech lat. Nie obowiązuje już zasada, że bierze się pod uwagę wartości otrzymanej pomocy w bieżącym roku podatkowym oraz dwóch poprzedzających go latach. W związku z tym doprecyzowano część A pkt 9 i pkt 10 formularza.

W części A pkt 10 formularza dodano pola umożliwiające wskazanie, czy wnioskodawca powstał w wyniku przekształcenia przedsiębiorcy. Takie rozwiązanie daje możliwość określenia w formularzu informacji o zmianie formy prawnej prowadzonej działalności gospodarczej oraz udzielonej przed przekształceniem pomocy de minimis.

Rozszerzono zakres przypadków, w których wypełnia się część A1 formularza. W tej części podaje się informacje dotyczące wnioskodawcy niebędącego podmiotem, któremu ma być udzielona pomoc de minimis. Tę część formularza wypełnia się, gdy o pomoc de minimis wnioskuje wspólnik spółki cywilnej, jawnej albo partnerskiej albo komplementariusz spółki komandytowej bądź komandytowo-akcyjnej niebędący akcjonariuszem, wspólnik jednoosobowej spółki z o.o. albo akcjonariusz prostej spółki akcyjnej lub inny podmiot, na którego zostanie przeniesiona odpowiedzialność podatkowa, w związku z działalnością prowadzoną w tej spółce. W części A1 formularza podaje się informacje dotyczące tego wspólnika, akcjonariusza albo komplementariusza lub osoby trzeciej, na którą przeniesiono odpowiedzialność podatkową.

## Sytuacja ekonomiczna

W kwestii wypełniania części B formularza dotyczącej sytuacji ekonomicznej podmiotu zasady nie zmieniły się. Muszą ją wypełnić podmioty, którym ma być udzielona pomoc de minimis, do obliczenia wartości której konieczne jest ustalenie ich stopy referencyjnej (tj. w formie takiej jak: pożyczki, gwarancje, odroczenia, rozłożenia na raty).

Od tej reguły są jednak wyjątki. Mianowicie punktu dotyczącego sytuacji ekonomicznej, nie muszą wypełniać przedsiębiorcy, którym pomoc de minimis ma być udzielona na podstawie art. 34a usta-

wy o poręczeniach i gwarancjach udzielanych przez Skarb Państwa oraz niektóre osoby prawne (Dz. U. z 2024 r. poz. 291). Do takich instrumentów należy np. gwarancja de minimis. Punktu dotyczącego sytuacji ekonomicznej podmiotu nie muszą wypełniać też osoby fizyczne, które na dzień złożenia formularza informacji nie rozpoczęły prowadzenia działalności.

## Informacje w zaświadczeniu

Wzór zaświadczenia wydawanego przez podmiot publiczny lub prywatny (patrz ramka) jest taki sam dla wszystkich udzielających pomocy de minimis, gdyż ma charakter sformalizowany. Jest on określony w rozporządzeniu Rady Ministrów w sprawie zaświadczeń o pomocy de minimis i pomocy de minimis w rolnictwie lub rybołówstwie (Dz. U. z 2018 r. poz. 350 ze zm.). Wzór ten został dostosowany do dwóch unijnych rozporządzeń Komisji (UE):

- 2023/2831 w sprawie stosowania art. 107 i art. 108 TFUE do pomocy de minimis,
- 2023/2832 w sprawie stosowania art. 107 i art. 108 TFUE do pomocy de minimis przyznawanej przedsiębiorstwom wykonującym usługi w ogólnym interesie gospodarczym.

W zaświadczeniu podmiot udzielający pomocy de minimis wskazuje m.in.:

- dzień udzielenia pomocy,
- wartość udzielonej pomocy brutto w złotych i w euro,
- podstawę prawną udzielenia pomocy, np. ustawę, rozporządzenie, uchwałę,
- stwierdzenie, że udzielona pomoc jest pomocą de minimis albo pomocą de minimis w rolnictwie lub rybołówstwie,
- informację dotyczącą właściwego rozporządzenia Komisji Europejskiej regulującego warunki dopuszczalności udzielania pomocy o charakterze pomocy de minimis, które miały zastosowanie do udzielonej pomocy de minimis albo pomocy de minimis w rolnictwie lub rybołówstwie.

Zmiany wprowadzone do zaświadczenia o pomocy de minimis są podyktowane tymi samymi przesłankami, co w formularzu informacji przedstawianych przy ubieganiu się o pomoc de minimis. W zaświadczeniu w części C1 rozszerzono zakres przypadków, w których ta część powinna być wypełniona. Chodzi o informacje dotyczące wnioskodawcy niebędącego beneficjentem pomocy de minimis. Tę część zaświadczenia wypełnia się, gdy o pomoc de minimis wnioskował wspólnik spółki cywilnej, jawnej albo partnerskiej, komplementariusz spółki komandytowej albo komandytowo-akcyjnej niebędący akcjonariuszem, wspólnik jednoosobowej sp. z o.o. albo akcjonariusz prostej spółki akcyjnej lub inny podmiot, na który została przeniesiona odpowiedzialność podatkowa, w związku z działalnością prowadzoną w spółce. W części C1 zaświadczenia podaje się więc informacje do-

## Podmioty wystawiające zaświadczenie o pomocy de minimis

Biorąc pod uwagę fakt, że pomocy de minimis mogą udzielać podmioty publiczne, jak również prywatne, mają one umocowanie do wystawiania zaświadczeń o pomocy de minimis, co wynika z art. 5 ust. 3 ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej. Różnorodność podmiotów, które wystawiają takie zaświadczenia, jest powiązana ze złożonością form pomocy de minimis. Dla przykładu w przypadku dotacji z Funduszu Odbudowy na unowocześnienie działalności gospodarczej (inwestycja A1.2.1 KPO) zaświadczenie potwierdzające wartość udzielonej pomocy wyda operator regionalny. W przypadku rozłożenia na raty należności z tytułu składek ZUS zaświadczenie wyda ZUS, zwolnienia z podatku od nieruchomości na podstawie uchwały władz samorządowych, zaświadczenie wydaje organ gminy: wójt, burmistrz bądź prezydent. W przypadku refundacji kosztów wyposażenia lub doposażenia stanowiska pracy dla osoby bezrobotnej zaświadczenie o pomocy de minimis wyda starosta. Przedsiębiorca wyda takie zaświadczenie np. gdy udzieli uczestnikowi projektu EFS+ dotacji na rozpoczęcie działalności gospodarczej.

tyczące tego wspólnika, akcjonariusza albo komplementariusza lub osoby trzeciej, na którą przeniesiono odpowiedzialność podatkową.

Nowością jest, że w zaświadczeniu o pomocy de minimis nie ujmuje się już informacji czy została udzielona z przeznaczeniem na działalność w sektorze transportu drogowego towarów, gdyż zniesiono odrębny limit tej pomocy dla tego sektora.



Formularz informacji przedstawianych przy ubieganiu się o pomoc de minimis i formularz zaświadczenia o pomocy de minimis dostępne w programie DRUKI Gofin

## Ekwiwalent dotacji brutto

W zaświadczeniu o pomocy de minimis podmiot jej udzielający podaje wartość tej pomocy w złotych oraz w euro obliczoną zgodnie z art. 11 ust. 1 i ust. 3 ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej. Kwota ta wyrażona jest w tzw. ekwiwalencie dotacji brutto (EDB), którego wartość uzależniona jest od konkretnej formy pomocy. W przypadku dotacji sprawa jest prosta. Dla nich EDB jest równe kwocie dotacji. Zupełnie inaczej przedstawia się ekwiwalent dotacji brutto w odniesieniu do ulg podatkowych. I tak w przypadku:

- obniżenia wysokości podatku (w szczególności: zwolnienia z podatku, odliczenia, obniżki albo zmniejszenia podatku) – jest równy różnicy między kwotą podatku należnego bez uwzględnienia ulgi a kwotą podatku po jej uwzględnieniu,
- obniżenia podstawy opodatkowania (w szczególności zwolnienia dochodu w podatku dochodowym) – jest równy różnicy między kwotą podatku należnego bez uwzględnienia obniżenia podstawy opodatkowania a kwotą podatku po jej obniżeniu,

Dla innych form pomocy, takich jak np.:

- odstąpienie od dochodzenia wiarytelności – EDB jest równy wartości wiarytelności,
- zaniechanie poboru podatku – EDB jest równy niepobranej kwocie podatku,
- umorzenie w całości lub części zaległości podatkowej, odsetek za zwłokę, opłaty prolongacyjnej lub

zaległości z tytułu innego świadczenia stanowiącego środki publiczne – wartość EDB jest równa kwocie umorzenia.

W podanych przykładach obliczenie wartości EDB nie jest skomplikowane, ale nie oznacza to, że tak właśnie jest dla pozostałych form pomocy de minimis. Przykładowo dla obliczenia ekwiwalentu dotacji brutto dla jednorazowego odpisu amortyzacyjnego trzeba zastosować wzory matematyczne, które określa rozporządzenie RM w sprawie szczegółowego sposobu obliczania wartości pomocy publicznej... (Dz. U. z 2018 r. poz. 461).

## Zaświadczenie z urzędu

Przy większości form pomocy de minimis zaświadczenia wydawane są z urzędu w dniu jej udzielenia. Od tej reguły są wyjątki. W odniesieniu do pomocy udzielanej na podstawie decyzji zaświadczenie o pomocy de minimis wydawane jest wraz z tą decyzją w dniu jej wydania. Jeśli jednak pomoc jest przyznawana w formie ulgi podatkowej udzielanej na podstawie aktu normatywnego bez wymogu wydania decyzji, wówczas przedsiębiorca (podatnik) nie otrzyma z urzędu zaświadczenia. W takim przypadku za dzień udzielenia pomocy uznaje się dzień faktycznego przysporzenia korzyści finansowych i w świetle art. 2 pkt 11 ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy stosuje się przepisy odrębne. Przedsiębiorca na podstawie § 4 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia w sprawie zaświadczeń o pomocy de minimis (...) ma możliwość wystąpienia o jego wydanie w terminie 2 miesięcy od dnia udzielenia pomocy. Takie rozwiązanie obowiązuje np. w przypadku jednorazowego odpisu amortyzacyjnego objętego pomocą de minimis. Nie będzie tutaj decyzji administracyjnej, ponieważ o jego dokonaniu decyduje przedsiębiorca (podatnik). Może on wystąpić do naczelnika urzędu skarbowego z wnioskiem o wydanie zaświadczenia o pomocy de minimis z tytułu jednorazowej amortyzacji przed upływem 2 miesięcy od dnia skorzystania z jednorazowej amortyzacji. Wzór wniosku jest dostępny w programie DRUKI Gofin.

Jolanta Białkowska

# Stomatolog bez ulg w opłacaniu składek ZUS

Lekarz-przedsiębiorca, który w ramach praktyki lekarskiej świadczy usługi stomatologiczne na rzecz podmiotu, w którym był wcześniej zatrudniony jako stażysta i są to te same czynności, jakie wykonywał u niego wcześniej w ramach stosunku pracy, nie może skorzystać z ulgi na start ani z prawa do opłacania składek społecznych od 30% kwoty minimalnej płacy.

## O CO PYTAŁ PRZEDSIĘBIORCA?

Po skończonym stażu lekarsko-dentystycznym przedsiębiorca założył w styczniu 2024 r. własną działalność gospodarczą, w ramach której prowadzi indywidualną praktykę lekarsko-dentystyczną. Podjął współpracę na podstawie umowy o świadczenie usług z dwoma innymi placówkami, w których świadczy usługi medyczne w ramach jednoosobowej działalności gospodarczej. Od marca 2024 r. podpisał – również w ramach prowadzonej działalności gospodarczej – umowę o świadczenie usług z trzecią placówką, w której odbywał staż podyplomowy lekarza dentysty na podstawie

umowy o pracę. Czynności, które wykonuje na rzecz byłego pracodawcy w ramach prowadzonej jednoosobowej działalności gospodarczej, nie są tożsame z czynnościami wykonywanymi w ramach stażu podyplomowego. Jako stażysta przedsiębiorca wykonywał podstawowe czynności (przebiegi, konsultacje, podstawowe zabiegi z zakresu stomatologii zachowawczej), które mają charakter szkoleniowy, pod kontrolą opiekuna oraz zabiegi higienizacyjne (usuwanie kamienia wraz z instruktażem higieny jamy ustnej). Czynności wykonywane przez lekarza stażystę mają charakter szkoleniowy, a ich celem jest przygotowanie go do samodzielnego wykonywania zawodu w przeciwieństwie do czynności lekarza posiadającego pełne uprawnienia zawodowe, które mają na celu zapewnienie kompleksowego świadczenia medycznego. W związku z tym, według przedsiębiorcy, może on przez pierwsze 6 miesięcy prowadzenia działalności korzystać z ulgi na start i następnie przez 24 miesiące opłacać za siebie składki społecz-

ne od 30% kwoty minimalnego wynagrodzenia.

## ZDANIEM ZUS:

ZUS nie zgodził się z tym stanowiskiem. Organ rentowy wskazał, że aby skorzystać z ulgi na start oraz – po jej zakończeniu – móc opłacać składki na ubezpieczenia społeczne od preferencyjnej podstawy wynoszącej 30% kwoty minimalnego wynagrodzenia, nowy przedsiębiorca musi spełniać określone warunki. Jednym z nich jest niewykonywanie działalności gospodarczej na rzecz byłego pracodawcy, na rzecz którego przed dniem rozpoczęcia prowadzenia tej działalności w bieżącym lub poprzednim roku kalendarzowym wykonywał w ramach stosunku pracy (lub spółdzielczego stosunku pracy) czynności wchodzące w zakres prowadzonej działalności. Zakres czynności świadczonych na rzecz byłego pracodawcy, na rzecz którego obecnie wykonywana jest działalność, nie może pokrywać się nawet częściowo z zakresem obowiązków wykonywanych w ramach stosunku pracy.

Przez zwrot „czynności wchodzące w zakres działalności” należy rozumieć czynności powierzone przez pracodawcę i wykonywane przez pracownika w ramach stosunku pracy. Zatem wystarczy, aby zakres wykonywanej przez daną osobę działalności gospodarczej na rzecz byłego pracodawcy choćby w części pokrywał się z czynnościami wykonywanymi w ramach łączącego ją uprzednio z tym pracodawcą stosunku pracy, żeby osoba rozpoczynająca prowadzenie działalności gospodarczej nie miała prawa do skorzystania

z ulgi na start czy z uprawnień uregulowanych w treści art. 18a ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych. Dopiero w sytuacji, gdy wykonywana w ramach prowadzonej działalności gospodarczej praca ma zupełnie inny charakter niż zakres czynności świadczonych w okresie zatrudnienia na podstawie umowy o pracę – osoba prowadząca działalność gospodarczą może skorzystać z ww. ulg w opłacaniu składek.

(interpretacja indywidualna Oddziału ZUS w Lublinie z dnia 25 czerwca 2024 r., znak DI/200000/43/420/2024)

## Komentarz redakcji

Należy zgodzić się z interpretacją ZUS. Lekarze i lekarze stażyści są co prawda różnicowani, ale tylko pod względem formy prawnej wykonywania zawodu, a czynności z zakresu opieki dentystycznej w czasie stażu pokrywają się w przeważającym zakresie z czynnościami wykonywanymi w ramach prowadzonej praktyki lekarskiej (por. wyrok SN z dnia 23 marca 2010 r., sygn. akt I UK 323/09). Świadcząc zatem usługi stomatologiczne na rzecz podmiotu, w którym przedsiębiorca był wcześniej zatrudniony jako lekarz stażysta, nie może skorzystać z 6-miesięcznej ulgi na start (od momentu podjęcia współpracy z byłym pracodawcą, czyli od marca 2024 r.) oraz opłacania składek społecznych od 30% minimalnego wynagrodzenia za pracę.

# Niepełne informacje o osobie darczyńcy a złożenie zeznania SD-3

Nawet w sytuacji, gdy obdarowany nie ma możliwości ustalenia wszystkich danych osobowych darczyńcy, ma obowiązek zgłosić darowiznę do opodatkowania, jeśli wysokość darowizny przekracza tzw. kwotę wolną.

## O CO PYTAŁ PODATNIK?

Podatnik prowadzi jednoosobową działalność gospodarczą w internecie. Raz na jakiś czas pojawiają się osoby, które chcą wspierać finansowo twórczość podatnika. Od kilku lat takie wsparcie było realizowane przez portal płatnych subskrypcji i rozliczane jako dochód firmy podatnika. Niemniej zdarza się, że ludzie chcą wpłacić niewielką

kwotę bezpośrednio na konto podatnika. W ostatnim czasie wspomniana pomoc finansowa udzielana jest przez jednego darczyńcę w sposób cykliczny. Przelewy od tej osoby przekroczyły kwotę wolną od podatku. Podatnik nie posiada wszystkich informacji o osobie darczyńcy. Dysponuje tylko jej imieniem i nazwiskiem. Podatnik jest zdania, że powyższe darowizny podlegają opodatkowaniu podatkiem od spadków i darowizn. Próbował złożyć deklarację SD-3 osobiście w urzędzie (bez wszystkich wymaganych danych), ale dostał rekomendację o złożeniu wniosku o interpretację indywidualną, co też uczynił.

## ZDANIEM DYREKTORA KIS:

Dyrektor KIS uznał stanowisko podatnika za prawidłowe, przy czym zaznaczył, że niniejsza interpretacja stanowi ocenę stanowiska podatnika wyłącznie w zakresie przepisów ustawy o podatku od spadków i darowizn. Z wniosku wynika, że podatnik otrzymuje darowizny w formie pieniężnej. Obowiązek podatkowy powstaje – przy nabyciu w drodze darowizny – z chwilą złożenia przez darczyńcę oświadczenia w formie aktu notarialnego, a w razie zawarcia umowy bez zachowania przewidzianej formy zasadniczo z chwilą spełnienia przyrzeczonego świadczenia.

Podatnik jest względem dar-

czyńcy osobą obcą, należy do III grupy podatkowej. W związku z tym opodatkowaniu podlega nabycie, od jednego zbywcy, własności rzeczy i praw majątkowych o czystej wartości przekraczającej (w okresie 5 lat, stosownie do art. 9 ust. 2 ustawy o podatku od spadków i darowizn) kwotę 5.733 zł. Dyrektor KIS wskazał, że każda otrzymana przez podatnika darowizna (wpłata) od osoby, znanej z imienia i nazwiska, która regularnie dokonuje na rzecz podatnika wsparcia finansowego, stanowi przedmiot opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn. Ze względu na treść art. 9 ust. 1 pkt 3 i ust. 2 ustawy, otrzymana przez podatnika od konkretnego

darczyńcy kwota (suma wpłat otrzymanych od konkretnego darczyńcy w przeciągu 5 lat), która przekroczy kwotę wolną od opodatkowania, tj. 5.733 zł, podlega opodatkowaniu przedmiotowym podatkiem, tym samym należy wykazać ją w zeznaniu SD-3. Przy czym, nie jest przeszkodą dla opodatkowania to, że podatnik nie jest w stanie zweryfikować wszystkich danych darczyńcy. Jako darczyńcę powinien w takiej sytuacji wskazać imię i nazwisko, które podał wpłacający pieniądze na konto podatnika.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 5 sierpnia 2024 r., nr 0111-KDIB2-3.4015.122.2024.3.JKU)

# Faktura pro forma nie uprawnia do odliczenia VAT

Prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony związane jest z otrzymaniem przez podatnika faktury, w której określana jest kwota podatku naliczonego. Podatnik jest zobowiązany posiadać fakturę jako warunek niezbędny do realizacji przysługującego prawa do odliczenia podatku naliczonego.

## O CO PYTAŁ PODATNIK?

Z wnioskiem o wydanie interpretacji zwróciła się spółka z o.o. (podatnik VAT), która zawarła umowę kupna z inną firmą. Przedmiotem umowy była odpłatna dostawa na rzecz spółki. Transakcja odbyła się na podstawie wystawionej przez sprzedawcę faktury pro forma. Sprzedawca prawidłowo dostarczył na rzecz spółki wymagany towar, a spółka uiściła zapłatę poprzez zastosowanie mechanizmu podzielonej płatności. Do dnia dzisiejszego sprzedawca nie wystawił na rzecz spółki faktury.

Spółka powzięła wątpliwość czy w tej sytuacji ma prawo do odliczenia VAT z tytułu zakupu towaru na podstawie wystawionej faktury pro forma.

## ZDANIEM DYREKTORA KIS:

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej wyjaśnił, że podatek VAT ze względu na jego konstrukcję, tzn. opodatkowanie wartości dodanej na poszczególnych etapach obrotu gospodarczego, jest podatkiem sformalizowanym i prawo do odliczenia podatku naliczonego jest ograniczone. Podstawę do odliczenia podatku naliczonego mogą stanowić bowiem wyłącznie dokumenty wymienione w ustawie o VAT. Przy czym dokumenty te muszą spełniać wymogi określone w ustawie o VAT i rozporządzeniu wykonawczym do niej.

Podstawowym dokumentem wystawianym, zgodnie z art. 106b ustawy o VAT, przez podatników podatku VAT są faktury. Są one dokumentami, którymi czynni podatnicy tego podatku dokumentują swoją sprzedaż, przez którą, stosownie do art. 2 pkt 22 ustawy o VAT, rozumie się odpłatną dostawę towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju, eksport towarów oraz wewnątrzwspólnotową dostawę towarów.

Organ podatkowy podkreślił, że prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony nie jest jednak związane tylko z otrzymaniem faktury, choćby od strony formalnej, bowiem przysługuje ono w związku z nabyciem towarów i usług. Uprawnienie to może dotyczyć wyłącznie tych czynności, które faktycznie zostały dokonane. Przysługuje ono tylko wówczas, gdy doszło do rzeczywistego nabycia towaru/wyświadczenia usługi oraz gdy podatek naliczony związany jest z faktycznie wykonanymi czynnościami opodatkowanymi.

W analizowanej sprawie, zdaniem Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, nie został spełniony jeden z wymogów umożliwiający odliczenie podatku naliczonego. Spółka nie jest bowiem w posiadaniu faktury, która dokumentuje dokonanie na jej rzecz przez sprzedawcę dostawy towaru. Sam fakt, że w sprawie została zawarta umowa kupna oraz że spółka dokonała zapłaty określonej kwoty na rzecz kontrahenta przy wykorzystaniu mechanizmu podzielonej płatności, nie upraw-

nia jej do odliczenia podatku naliczonego z tego tytułu. Przepisy ustawy o VAT nie zawierają bowiem szczególnych postanowień pozwalających na zastępowanie faktur w rozumieniu art. 2 pkt 31, pkt 32 i pkt 32a ustawy o VAT innymi dokumentami, nawet jeżeli zawierają one określone przepisami dane i informacje.

Reasumując, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej stwierdził, że spółce nie przysługuje prawo do odliczenia podatku VAT na podstawie dokumentu – faktura

pro forma, ponieważ nie otrzymała faktury, która dokumentowałaby nabycie towaru. Zgodnie z obowiązującymi przepisami faktura stanowi dla nabywcy towaru podstawę do odliczenia podatku naliczonego, w myśl art. 86 ust. 2 pkt 1 lit. a) ustawy o VAT, gdyż podatkiem naliczonym jest kwota podatku wynikająca z tej faktury.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 22 lipca 2024 r., nr 0111-KDIB3-1.4012.222.2024.2.ICZ)

## Komentarz redakcji

Organy podatkowe, w tym Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z dnia 4 maja 2022 r., nr 0111-KDIB3-1.4012.67.2022.1.KO, prezentują stanowisko, że dokument nazywany fakturą pro forma nie jest dokumentem przewidzianym w ustawie o VAT. Jest to dokument wystawiany w obrocie gospodarczym i jego celem może być np. potwierdzenie złożenia oferty czy przyjęcia zamówienia do realizacji. Wyraźne oznaczenie tego dokumentu wyrazami „pro forma” powoduje, że nie można przypisać mu waloru faktury w rozumieniu przepisów ustawy o VAT, gdyż podmiot wystawiający taki dokument jednoznacznie wskazuje, że nie jest to faktura. Wystawienie tego dokumentu nie powoduje zatem skutków w zakresie VAT, tj. obowiązku zapłaty wykazanego w tym dokumencie podatku oraz nie stanowi dla nabywcy podstawy do odliczenia wskazanego w tym dokumencie podatku VAT.



**NOWE  
PRAWO 2024**

# Sygnaliści w spółkach handlowych

**Kojarzona głównie z pracownikami ochrona sygnalistów dotyczy znacznie szerszego grona podmiotów. W roli sygnalistów mogą występować również wspólnicy i członkowie organów spółek handlowych, a spółki powinny zapewnić im w związku z tym niezbędną ochronę prawną.**

Obowiązująca od 25 września 2024 r. ustawa o ochronie sygnalistów (Dz. U. z 2024 r. poz. 928), zwana dalej ustawą, wprowadziła zakaz podejmowania tzw. działań odwetowych wobec sygnalistów, którzy w zgodzie z jej przepisami upubliczniają informację o naruszeniach prawa w ściśle określonych kategoriach (m.in. zamówienia publiczne, ochrona konsumentów czy danych osobowych – por. art. 3 ust. 1 ustawy). Ochrona prawna może przysługiwać każdemu sygnaliście, niezależnie od rodzaju i wielkości podmiotu, który dopuszcza się naruszeń prawa.

## Nie tylko umowa o pracę

Choć temat sygnalistów interesuje przede wszystkim kadrowych, to sygnaliści nie muszą wywodzić się tylko z grona osób zatrudnionych na podstawie umowy o pracę. Według ustawowej definicji sygnalistą jest osoba fizyczna, która zgłasza lub ujawnia publicznie informację o naruszeniu prawa uzyskaną w kontekście związanym z pracą. W otwartym katalogu osób mogących być sygnalistami, o którym mowa w art. 4 ust. 1 ustawy, wymienia się również przedsiębiorcę, prokurenta, akcjonariusza lub wspólnika czy członka organu osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej.

Sygnalistą w sprawach dotyczących spółki handlowej może więc być jej wspólnik czy funkcjonariusz i to niezależnie od istnienia stosunku pracy.

## Procedura wewnętrzna nie w każdej spółce

Ustawa o ochronie sygnalistów tylko na część podmiotów nakłada obowiązek ustalenia wewnętrznej procedury dokonywania zgłoszeń naruszeń prawa i podejmowania działań następczych. Dotyczy to, co do zasady, podmiotów, na rzecz których wykonuje pracę zarobkową co najmniej 50 osób wyliczanych według metodologii wynikających z art. 23 ustawy. Chodzi tu tylko o realizację szczególnego obowiązku ustawowego, a nie wyłącznie stosowania ustawy wobec sygnalistów dokonujących zgłoszeń dotyczących podmiotów mniejszych. Ustawa obowiązuje zatem wszystkie podmioty (i przedsiębiorców) niezależnie od ich wielkości, a jedynie nie nakłada obowiązku ustalenia wewnętrznej procedury zgłoszeń co do części z nich.

## Struktura holdingowa

Zasadnicze wątpliwości może budzić ustalenie spełnienia limitu minimum 50 osób wykonujących pracę w przypadku grup spółek powiązanych. Dotyczy to sytuacji, gdy żadna ze spółek powiązanych

z osobna nie zatrudnia odpowiednio dużej liczby osób, ale suma osób zatrudnionych w poszczególnych spółkach z grupy już przekracza ten limit. To istotne ze względu na cel obowiązywania wspomnianego limitu 50 osób. Jak wynika z dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2019/1937 w sprawie ochrony osób zgłaszających naruszenia prawa Unii – ale już nie z ustawy – chodzi tu o wyłączenie mikro- i małych przedsiębiorców z obowiązku ustalania wewnętrznej procedury dokonywania zgłoszeń naruszeń. Trzeba pamiętać, że w prawie unijnym dla ustalenia liczebności personelu kwalifikującego do odpowiedniej kategorii przedsiębiorców uwzględniane są również powiązania kapitałowe, w tym i powiązania występujące w grupach spółek.

Z tego względu w spółkach należących do struktur holdingowych warto przeanalizować tę kwestię i w razie wątpliwości wprowadzić wewnętrzną procedurę zgłaszania naruszeń. Sprzyja temu art. 28 ust. 3 ustawy, który dopuszcza, aby podmioty prywatne, na rzecz których wykonuje pracę zarobkową co najmniej 50 osób, lecz nie więcej niż 249, na podstawie zawartej umowy ustaliły wspólne zasady dotyczące przyjmowania i weryfikacji zgłoszeń wewnętrznych oraz prowadzenia postępowania

wyjaśniającego, pod warunkiem zapewnienia zgodności wykonywanych czynności z ustawą. To rozwiązanie jest wprost stworzone z myślą o grupach spółek.

## Informacje o procedurze dla członków organów

Jeśli w podmiocie obowiązuje procedura zgłoszeń wewnętrznych, z jej treścią muszą być zaznajamiane osoby, które mają być w spółce zatrudnione. Chodzi tu o osoby ubiegające się o pracę na podstawie stosunku pracy lub innego stosunku prawnego stanowiącego podstawę świadczenia pracy lub usług lub pełnienia funkcji, lub pełnienia służby. Informacja o procedurze zgłoszeń wewnętrznych powinna być przekazana wraz z rozpoczęciem rekrutacji lub negocjacji poprzedzających zawarcie umowy (art. 24 ust. 6 ustawy).

Powyższy, szeroki katalog osób obejmuje nie tylko pracowników (w tym i osoby zatrudniane na podstawie cywilnoprawnej), ale i osoby mające pełnić funkcje w spółce. Informacja o procedurze zgłoszeń wewnętrznych powinna więc być również przekazana osobom, które mają zostać powołane w skład rady nadzorczej czy zarządu. Często są to osoby, które mogą mieć największą wiedzę o naruszeniach prawa będących przedmiotem sygnalizacji.

## Zgłoszenia zewnętrzne

Szeroką ochronę sygnalistów z mniejszych spółek wprost po-

twierdza dyrektywa w sprawie ochrony osób zgłaszających naruszenia prawa Unii. Stwierdza ona, że w przypadku podmiotów prawnych w sektorze prywatnym, które nie zapewniają wewnętrznych kanałów dokonywania zgłoszeń, osoby dokonujące zgłoszeń powinny mieć możliwość dokonywania zgłoszeń zewnętrznych do właściwych organów i powinny być objęte ochroną przed działaniami odwetowymi przewidzianą w niniejszej dyrektywie. W tym przypadku otwarte są możliwości zgłaszania naruszeń do RPO i innych organów publicznych.

Ochrona przy tym przysługuje nie tylko pracownikom. Art. 13 ust. 2 ustawy przewiduje, że jeżeli praca lub usługi były, są lub mają być świadczone na podstawie innego niż stosunek pracy stosunku prawnego stanowiącego podstawę świadczenia pracy lub usług lub pełnienia funkcji, lub pełnienia służby, dokonanie zgłoszenia lub ujawnienia publicznego nie może stanowić podstawy działań odwetowych ani próby lub groźby zastosowania działań odwetowych. Chodzi tu również i o funkcjonariuszy spółek czy wspólników.

Odwołanie z pełnienia funkcji jako postać działania odwetowego może być brane pod uwagę przez sąd np. w razie zaskarżenia uchwały zgromadzenia wspólników o odwołaniu z zarządu.

Paweł Cierkoński

## Nabywanie udziałów spółki z o.o. przez osobę w związku małżeńskim

Jestem członkiem zarządu spółki z o.o. Jeden ze wspólników będzie sprzedawał wszystkie swoje udziały innej osobie. Jest ona w związku małżeńskim, w którym obowiązuje ustawa o wspólność małżeńską. Środki na kupno udziałów pochodzą z majątku wspólnego nabywcy i jego małżonka. Przy tym zgodnie z ustaleniami małżonków umowę sprzedaży udziałów jako kupujący podpisze tylko osoba, która ma zostać wspólnikiem. Czy w takich okolicznościach wspólnikiem zostanie tylko osoba, która podpisze umowę?

TAK. Jeśli małżonkowie ustalą, że za środki stanowiące ich majątek wspólny udziały kupi jeden z nich i tylko on zawrze umowę sprzedaży, wówczas wspólnikiem będzie wyłącznie kupujący. Natomiast w kwestii skutków w majątku małżeńskim, udziały te wejdą do wspólnego majątku małżeńskiego, a ten skutek może mieć duże znaczenie, gdyby np. doszło do rozwodu i podziału majątku wspólnego.

Małżonek pozostający we wspólności ustawowej może nabyć udziały w spółce z o.o., przeznaczając na ten cel środki ze swego majątku osobistego lub z majątku

wspólnego (zob. art. 31–33 Kodeksu rodzinnego i opiekuńczego – Dz. U. z 2023 r. poz. 2809). W pierwszym przypadku udziały wchodziły do majątku osobistego tego małżonka i on zostaje udziałowcem. Akceptowana jest także sytuacja, w której małżonkowie postanawiają, że nabywają udziały wspólnie, przeznaczając na ten cel środki z majątku wspólnego. W ten sposób uzyskują status tzw. wspólnika zbiorowego, a ich obowiązkiem jest wskazanie wspólnego wobec spółki przedstawiciela (art. 184 K.s.h. – Dz. U. z 2024 r. poz. 18).

W orzecznictwie przesądzono też, że dopuszczalne jest takie rozwiązanie, iż jeden z małżonków indywidualnie nabywa udziały za pieniądze pochodzące z małżeńskiego majątku wspólnego przy braku sprzeciwu drugiego małżonka (patrz ramka). Skutkiem zaś takiego nabycia jest to, że udziały w spółce z o.o. wprawdzie należą do majątku wspólnego małżonków, jednak wspólnikiem jest tylko jeden z nich (ten, który był stroną umowy). W orzecznictwie przeważa bowiem pogląd, że w razie nabycia przez małżonka ze środków pochodzących z majątku wspólnego, w drodze czynności prawnej, udziału w spółce z o.o., wspólnikiem staje się tylko małżonek uczestniczący w tej czynności. Tylko ta osoba zostaje wpisana do księgi udziałów (art. 188 § 1 K.s.h.). W ten sposób określa się jasno skład osobowy spółki (por. np. wyrok SN z dnia 5 października 2005 r., sygn. akt IV CK 99/05). Natomiast udziały w spółce z o.o. nabyte ze środków należących do majątku wspólnego, wchodziły do majątku wspólnego, bowiem w żaden sposób nie można ich zaliczyć do majątku osobistego (por. np. uchwałę SN z dnia 7 lipca 2016 r., sygn. akt III CZP 32/16, czy postanowienie SN z dnia 16 marca 2018 r., sygn. akt IV CSK 105/17).

Ewelina Mentel-Wyrzychowska

## Gdy udziałowiec chce nieodpłatnie pełnić funkcję w spółce z o.o.

Prowadzimy działalność w ramach spółki z o.o. Jeden ze wspólników zostanie powołany w skład zarządu spółki z o.o. Zamierza on pełnić swoją funkcję nieodpłatnie. Czy w tej kwestii wspólnicy muszą podjąć jakąś uchwałę, aby potwierdzić, że pełnienie funkcji będzie nieodpłatne?

Do zarządu spółki z o.o. mogą być powołane osoby spośród wspólników lub spoza ich grona (art. 201 § 3 K.s.h.). Powołanie danej osoby do zarządu powoduje nawiązanie między nią a spółką kapitałową stosunku organizacyjnego regulowanego przepisami Kodeksu spółek handlowych. Samo powołanie w skład zarządu nie oznacza automatycznie nawiązania przez powołanego i spółkę umowy o pracę czy umowy cywilnoprawnej w związku z pełnioną funkcją. Przepisy K.s.h. nie łączą wykonywania funkcji członka zarządu z wynagrodzeniem. Dlatego też wykonywanie czynności związanych z pełnieniem funkcji w zarządzie spółki z o.o. może być nieodpłatne albo odpłatne. Gdy pełnienie funkcji ma być odpłatne, wówczas członek zarządu może być wynagradzany zgodnie z umową o pracę, umową cywilnoprawną bądź w ramach wyłączności stosunku organizacyjnego, na podstawie samej uchwały wspólników. Art. 203<sup>1</sup> K.s.h. stanowi m.in., że uchwała wspólników może ustalać zasady wynagradzania członków zarządu. Wynagrodzenie członków zarządu zatrudnionych na podstawie umowy o pracę lub innej umowy określa organ albo osoba powołana uchwałą zgromadzenia wspólników do zawarcia umowy z członkiem zarządu. Uchwała ta

może więc wskazywać ramy wynagradzania członków zarządu albo określać zasady wynagradzania precyzyjnie, tj. przez wskazanie konkretnej kwoty albo wskazanie zasad jej wyliczenia, np. z premią od wypracowanego zysku.

Jeśli taka uchwała została podjęta w spółce i wynika z niej, że w związku z powołaniem do zarządu członkowi zarządu przysługuje wynagrodzenie, wówczas, aby członek zarządu pełnił funkcję nieodpłatnie, konieczna jest uprzednia zmiana tej uchwały czy jej uchylenie. Analogicznie konieczna byłaby uprzednia zmiana umowy spółki, gdyby to jej postanowienia stanowiły o konieczności wynagradzania członków zarządu. Gdy takie postanowienia nie obowiązują w spółce, to wspólnicy nie muszą w żaden sposób przesądzać tej kwestii. Sam brak umowy między członkiem zarządu a spółką czy uchwały wspólników przysługującej członkowi zarządu wynagrodzenie przesądza, że pełni on funkcję bez wynagrodzenia.

Organy podatkowe przyjmują zaś, że gdy funkcję członka zarządu pełni bez wynagrodzenia osoba będąca wspólnikiem spółki, to po stronie tej spółki nie powstaje przychód z nieodpłatnych świadczeń. Pisaliśmy o tym w GP nr 60 z 2024 r., na str. 5.

E.M.W.

### Kupno udziałów przez jednego z małżonków za środki z ich wspólnego majątku

W sytuacji, w której jeden z małżonków kupuje udziały ze środków pochodzących z majątku wspólnego, istotne są zarówno przepisy K.r.o., jak i K.s.h. Zgodnie z art. 183<sup>1</sup> K.s.h. umowa spółki może ograniczyć lub wykluczyć wstąpienie do spółki współmałżonka wspólnika w przypadku, gdy udział lub udziały są objęte wspólnością majątkową małżeńską. Aby udziały zostały objęte wspólnym majątkiem, musi dojść do ich skutecznego nabycia. Z tego względu ważne są regulacje K.r.o. określające, czy jeden z małżonków musi wyrazić zgodę na nabycie udziałów w razie, gdy środki na ten cel pochodzą z małżeńskiego majątku wspólnego. W przypadku umowy sprzedaży udziałów, gdy nabywca płaci określoną sumę pieniężną za nie, zezwolenie drugiego małżonka nie jest wymagane do dokonania czynności prawnej prowadzącej do nabycia udziałów (art. 36 i art. 37 K.r.o.). Małżonek może jedynie sprzeciwić się takiej czynności. Sprzeciw jest skuteczny wobec osoby trzeciej (tu: sprzedawcy udziałów), jeżeli mogła się z nim zapoznać przed dokonaniem czynności prawnej (art. 36<sup>1</sup> K.r.o.).

## PODATEK OD NIERUCHOMOŚCI

## Planowane zmiany dotyczące opodatkowania fotowoltaiki

Opodatkowanie budynków czy budowli podatkiem od nieruchomości w wielu kwestiach budzi niejasności. Jedną z nich jest opodatkowanie fotowoltaiki. Aktualnie prowadzone są prace nad nowelizacją ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. W toku prowadzonych prac pojawiły się informacje, że obowiązkowe będzie odprowadzanie podatku od nieruchomości za klimatyzatory, agregaty prądowłórcze oraz od paneli fotowoltaicznych. Co tak naprawdę planuje ustawodawca?

## Aktualne zasady opodatkowania fotowoltaiki

Obecnie zagadnienie opodatkowania fotowoltaiki nie jest jednoznacznie uregulowane w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. Jest ono przedmiotem orzeczeń sądownoadministracyjnych i interpretacji wydawanych przez organy podatkowe. Główną wątpliwość sprowadza się do tego, czy panele fotowoltaiczne można uznać za budowlę lub urządzenie budowlane, bowiem panele (ogniwa) fotowoltaiczne nie są ani budynkiem, ani obiektem małej architektury. Sądy i organy podatkowe prezentują zarówno stanowisko, w myśl którego instalacje fotowoltaiczne stanowią budowle czy urządzenia budowlane zapewniające wykorzystywanie budynku zgodnie z przeznaczeniem, a w konsekwencji podlegają one odrębnemu opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jako budowle, jak i wskazują całkowicie odmienne rozwiązania.

Prezydent Miasta Wrocławia w interpretacji indywidualnej z dnia 29 kwietnia 2020 r., nr WPO-SAP.310.4.2020.KD, stwierdził, że panele fotowoltaiczne instalowane na budynkach nie spełniają warunków do uznania

ich za obiekty budowlane, a zatem nie stanowią budowli podlegających opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2023 r. poz. 70 ze zm.). Z kolei WSA w Szczecinie w wyroku z dnia 6 grudnia 2017 r., sygn. akt I SA/Sz 760/17, jednoznacznie uznał, że panele fotowoltaiczne są budowlami w rozumieniu przepisów art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Natomiast WSA w Szczecinie, orzekając w dniu 14 grudnia 2022 r., sygn. akt I SA/Sz 491/22, stwierdził, że w żadnym z katalogów ani obiektów budowlanych, ani części budowlanych urządzeń technicznych nie zostały w sposób wyraźny wymienione panele czy ogniwa fotowoltaiczne. Jednak oba katalogi zarówno obiektów budowlanych, jak i części budowlanych urządzeń technicznych, mają charakter otwarty. Tym samym oceny kwalifikacji paneli fotowoltaicznych należy dokonać w oparciu następujące kryteria: budowę, wygląd oraz funkcję, jaką spełniają.

## Projektowane zmiany

Trwają prace nad projektem ustawy o zmianie ustawy o podatku

rolnym, ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, ustawy o podatku leśnym... (druk nr UD72 z wykazu RCL). Projektowane przepisy mają za zadanie m.in. wyeliminować wątpliwości interpretacyjne dotyczące aktualnych przepisów oraz doprecyzować obowiązujące regulacje w celu prawidłowego ich stosowania. Zakładają one m.in. wprowadzenie nowych definicji pojęć: „budowla” oraz „budynek” – na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Ministerstwo Finansów opublikowało drugą wersję projektu tej nowelizacji, bowiem dokument w pierwszym brzmieniu wzbudził wiele niejasności. Jedną z nich dotyczyła m.in. opodatkowania fotowoltaiki. Zgodnie z zapisami pierwszego projektu nowelizacji jako budowla miały być opodatkowane podatkiem od nieruchomości części budowlane elektrowni wiatrowych i elektrowni jądrowych. Projektodawca nie wspominał jednak o elektrowniach fotowoltaicznych. To spowodowało powstanie wątpliwości, czy w związku z tym od 2025 r. właściciele elektrowni fotowoltaicznych będą musieli płacić podatek od nieruchomości zarówno od konstrukcji wsporczej, jak i paneli fotowoltaicznych.

## Inne zmiany zawarte w projekcie nowelizacji ustawy o podatkach i opłatach lokalnych:

- doprecyzowanie przepisów celem likwidacji odmiennego opodatkowania podatkiem od nieruchomości miejsc garażowych zlokalizowanych w budynkach mieszkalnych – mają one zostać opodatkowane stawką podatku jak dla mieszkań, niezależnie od tego czy garaż jest wielostanowiskowy czy indywidualny,
- przedsiębiorcy deklarację na podatek od nieruchomości za 2025 r. będą mogli złożyć do 31 marca 2025 r., ale aby móc skorzystać z tej możliwości, będą musieli do końca stycznia 2025 r. złożyć w urzędzie skarbowym specjalne powiadomienie.

## Zdaniem MF

Aby ostatecznie wyeliminować jakiegokolwiek wątpliwości i jednoznacznie uregulować zagadnienie opodatkowania fotowoltaiki, Ministerstwo Finansów zdecydowało się przygotować drugą wersję projektu nowelizacji. Zgodnie z jego zapisami urządzenia techniczne wskazane z nazwy, takie jak: elektrownia wiatrowa, elektrownia jądrowa i elektrownia fotowoltaiczna, magazyn energii, kocioł, piec przemysłowy, kolej linowa, wyciąg narciarski czy skocznia mają podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości wyłącznie w zakresie ich części budowlanych. Oznacza to, że podatkiem nie będą objęte urządzenia techniczne, takie jak panele fotowoltaiczne czy rozdzielnie.

Do wątpliwości tych resort finansów odniósł się też w komunikacie zamieszczonym na swojej stronie internetowej. Stwierdził on, że: „Celem procedowanych zmian jest dookreślenie przepisów

regulujących opodatkowanie podatkiem od nieruchomości budynków i budowli, przy jednoczesnym zachowaniu status quo fiskalnego. Oznacza to, że z jednej strony podatnicy nie zapłacą wyższego podatku, z drugiej zaś budżety gmin otrzymają dochody z podatku na dotychczasowym poziomie. Dotyczy to także opodatkowania farm i instalacji fotowoltaicznych, które zarówno obecnie, jak i w świetle projektowanych rozwiązań nie będą opodatkowane w całości, lecz jedynie od ich elementów budowlanych (konstrukcji wsporczych)”. Ministerstwo wskazało, że farmy fotowoltaiczne obecnie ani w projektowanych rozwiązaniach nie są wymienione jako przedmiot podatku od nieruchomości. Na żadnym etapie prac legislacyjnych nie planowano opodatkowania klimatyzatorów, agregatów prądowłórczych oraz paneli fotowoltaicznych.

Kinga Romas

## ZATRUDNIANIE CUDZOZIEMCÓW

## Zmiana wysokości wynagrodzenia i ponowne powiadomienie do PUP

Zatrudniamy obywatela Ukrainy. Wykonuje on pracę w oparciu o powiadomienie złożone do powiatowego urzędu pracy. Czy konieczne jest złożenie jego korekty w sytuacji zmiany wysokości wypłaconego mu wynagrodzenia?

Zasady zatrudniania obywateli Ukrainy na uproszczonych zasadach uregulowane są w ustawie o pomocy obywatelom Ukrainy w związku z konfliktem zbrojnym na terytorium tego państwa (Dz. U. z 2024 r. poz. 167 ze zm.). Obywatel Ukrainy jest uprawniony do wykonywania pracy w Polsce, o ile spełnione są łącznie określone warunki:

- przebywa legalnie na terytorium RP lub jego pobyt uznaje się za legalny na podstawie art. 2 ust. 1 ustawy o pomocy obywatelom Ukrainy w związku z konfliktem zbrojnym na terytorium tego państwa,
- podmiot powierzający wykonywanie pracy powiadomi, w terminie 7 dni od dnia podjęcia pracy przez obywatela Ukrainy, powiatowy urząd pracy właściwy ze względu na siedzibę lub miejsce zamieszkania podmiotu o powierzeniu wykonywania pracy temu obywatelowi,
- wymiar czasu pracy nie jest

niższy niż wskazany w powiadomieniu lub liczba godzin nie jest mniejsza niż wskazana w powiadomieniu,

- otrzymuje wynagrodzenie w wysokości nie niższej niż określona w powiadomieniu lub ustalonej według stawki określonej w powiadomieniu, proporcjonalnie zwiększonej w przypadku podwyższenia wymiaru czasu pracy lub liczby godzin pracy,
- wynagrodzenie, które otrzymuje obywatel Ukrainy, spełnia wymogi, które zostały określone w przepisach o minimalnym wynagrodzeniu – w przypadkach gdy przepisy te mają zastosowanie.

Zatem Czytelnicy, dokonując zmiany wynagrodzenia pracownika, o którym mowa w pytaniu, muszą pamiętać, że nie może być ono niższe niż wysokość płacy minimalnej. W okresie od 1 lipca do 31 grudnia 2024 r. minimalne wynagrodzenie za pracę wynosi 4.300 zł, a minimalna stawka

godzinowa – 28,10 zł. Wynika to z przepisów rozporządzenia Rady Ministrów w sprawie wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę oraz wysokości minimalnej stawki godzinowej w 2024 r. (Dz. U. z 2023 r. poz. 1893).

Jeśli zaś chodzi o konieczność złożenia ponownego powiadomienia do urzędu pracy w związku ze zmianą warunków pracy, to jest to konieczne w określonych przypadkach, które zostały wyszczególnione w art. 22 ust. 2 ustawy o pomocy obywatelom Ukrainy w związku z konfliktem zbrojnym na terytorium tego państwa. Jeden z nich to obniżenie miesięcznej bądź godzinowej stawki wynagrodzenia, która została określona w złożonym powiadomieniu.

Jeżeli więc w opisywanym przypadku wynagrodzenie pracownika z Ukrainy miałyby ulec zwiększeniu, to nie zachodzi konieczność dopełnienia jakichkolwiek formalności. Natomiast gdyby płaca miała ulec obniżeniu, to należy złożyć ponowne powiadomienie do urzędu pracy. Pracodawca ma na to 7 dni od dnia zaistnienia zmiany.

## Dla Prenumeratorów GOFIN



Ujednolicone przepisy ustawy o pomocy obywatelom Ukrainy (...) dostępne w serwisie [www.przepisy.gofin.pl](http://www.przepisy.gofin.pl)

K.R.

## BDO

## Produkcja rolet a obowiązek rejestracji przedsiębiorstwa w BDO

Rozpoczynam prowadzenie działalności gospodarczej, w ramach której będę zajmował się produkcją, sprzedażą stacjonarną i on-line oraz montażem rolet. Czy w moim przypadku konieczne jest dokonanie rejestracji w BDO?

TAK, w opisywanym przypadku będzie zachodziła taka konieczność. BDO to rejestr podmiotów wprowadzających produkty, produkty w opakowaniach i gospodarujących odpadami. Katalog podmiotów zobowiązanych do uzyskania wpisu w rejestrze BDO znajduje się w art. 50 ust. 1 oraz art. 51 ust. 1 ustawy o odpadach (Dz. U. z 2023 r. poz. 1587 ze zm.). Obowiązek wpisu do rejestru BDO oraz prowadzenia w nim ewidencji i sprawozdawczości odpadów dotyczy przedsiębiorców, którzy:

- wytwarzają odpady oraz prowadzą ewidencję tych odpadów,
- wprowadzają na terytorium kraju produkty w opakowaniach, opony, oleje smarowe, pojazdy, baterie lub akumulatory, sprzęt elektryczny i elektroniczny,
- produkują lub importują opakowania albo kupują je w ramach transakcji wewnątrzspółnotowych (od firm unijnych).

Czytelnik wskazał, że będzie zajmował się produkcją rolet, zatem w trakcie procesu produkcyjnego zapewne będą powstawały odpady oraz ścinki metali. Poza tym rolety mają być sprzedawane on-line, w związku z tym będą one pakowane w folie i kartony.

W świetle powyższego przedsiębiorca będzie podlegał obo-

wiązkowi wpisu do BDO jako wytwórca odpadów oraz jako podmiot wprowadzający produkty w opakowaniach. Zgłoszenia rejestracyjnego do BDO należy dokonać poprzez złożenie formularza rejestrowego, który znajduje się pod adresem: [www.bdo.mos.gov.pl](http://www.bdo.mos.gov.pl).

Co ważne, wniosek rejestracyjny należy złożyć co najmniej na miesiąc przed uruchomieniem swojej działalności, bowiem marszałek województwa ma 30 dni na wpisanie przedsiębiorcy. Jest to bardzo ważne, gdyż za prowadzenie działalności bez wpisu do BDO grozi kara administracyjna do 1 mln zł. Przedsiębiorca może też zostać poddany kontroli prowadzonej m.in. przez urząd marszałkowski. Poza tym przedsiębiorca nieposiadający wymaganego wpisu do BDO nie będzie mógł prowadzić sprzedaży na platformach sprzedażowych.

Każdy przedsiębiorca, który ma wątpliwości, czy podlega obowiązkowi rejestracji w BDO, może wypełnić interaktywny formularz udostępniony na stronie BDO [www.bdo.mos.gov.pl](http://www.bdo.mos.gov.pl)/ankieta. Odpowiadając na kilka pytań, uzyska on odpowiedź, czy obejmuje go obowiązek rejestracyjny.

K.R.

## Pozostałe sytuacje, kiedy konieczne jest złożenie ponownego powiadomienia o powierzeniu wykonywania pracy obywatelowi Ukrainy:

- zmiana rodzaju umowy pomiędzy podmiotem powierzającym wykonywanie pracy a obywatelem Ukrainy,
- zmiana stanowiska pracy,
- zmiana rodzaju powierzanej pracy,
- zmniejszenie wymiaru czasu pracy lub liczby godzin pracy w tygodniu lub miesiącu określonej w powiadomieniu.

## PRAWO CYWILNE

# Odszkodowanie z komunikacyjnego ubezpieczenia OC

**Każdy posiadacz pojazdu mechanicznego jest zobligowany do zawarcia umowy obowiązkowego ubezpieczenia OC posiadaczy pojazdów mechanicznych za szkody powstałe w związku z ruchem posiadanego przez niego pojazdu. Celem ubezpieczenia OC jest ochrona zarówno interesów finansowych sprawców zdarzeń komunikacyjnych powodujących szkodę, jak i samych poszkodowanych. Ci ostatni jednak niejednokrotnie muszą dołożyć znacznych starań, aby uzyskać odszkodowanie faktycznie wyrównujące poniesioną szkodę.**

## Umowa ubezpieczenia

Umowę ubezpieczenia OC posiadaczy pojazdów mechanicznych zawiera się, co do zasady, na okres 12 miesięcy. W razie zbycia samochodu (np. w drodze umowy sprzedaży albo darowizny), którego posiadacz zawarł umowę ubezpieczenia OC, prawa i obowiązki ubezpieczonego wynikające z tej umowy przechodzą na nowego właściciela. W takim przypadku umowa ulega rozwiązaniu z upływem okresu, na który została zawarta, chyba że nowy właściciel wypowie ją na piśmie. W takiej bowiem sytuacji umowa ulega rozwiązaniu z dniem jej wypowiedzenia.

W przypadku niepowiadomienia na piśmie zakładu ubezpieczeń przez posiadacza pojazdu na co najmniej jeden dzień przed upływem okresu 12 miesięcy, na który umowa ubezpieczenia OC została zawarta, o jej wypowiedzeniu, przyjmuje się, że została zawar-

ta następna umowa na kolejne 12 miesięcy. Automatyczne przedłużenie ubezpieczenia nie następuje w ustawowo określonych przypadkach, m.in. w sytuacji, gdy nie została opłacona w całości określona w umowie składka za mijający okres 12 miesięcy.

Ustawodawca uregulował również katalog zdarzeń, w wyniku których umowa ubezpieczenia ulega rozwiązaniu. Przede wszystkim następuje to z upływem okresu, na który została zawarta, ale również m.in. z chwilą wyrejestrowania pojazdu mechanicznego czy zarejestrowania pojazdu mechanicznego za granicą.

## Ruch pojazdu

Z ubezpieczenia OC posiadaczy pojazdów mechanicznych przysługuje odszkodowanie, jeżeli posiadacz lub kierujący pojazdem mechanicznym są obowiązani do odszkodowania za wyrządzoną w związku z ruchem tego pojazdu szkodę, będącą następstwem śmierci, uszkodzenia ciała, rozstroju zdrowia bądź też utraty, zniszczenia lub uszkodzenia mienia. Stosownie do art. 34 ust. 2 ustawy o ubezpieczeniach obowiązkowych, Ubezpieczeniowym Funduszu Gwarancyjnym i Polskim Biurze

Ubezpieczycieli Komunikacyjnych (Dz. U. z 2023 r. poz. 2500) za szkodę powstałą w związku z ruchem pojazdu mechanicznego uważa się również szkodę powstałą podczas i w związku z wsiadaniem do pojazdu mechanicznego lub wysiadaniem z niego, bezpośrednim załadowywaniem lub rozładowywaniem pojazdu mechanicznego, a także zatrzymaniem lub postojem pojazdu mechanicznego.

Zakres odpowiedzialności ubezpieczyciela wielokrotnie był przedmiotem rozważań sądów powszechnych, jak i Sądu Najwyższego. Wątpliwości interpretacyjne często dotyczą tego, czy odpowiedzialność ubezpieczyciela występuje wyłącznie, gdy w chwili wyrządzenia szkody pojazd pełni funkcję transportową. Pośrednio odpowiedź na to pytanie została udzielona w uchwale składu siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z dnia 14 stycznia 2022 r., sygn. akt III CZP 7/22, z której wynika, że odpowiedzialność ubezpieczyciela z tytułu OC komunikacyjnego obejmuje szkody wyrządzone w wyniku pracy urządzenia zamontowanego w pojeździe także wtedy, gdy w chwili wyrządzenia szkody pojazd nie pełnił funkcji komunikacyjnej.

## Odszkodowanie

Wysokość odszkodowania jest ustalana i wypłacana w granicach odpowiedzialności cywilnej posiadacza lub kierującego pojazdem mechanicznym, najwyżej jednak do ustalonej w umowie ubezpieczenia sumy gwarancyjnej, której minimalną wysokość określa ustawa (patrz tabela).

W przypadku zaistnienia szkody komunikacyjnej, poszkodowany może samodzielnie ustalić, czy, a jeżeli tak, to gdzie został ubezpieczony pojazd sprawcy zdarzenia. Jest to możliwe za pośrednictwem wyszukiwarki znajdującej się na stronie internetowej Ubezpieczeniowego Funduszu Gwarancyjnego ([www.ufg.pl](http://www.ufg.pl)). W tym celu wystarczająca jest znajomość numeru rejestracyjnego pojazdu sprawcy.

Po uzyskaniu informacji dotyczącej odpowiedzialnego ubezpieczyciela najlepiej jest od razu zgłosić do niego szkodę. Forma zgłoszenia może być różna w zależności od ubezpieczyciela, jednak zazwyczaj jest to możliwe poprzez formularz na stronie internetowej ubezpieczyciela, telefonicznie czy osobiście w siedzibie jego oddziału.

W przypadku szkody na pojeździe ubezpieczyciel wysyła swojego przedstawiciela celem określenia jej zakresu oraz ustalenia wysokości należnego odszkodowania. Wycena może również zostać przeprowadzona zdalnie w oparciu o przesłane ubezpieczy-

cielowi informacje i dokumentację zdjęciową.

Odszkodowanie może przybrać formę bezgotówkową. W takim przypadku naprawa jest realizowana przez wyspecjalizowaną firmę, a należne wynagrodzenie jest wypłacane na jej rzecz przez ubezpieczyciela. Poszkodowany nie musi wówczas obawiać się, że ciężar przywrócenia pojazdu do sprawności będzie wyższy niż przyznane odszkodowanie. Trudniejsza sytuacja może wystąpić w przypadku odszkodowania przyznanego w formie gotówkowej.

Wysokość odszkodowania wypłacanego bezpośrednio poszkodowanemu jest ustalana w oparciu o kosztorys przygotowywany przez pracowników ubezpieczyciela lub na jego zlecenie przez wyspecjalizowaną firmę. W takiej sytuacji nierzadko zdarza się, że przyznane odszkodowanie nie wyrównuje doznanej szkody i nie pokrywa w całości kosztów, jakie poszkodowany musi ponieść, aby naprawić pojazd. Wówczas konieczne jest odwołanie od decyzji ubezpieczyciela lub skierowanie przeciwko ubezpieczycielowi powództwa o zapłatę i przeprowadzenie dowodu z opinii sądowego biegłego rzeczoznawcy lub przedłożenie rachunków (faktur) potwierdzających faktyczny koszt naprawy przeprowadzonej na koszt poszkodowanego.

Marta Bezulska-Powaga

## OCHRONA SYGNALISTÓW

### Obowiązek ustalenia procedury zgłoszeń wewnętrznych

Jesteśmy jednostką małą zatrudniającą mniej niż 10 pracowników, zajmującą się sprzedażą węgla i nawozów oraz usługami rolniczymi. Czy w związku z tym, że zajmujemy się wykonywaniem usług rolniczych, musimy wdrożyć procedurę zgłoszeń wewnętrznych?

Ustawa o ochronie sygnalistów (Dz. U. z 2024 r. poz. 928), której przepisy obowiązują od 25 września 2024 r., zobowiązuje przedsiębiorców do ustalenia wewnętrznej procedury zgłaszania informacji o naruszeniach prawa i podejmowania działań następczych. Taki obowiązek ma podmiot prawny (przedsiębiorca), na rzecz którego według stanu na dzień 1 stycznia lub 1 lipca danego roku wykonuje pracę zarobkową co najmniej 50 osób, o czym mowa w art. 23 ust. 1 ustawy o ochronie sygnali-

stów. Z kolei na podstawie art. 23 ust. 3 tej ustawy próg zatrudnieniowy nie ma zastosowania do podmiotu prawnego wykonującego działalność w zakresie usług, produktów i rynków finansowych oraz przeciwdziałania praniu pieniędzy i finansowaniu terroryzmu, bezpieczeństwa transportu i ochrony środowiska objętych aktami prawnymi UE wymienionymi w części I.B i II załącznika do dyrektywy 2019/1937/UE w sprawie ochrony osób zgłaszających naruszenia prawa Unii.

Na gruncie tych przepisów firma zatrudniająca mniej niż 10 pracowników nie musi ustalać procedury zgłoszeń wewnętrznych. Działalność, którą wykonuje, czyli sprzedaż węgla, nawozów i świadczenie usług rolniczych, nie obliguje do wdrożenia procedury, ponieważ żaden z aktów normatywnych wymienionych w części I.B i II załącznika do dyrektywy 2019/1937/UE nie odnosi się do takiej działalności.

Jolanta Białkowska

## PLAN STRATEGICZNY DLA WSPÓLNEJ POLITYKI ROLNEJ

### Przeniesienie dotacji na nabywcę części gospodarstwa

Jako mikroprzedsiębiorca prowadzący działalność rolniczą otrzymałem pierwszą ratę pomocy w wysokości 96 tys. zł na rozwój małego gospodarstwa w zakresie interwencji 10.5 Planu Strategicznego dla WPR. Zamierzam sprzedać część gospodarstwa. Czy nabywca może otrzymać drugą ratę wsparcia w wysokości 24 tys. zł?

W przypadku zbycia całości gospodarstwa w okresie pomiędzy zawarciem umowy o przyznanie pomocy w zakresie interwencji 10.5 Planu Strategicznego dla Wspólnej Polityki Rolnej a wypłatą płatności końcowej (24 tys. zł), nabywca części gospodarstwa może zostać przyznana pomoc, na jego wniosek. Jest to możliwe po uprzednim zgłoszeniu przez beneficjenta (tu: mikroprzedsiębiorcę prowadzącego działalność rolniczą) ARiMR zamiaru zbycia części gospodarstwa, jeśli:

– nabywca spełnia warunki przyznania pomocy,

– nie sprzeciwia się to istocie i celowi interwencji,  
– zostaną przez nabywcę przejęte zobowiązania związane z przyznaną pomocą,  
– środki finansowe z tytułu pomocy nie zostały w całości wypłacone.

Beneficjent jest zobowiązany zgłosić zamiar zbycia części gospodarstwa za pomocą PUE ARiMR wraz z uzasadnieniem i niezbędnymi dokumentami przed planowaną zmianą. Na podstawie zgłoszenia Agencja ustali, czy względy ekonomiczne uzasadniają zbycie części gospodarstwa w celu konty-

nuacji operacji i czy zbycie części gospodarstwa nie jest sprzeczne z zapewnieniem trwałości operacji. Agencja poinformuje beneficjenta o warunkach ubiegania się o przyznanie pomocy przez nabywcę, w tym o okolicznościach faktycznych i prawnych wykluczających przyznanie pomocy.

Wniosek o przyznanie pomocy nabywcy składa się wraz z niezbędnymi załącznikami za pomocą PUE ARiMR. Do wniosku tego trzeba będzie załączyć dokument potwierdzający nabycie części gospodarstwa.

J.B.

## FUNDUSZE NA INFRASTRUKTURĘ, KLIMAT I ŚRODOWISKO

### Środki na budowę instalacji OZE

#### do wytwarzania energii

Przedsiębiorca planuje inwestycję polegającą na budowie instalacji wykorzystującej odnawialne źródła energii (OZE) do wytwarzania energii elektrycznej i energii cieplnej. Na jakie dofinansowanie może liczyć z programu krajowego?

Narodowy Fundusz Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej realizuje program priorytetowy Współfinansowanie projektów realizowanych w ramach Programu Fundusze Europejskie na Infrastrukturę, Klimat, Środowisko 2021–2027 (FEnIKS), Część 2 Rozwój OZE. W zakresie tego programu przedsiębiorca może pozyskać wsparcie na następujące rodzaje przedsięwzięć:

– budowa, przebudowa, modernizacja i rozbudowa odnawialnych źródeł energii w zakresie wytwarzania biometanu z przyłączeniem do sieci gazowej (z wyłączeniem samodzielnych magazynów na biometan),  
– budowa lub rozbudowa odnawialnych źródeł energii w zakresie wytwarzania energii elektrycznej i/lub ciepła z biogazu wraz z magazynami energii działającymi na potrzeby danego źródła OZE oraz z przyłączeniem do sieci, w tym infrastrukturą umożliwiającą wykorzystanie ciepła wytworzonego w skojarzeniu.

Dofinansowanie na realizację przedsięwzięcia udzielane jest aż w trzech formach, tj. w formie dotacji ze środków EFRR (dalej IF EFRR), pożyczki preferencyjnej ze środków EFRR (IF EFRR), pożyczki ze środków krajowych NFOŚiGW. Obligatoryjne jest ko-

rzystanie z tych trzech form, obejmujących łącznie 100% kosztów kwalifikowalnych, co oznacza, że przedsiębiorca na realizację przedsięwzięcia nie potrzebuje wkładu własnego. Inaczej jest w przypadku przedsięwzięcia realizowanego w formule „project finance”, czyli np. przez podmiot utworzony specjalnie w celu realizacji przedsięwzięcia, który nie rozpoczął jeszcze prowadzenia działalności operacyjnej. Dla przedsięwzięcia realizowanego w tej formule obowiązkowe jest jego finansowanie w formie pożyczki IF EFRR, dotacji IF EFRR i pożyczki NFOŚiGW obejmujących łącznie 85% kosztów kwalifikowalnych. Dla pozostałej części kosztów kwalifikowalnych, tj. 15% ich wartości, obowiązuje wymóg udziału środków własnych odbiorcy ostatecznego wsparcia (przedsiębiorcy).

Nabór wniosków w ramach programu priorytetowego dotyczących przedsięwzięć OZE potrwa do 12 grudnia 2024 r. Zainteresowani przedsiębiorcy wnioski o dofinansowanie mogą składać tylko w formie elektronicznej przez Generator Wniosków o Dofinansowanie (GWD) udostępniony pod adresem [gwd.nfosigw.gov.pl](http://gwd.nfosigw.gov.pl).

J.B.

DZISIAJ

## ➤ „WYPŁATA” DYWIDENDY NIEPIENIĘŻNEJ

**Przekazanie wspólnikom w formie dywidendy lokali użytkowych a VAT i księgowania**

Spółka zamiast wypłacić dywidendę w formie pieniężnej, zamierza „wypłacić” dywidendę niepieniężną. W ramach podziału wypracowanych zysków spółka chce nieodpłatnie przekazać prawa własności nieruchomości (lokali użytkowych) należących do spółki na rzecz wspólników, którym przysługiwać będzie prawo do dywidendy. Spółce przysługiwało w całości prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego z tytułu nabycia tych nieruchomości.

**1) Czy „wypłata” przez spółkę dywidendy w formie niepieniężnej będzie podlegać opodatkowaniu podatkiem VAT?**

Opodatkowaniu podatkiem VAT podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju. Przez dostawę towarów rozumie się natomiast przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel.

Z powyższego wynika, że dostawa towarów i świadczenie usług, co do zasady, podlegają opodatkowaniu VAT jedynie wówczas, gdy czynności te są wykonywane odpłatnie (za wynagrodzeniem). Jednocześnie ustawodawca zrównał niektóre dostawy towarów i świadczenia usług wykonywane nieodpłatnie z odpłatną dostawą towarów i odpłatnym świadczeniem usług, a więc z czynnościami, które podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT.

Jak wskazano wcześniej, opodatkowaniu, co do zasady, podlegają czynności odpłatne, przy czym odpłatność za czynności dostawy towarów lub świadczenia usług nie musi mieć postaci pieniężnej. Odpłatność, jako świadczenie wzajemne, może również przybrać postać rzeczową. Czynność można uznać za dokonaną odpłatnie, gdy istnieje bezpośrednia i jasno zindywidualizowana korzyść po stronie dostawcy towaru lub świadczącego usługę.

W myśl art. 7 ust. 2 ustawy o VAT (Dz. U. z 2024 r. poz. 361) opodatkowaniu podatkiem VAT podlegają wszelkie nieodpłatne przekazania towarów, pod warunkiem że podatnikowi przysługiwało prawo do odliczenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego. Niespełnienie tego warunku jest podstawą do traktowania nieodpłatnego przekazania towarów jako czynności wyłączonej spod zakresu działania ustawy o VAT.

Przepisy regulujące wypłatę dywidendy zawarte są w art. 191–197 Kodeksu spółek handlowych (Dz. U. z 2024 r. poz. 18), z których wynika, że dywidenda jest formą partycypowania przez udziałowca w zysku rocznym spółki. Wspólnik ma prawo do udziału w zyskach spółki, której udziałów jest posiadaczem, pod warunkiem przeznaczenia go uchwałą walnego zgromadzenia wspólników do wypłaty. Wypłata dywidendy jest jednostronnym świadczeniem spółki na rzecz udziałowca. Przepisy Kodeksu spółek handlowych nie określają formy wypłaty dywidendy. W praktyce najpopularniejszą formą wypłaty dywidendy jest świadczenie pieniężne. Jednak dozwolona jest także „wypłata”

dywidendy w naturze (dywidenda rzeczowa). Taka forma „wypłaty” dywidendy jest możliwa tylko wówczas, gdy statut spółki wprost ją przewiduje.

Zgodnie z wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 7 grudnia 2016 r., sygn. akt I FSK 1728/16, w przypadku gdy spółka dokonuje „wypłaty” dywidendy w formie rzeczowej poprzez przeniesienie prawa własności nieruchomości, to w świetle ustawy o VAT dochodzi do dokonania nieodpłatnej dostawy towarów, która na podstawie art. 7 ust. 2 ustawy o VAT podlega opodatkowaniu podatkiem VAT. Zdaniem Sądu dla takiej kwalifikacji bez znaczenia jest przyczyna przekazania tych rzeczy, bowiem bez względu na to, czy będzie to umowa darowizny czy też dywidenda z zysku spółki, w aspekcie opodatkowania podatkiem VAT nie ma to żadnego znaczenia. Efektem ekonomicznym, który ma istotne znaczenie dla tej daniny, jest to, jak podkreślił NSA, że spółka dokonała dostawy towarów.

Jeżeli więc w ramach wypłaty dywidendy zamiast wypłaty pieniędzy spółka będzie przekazywać prawo własności nieruchomości, mamy do czynienia z czynnością nieodpłatnej dostawy (przekazania) towarów, która na podstawie art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT, podlega opodatkowaniu VAT. Przy czym jak wskazano wcześniej opodatkowaniu podatkiem VAT podlega nieodpłatne przekazanie towaru, pod warunkiem że podatnikowi przysługiwało prawo do odliczenia VAT przy jego nabyciu.

Oznacza to, że w sytuacji wskazanej w pytaniu, jeżeli „wypłata” przez spółkę dywidendy nastąpi w formie niepieniężnej (rzeczowej) poprzez przeniesienie na rzecz wspólników prawa własności lokali, to w takim przypadku mamy do czynienia z czynnością podlegającą opodatkowaniu podatkiem VAT z tytułu nieodpłatnego przekazania towaru.

Ponadto przyjmując, że przekazanie lokali w ramach dywidendy stanowi nieodpłatną dostawę towarów podlegającą opodatkowaniu VAT, podstawą opodatkowania jest cena nabycia towarów lub towarów podobnych, a gdy nie ma ceny nabycia – koszt wytworzenia, określone w momencie tej dostawy towarów. Tak wynika z art. 29a ust. 2 ustawy o VAT. Zatem będzie to cena nabycia towarów (lokali) rozumiana jako cena zaktualizowana na moment dokonania nieodpłatnego przekazania towaru, czyli cena, jaką spółka uzyskałaby za sprzedaż lokalu w dniu ich nieodpłatnego przekazania wspólnikom spółki.

Spółka przy nieodpłatnym przekazaniu wspólnikom składnika majątku w ramach „wypłaty” dywidendy będzie zobowiązana do naliczenia od tej czynności podatku VAT według właściwej stawki podatku lub też zastosowania do niej zwolnienia od podatku, jeżeli nieruchomość spełnia warunki do jego zastosowania.

Przykładowo gdy nieodpłatne przekazanie wspólnikowi lokalu nastąpi po dwóch latach od pierwszego zasiedlenia, to będzie ono korzystało ze zwolnienia z VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT. Przy czym należy tutaj podkreślić, że może wystąpić obowiązek korekty odliczonego VAT, jeśli do przekazania (dywidendy) dojdzie w tzw. okresie korekty wynoszącym – w przypadku nieruchomości – generalnie 10 lat (proporcjonalnie do okresu korekty).

**Dla Prenumeratorów GOFIN**

Ujednolicone przepisy prawne dostępne w serwisie [www.przepisy.gofin.pl](http://www.przepisy.gofin.pl)

**2) Jak rozliczyć w księgach rachunkowych „wypłatę” dywidendy rzeczowej w postaci lokali użytkowych będących środkami trwałymi?**

Na podstawie uchwały o zatwierdzeniu sprawozdania finansowego za dany rok następuje przeksięgowanie wyniku finansowego za ten rok na konto 82 „Rozliczenie wyniku finansowego”. Gdy z rocznego sprawozdania finansowego wynika, że jednostka wypracowała zysk, zapis z tym związany wygląda następująco:

- Wn konto 86 „Wynik finansowy”,
- Ma konto 82 „Rozliczenie wyniku finansowego”.

Następnie, na podstawie uchwały o podziale wyniku finansowego, dokonuje się rozdyponowania zysku w kierunkach wskazanych w tej uchwale. W sytuacji gdy z uchwały tej wynika przeznaczenie zysku na wypłatę dywidendy, pod datą uchwały należy dokonać przeksięgowania:

- Wn konto 82 „Rozliczenie wyniku finansowego”,
- Ma konto 24 „Pozostałe rozrachunki” (w analityce: Konta imienne wspólników).

Jeżeli dywidenda ma postać rzeczową, do podatkowego rozliczenia jej „wypłaty” ma zastosowanie art. 14a ustawy o pdop (Dz. U. z 2023 r. poz. 2805 ze zm.). Z przepisu tego wynika, że gdy podatnik przez wykonanie świadczenia niepieniężnego reguluje w całości albo w części zobowiązanie, w tym z tytułu zaciągniętej pożyczki (kredytu), dywidendy, umorze-

nia albo zbycia w celu umorzenia udziałów (akcji), podziału pomiędzy wspólników (akcjonariuszy) majątku likwidowanej spółki albo spółdzielni, przychodem takiego podatnika jest wysokość zobowiązania uregulowanego w następstwie takiego świadczenia. Jeżeli jednak wartość rynkowa świadczenia niepieniężnego jest wyższa niż wysokość zobowiązania uregulowanego tym świadczeniem, przychód ten określa się w wysokości wartości rynkowej świadczenia niepieniężnego.

Zatem gdy spółka „wypłaca” dywidendę w formie niepieniężnej poprzez przeniesienie prawa własności lokalu użytkowego (środka trwałego), to wykazuje z tego tytułu przychód w wysokości:

- dywidendy – jeśli wartość rynkowa lokalu jest mniejsza lub równa wysokości zobowiązania z tytułu dywidendy,
- wartości rynkowej lokalu – jeżeli wartość ta jest wyższa niż wysokość dywidendy należnej wspólnikowi.

Do kosztów uzyskania przychodów spółka będzie natomiast mogła zaliczyć niezamortyzowaną część środka trwałego będącego lokalem użytkowym.

Rozliczenie podatkowe ma wpływ na ewidencję księgową „wypłaty” dywidendy w formie rzeczowej w postaci firmowych lokali użytkowych. Przy czym w księgach rachunkowych zdarzenie to można ująć „w szyku rozwartym” lub „per saldo” (patrz ramka).

Jeśli w związku z przekazaniem dywidendy rzeczowej spółka jest zobowiązana do wykazania VAT należnego, to kwota tego podatku może zostać zaksięgowana:

- Wn konto 76-1 „Pozostałe koszty operacyjne”,
- Ma konto 22-1 „Rozrachunki z tytułu VAT należnego”.

Kwota VAT nie będzie w takim przypadku kosztem uzyskania przychodów.

Aleksandra Węgielska  
Dorota Przybyszewska

**Dwa rozwiązania księgowe dotyczące ewidencji „wypłaty” dywidendy w formie rzeczowej, tj. przekazania wspólnikom środków trwałych – nieruchomości****I. Księgowe rozliczenie „wypłaty” dywidendy w formie rzeczowej – przekazanie wspólnikom lokali użytkowych stanowiących środki trwałe – „szyk rozwarto”**

1. PK – uregulowanie zobowiązania z tytułu dywidendy:
  - Wn konto 24 „Pozostałe rozrachunki” (w analityce: Konta imienne wspólników),
  - Ma konto 76-0 „Pozostałe przychody operacyjne”.
2. LT – wyksięgowane z ewidencji bilansowej środka trwałego przekazanego wspólnikowi w ramach dywidendy:
  - a) dotychczasowe umorzenie
    - Wn konto 07-1 „Odpisy umorzeniowe środków trwałych”,
  - b) nieumorzona wartość środka trwałego
    - Wn konto 76-1 „Pozostałe koszty operacyjne”,
  - c) wartość początkowa środka trwałego
    - Ma konto 01 „Środki trwałe”.

Gdyby okazało się, że wartość rynkowa środka trwałego (lokalu użytkowego) jest wyższa od zobowiązania z tytułu dywidendy, to nadwyżkę dolicza się do przychodów podatkowych „statystycznie”.

**II. Księgowe rozliczenie „wypłaty” dywidendy w formie rzeczowej – przekazanie wspólnikom lokali użytkowych stanowiących środki trwałe – „per saldo”**

1. LT – wyksięgowane z ewidencji bilansowej środka trwałego przekazanego wspólnikowi w ramach dywidendy:
  - a) dotychczasowe umorzenie
    - Wn konto 07-1 „Odpisy umorzeniowe środków trwałych”,
  - b) nieumorzona wartość środka trwałego
    - Wn konto 24 „Pozostałe rozrachunki” (w analityce: Konta imienne wspólników),
  - c) wartość początkowa środka trwałego
    - Ma konto 01 „Środki trwałe”.
2. Zaksięgowanie różnicy pomiędzy wartością bilansową składnika majątku przekazanego wspólnikowi w ramach dywidendy a wartością zobowiązania z tytułu tej dywidendy:
  - a) gdy wartość bilansowa środka trwałego jest niższa od wartości zobowiązania z tytułu dywidendy
    - Wn konto 24 „Pozostałe rozrachunki” (w analityce: Konta imienne wspólników),
    - Ma konto 76-0 „Pozostałe przychody operacyjne”,
  - b) gdy wartość bilansowa środka trwałego jest wyższa od wartości zobowiązania z tytułu dywidendy
    - Wn konto 76-1 „Pozostałe koszty operacyjne”,
    - Ma konto 24 „Pozostałe rozrachunki” (w analityce: Konta imienne wspólników).

W przypadku takiej ewidencji przychody oraz koszty dla celów podatkowych będą ustalone wyłącznie „statystycznie”.

## Porozumienie stron w sprawie rozwiązania umowy o pracę

Jeden z zatrudnionych na pełny etat pracowników zwrócił się do pracodawcy z propozycją rozwiązania umowy o pracę w trybie porozumienia stron, na co pracodawca wyraził zgodę. Czy w zawierającym porozumieniu dopuszczalne jest wskazanie bardzo bliskiego terminu rozwiązania umowy, np. za 2 dni?

TAK, jest to możliwe, gdyż rozwiązanie umowy o pracę w trybie porozumienia stron pozwala na rozwiązanie stosunku pracy w do-

wolnym, uzgodnionym przez strony terminie.

Porozumienie stron jest jednym z trybów rozwiązania umowy

o pracę przewidzianym w art. 30 § 1 Kodeksu pracy (Dz. U. z 2023 r. poz. 1465 ze zm.). Do jego zawarcia wymagana jest jedynie zgodna wola stron stosunku pracy. W zawierającym porozumieniu należy wskazać termin rozwiązania umowy o pracę, który może przypadać po upływie ustalonego przez strony okresu, zarówno dłuższego, jak i bardzo krótkiego. W razie gdyby takiego terminu nie określono w porozumieniu, umowa o pracę rozwiąże się w terminie jego zawarcia. Przy porozumieniu stron nie obowiązuje okres wypowiedzenia, nie stosuje się konsultacji związkowej, a także nie jest konieczne wskazywanie przyczyny uzasadniającej ustanie zatrudnienia. Dla celów dowodowych porozumienie stron warto zawrzeć na piśmie.

Ewa Madejek-Nowakowska

**OPOLE, 30.09.2024 R.**  
(miejscowość i data)

**POROZUMIENIE STRON  
W SPRAWIE ROZWIĄZANIA UMOWY O PRACĘ**

Strony zgodnie postanawiają, że z dniem **30.09.2024 R.** ulega rozwiązaniu umowa o pracę  
(dzień, miesiąc, rok)

zawarta w dniu **1.03.2022 R.** pomiędzy:  
**RAWA SP. Z O.O.**  
(oznaczenie pracodawcy)

z siedzibą **W OPOLU PRZY UL. REJA 63/1**

a **TOMASZEM KEPA**  
(oznaczenie pracownika)

zamieszkałym(a) **W OPOLU PRZY UL. RATUSZOWEJ 12/6**

**30.09.2024 R., Tomasz Kępa** **Kamil Szopa**  
(data, podpis pracownika) (podpis pracodawcy lub osoby reprezentującej pracodawcę albo osoby upoważnionej do składania oświadczeń w imieniu pracodawcy)

Podstawa prawna: art. 30 § 1 pkt 1 K.p.

## Ustalanie okresu zasiłkowego dla celów wypełnienia wniosku o przyznanie świadczenia rehabilitacyjnego

Pracownica, której obecnie wypłacam zasiłek chorobowy, zamierza ubiegać się o świadczenie rehabilitacyjne. Choruje ona nieprzerwanie od 17 kwietnia 2024 r., ale wcześniej przebywała na zwolnieniu lekarskim (z prawem do wynagrodzenia chorobowego) w okresie od 22 do 26 stycznia 2024 r. Czy tę niezdolność do pracy ze stycznia 2024 r. powinnam jej wliczyć do 182-dniowego okresu zasiłkowego, wykazywanego we wniosku o świadczenie rehabilitacyjne?

NIE, co wynika z faktu, iż między poszczególnymi okresami niezdolności do pracy pracownicy wystąpiła zbyt długa przerwa.

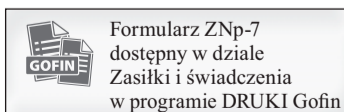
Zasiłek chorobowy przysługuje przez okres trwania niezdolności do pracy z powodu choroby lub niemożności wykonywania pracy z określonych przez ustawodawcę przyczyn traktowanych na równi z tą niezdolnością, nie dłużej jednak niż przez 182 lub –

gdy niezdolność do pracy została spowodowana gruźlicą albo występuje w trakcie ciąży – 270 dni. Mowa o tym w art. 8 ust. 1 ustawy o świadczeniach pieniężnych z ubezpieczenia społecznego w razie choroby i macierzyństwa (Dz. U. z 2023 r. poz. 2780), zwanej ustawą zasiłkową, która jednocześnie w art. 9 precyzuje, iż do jednego okresu zasiłkowego, oprócz wszystkich okresów nie-

przerwanej niezdolności do pracy z powodu choroby lub niemożności wykonywania pracy z przyczyn traktowanych na równi z tą niezdolnością, wlicza się także (choć z pewnymi wyjątkami) okresy poprzednich niezdolności do pracy, jeżeli przerwa pomiędzy ustaniem poprzedniej a powstaniem ponownej niezdolności do pracy nie przekraczała 60 dni.

U pracownicy Czytelniczki przerwa między poszczególnymi okresami jej niezdolności do pracy wyniosła 81 dni, co oznacza, że okresu sprzed tej przerwy nie należy wliczać do jednego okresu zasiłkowego. To, że (jak wynika z pytania) przed przerwą i za pierwsze dni po przerwie pracownica zachowała prawo do wynagrodzenia chorobowego, o którym mowa w art. 92 Kodeksu pracy, nie ma tu znaczenia.

Prawidłowe obliczenie okresu zasiłkowego jest istotne m.in. przy ustalaniu uprawnień do świadczenia rehabilitacyjnego, przyznawanego na zasadach określonych w art. 18 ustawy zasiłkowej ubezpieczonemu, który po wyczerpaniu zasiłku chorobowego (np. 182 dni lub 270 dni) jest nadal niezdolny do pracy, a dalsze leczenie lub rehabilitacja lecznicza rokują odzyskanie zdolności do pracy. Dlatego we wniosku o to świadczenie, sporządzonym najlepiej na opracowanym przez organ rentowy formularzu ZNp-7, płatnik zasiłku chorobowego powinien wskazać, kiedy zakończy się przewidziany dla tego ubezpieczonego okres zasiłkowy (tu wynoszący 182 dni) – patrz: Przykładowo wypełnione fragmenty druku ZNp-7.



Bożena Dziuba

## Dokument sprzedaży w działalności nierejestrowej

Świadcę odpłatnie usługi krawieckie. Osiągnięte przeze mnie przychody wynoszą około 2.000 zł miesięcznie. Nie mam zarejestrowanej działalności (działalność nierejestrowa). Ostatnio jeden z klientów zwrócił się do mnie z prośbą o wystawienie faktury na wykonane przeze mnie usługi krawieckie. Jak powinna wyglądać taka faktura i czy mam obowiązek wystawienia faktury, jeśli nie mam NIP?

Działalność nierejestrowa to drobna działalność zarobkowa osób fizycznych, która nie wymaga rejestracji firmy. Prowadzenie takiej działalności nie wymaga wpisu do CEIDG.

Biorąc pod uwagę przepisy ustawy – Prawo przedsiębiorców, działalność nierejestrowa nie jest tożsama z działalnością gospodarczą, o której mowa w przepisach ustawy o VAT. Przepisy ustawy o VAT zawierają bowiem własną – autonomiczną definicję działalności gospodarczej. Zgodnie z art. 15 ust. 2 ustawy o VAT (Dz. U. z 2024 r. poz. 361) działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody. Działalność gospodarcza obejmuje w szczególności czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych.

Działalność nierejestrowa wpisuje się w zakres tej definicji, co oznacza, że podmiot prowadzący działalność nierejestrową jest podatnikiem VAT. Oczywiście nie musi to automatycznie oznaczać konieczności rozliczania podatku VAT, ponieważ większość podmiotów może korzystać ze zwolnienia podmiotowego określonego w art. 113 ust. 1 ustawy o VAT. Zgodnie z tym przepisem zwalnia się od podatku sprzedaż dokonywaną przez podatników, u których wartość sprzedaży nie przekroczyła łącznie w poprzednim roku podatkowym kwoty 200.000 zł.

W tym miejscu powstaje pytanie o kwestię dokumentowania przez podatnika zwolnionego od VAT wykonanych czynności fakturą. Jak przewiduje art. 106b ust. 2 ustawy o VAT, podatnik nie jest obowiązany do wystawienia faktury w odniesieniu do sprzedaży zwolnionej z VAT. Natomiast, w myśl art. 106b ust. 3 pkt 2 ustawy o VAT, na żądanie nabywcy

towaru lub usługi podatnik jest obowiązany wystawić fakturę dokumentującą sprzedaż zwolnioną, jeżeli żądanie jej wystawienia zostało zgłoszone w terminie 3 miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym dostarczono towar lub wykonano usługę bądź otrzymano całość lub część zapłaty.

Warto zauważyć, że w świetle art. 106e ustawy o VAT jednym z obowiązkowych elementów faktury jest NIP sprzedawcy. Jednak podatnik prowadzący działalność nierejestrową, co do zasady, nie ma obowiązku jego posiadania. Ponadto, zgodnie z § 3 ust. 3 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie wystawiania faktur (Dz. U. z 2021 r. poz. 1799) faktura dokumentująca dostawę towarów lub świadczenie usług zwolnionych z VAT na podstawie art. 113 ustawy o VAT powinna zawierać:

- datę wystawienia,
- numer kolejny,
- imiona i nazwiska lub nazwy podatnika i nabywcy towarów lub usług oraz ich adresy,
- nazwę (rodzaj) towaru lub usługi,
- miarę i ilość (liczbę) dostarczonych towarów lub zakres wykonanych usług,
- cenę jednostkową,
- kwotę należności ogółem.

W konsekwencji faktura wystawiona przez podatnika zwolnionego podmiotowo z VAT nie musi zawierać jego NIP.

Oprócz tego dokumentem, który może zostać wystawiony przez podatnika prowadzącego działalność nierejestrową, jest rachunek. Stosownie do art. 87 § 1 Ordynacji podatkowej (Dz. U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.), jeżeli z odrębnych przepisów nie wynika obowiązek wystawienia faktury, podatnicy prowadzący działalność gospodarczą są obowiązani, na żądanie kupującego lub usługobiorcy, wystawić rachunek potwierdzający dokonanie sprzedaży lub wykonanie usługi.

Aleksandra Węgielska

## Przykładowo wypełnione fragmenty druku ZNp-7

**ZUS** ZAKŁAD UBEZPIECZEŃ SPOŁECZNYCH **ZNp-7**

**Wniosek o świadczenie rehabilitacyjne**

wniosek pierwszorazowy  
 wniosek o kontynuację świadczenia

**Instrukcja wypełnienia**  
Świadczenie rehabilitacyjne przysługuje ubezpieczonemu, który po wyczerpaniu okresu pobierania zasiłku chorobowego jest nadal niezdolny do pracy, a dalsze leczenie lub rehabilitacja rokują odzyskanie zdolności do pracy. Część I wniosku wypełnia osoba ubiegająca się o świadczenie. Część II wniosku wypełnia płatnik składek.

**CZĘŚĆ I. Oświadczenie wnioskodawcy**

**Oświadczenie**  
Ubiegam się o świadczenie rehabilitacyjne w związku z niezdolnością do pracy spowodowaną:  
 ogólnym stanem zdrowia  wypadkiem przy pracy  chorobą zawodową

**CZĘŚĆ II. Informacje o ubezpieczeniu i niezdolności do pracy (wypełnia płatnik składek)**

**Informacje o ubezpieczonym**

1. Ubezpieczenie **KONRAD DOMAŃSKI**  
Podaj imię i nazwisko ubezpieczonego  
 trwa  trwale do  /  /  /   
Podaj datę, do kiedy trwale

2. Kod zawodu **010101**

**Informacje o wypłaconych świadczeniach**  
Wypełnij tę część, jeśli wypłacasz zasiłek chorobowy

1. Ubezpieczony jest niezdolny do pracy z powodu choroby od **17 04 2024**  
Podaj datę

2. W okresie niezdolności do pracy ubezpieczony otrzymał:  
 wynagrodzenie za okres niezdolności do pracy **OD 17.04 DO 14.05.2024 R. (TJ. ZA 28 DNI) POPRZEDNIO OD 22 DO 26.01.2024 R. (TJ. ZA 5 DNI - NIEWLICZANE DO OKRESU ZASIŁKOWEGO)**  
Podaj okresy od-do

zasiłek chorobowy **OD 15.05 DO 30.09.2024 R.**  
Podaj okresy od-do

3. Okres zasiłkowy zakończy się z dniem **15 10 2024** po  182 dniach  270 dniach  
Podaj datę

Oświadczam, że dane zawarte w zaświadczeniu podałem zgodnie z prawdą. Jeżeli ulegną one zmianie, zobowiązuję się poinformować o nich ZUS.

## Przykład

Pani Anna świadczy usługi krawieckie. Z uwagi na małe obroty prowadzi działalność nierejestrową. Jeden z nabywców usług zażądał wystawienia faktury dokumentującej wykonanie usługi szycia rękawic na kwotę 1.000 zł. W tym przypadku pani Anna nie może wystawić rachunku, o którym mowa w Ordynacji podatkowej.

**MIĘDZYRZECZ** dnia **5.09.2024 R.**  
(miejscowość, data wystawienia)

Sprzedawca **ANNA NOWAK**  
**UL. PROSTA 3**  
**MIĘDZYRZECZ**

Nabywca **JAN KOWALSKI**  
**UL. KRZYWA 3**  
**MIĘDZYRZECZ**  
NIP: **888888888**

**FAKTURA Nr 1/09/2024**

Sposób płatności:  gotówka  przelew  karta płatnicza  
Termin płatności: **5.09.2024**  
Nazwa Banku: \_\_\_\_\_  
Nr konta: \_\_\_\_\_

Waluta: \_\_\_\_\_ Kurs waluty: \_\_\_\_\_ tabela kursów średnich NBP nr \_\_\_\_\_ z dnia \_\_\_\_\_

Lp.	Rodzaj (nazwa) towaru (usługi)	J.m.	Ilość	Cena jednostkowa	Wartość towaru (usługi)
1	<b>USŁUGA SZYCIA RĘKAWIC OCHRONNYCH</b>			<b>1.000</b>	<b>1.000</b>
<b>RAZEM: 1.000</b>					

Do zapłaty: **1.000 ZŁ** (słownie: **JEDEN TYSIĄC ZŁ**)  
Zapłacono: **1.000 ZŁ**  
Pozostało do zapłaty: **0**

Uwagi: \_\_\_\_\_

## EMERYTURY, RENTY, ZASIŁKI

(pytanie nr 1501006)

**Warunek 30-dniowej niezdolności do pracy po ustaniu zatrudnienia**

Umowa o pracę, zawarta na okres 6 miesięcy, kończy się pracownikowi 30 września 2024 r., a od 24 września 2024 r. jest on na zwolnieniu lekarskim wystawionym do 15 października 2024 r. Czy, aby pracownik mógł otrzymać zasiłek chorobowy za okres po ustaniu zatrudnienia, jego niezdolność do pracy powinna trwać 30 dni i czy do tej puli 30 dni wliczają się dni zwolnienia przypadające w okresie zatrudnienia?

Ustawodawca uzależnił prawo do zasiłku chorobowego od trwania niezdolności do pracy bez przerwy co najmniej 30 dni, jednak wyłącznie wówczas, gdy osoba ubiegająca się o zasiłek chorobowy stała się niezdolna do pracy po ustaniu tytułu ubezpieczenia chorobowego. Wówczas ma ona prawo do tego świadczenia, jeżeli jej niezdolność do pracy powstała nie później niż w ciągu:

- 14 dni od ustania tytułu ubezpieczenia chorobowego albo
- 3 miesięcy od ustania tytułu ubezpieczenia chorobowego – w razie choroby zakaźnej, której okres wylegania jest dłuższy niż 14 dni, lub innej choroby, której

objawy chorobowe ujawniają się po okresie dłuższym niż 14 dni od początku choroby.

Mowa o tym w art. 7 ustawy o świadczeniach pieniężnych z ubezpieczenia społecznego w razie choroby i macierzyństwa (Dz. U. z 2023 r. poz. 2780), zwanej ustawą zasiłkową.

Nie dotyczy to zatem pracownika, o którym mowa w pytaniu. Zachorował on bowiem w trakcie trwania tytułu ubezpieczenia chorobowego (zatrudnienia), a w takim przypadku, przy nieprzerwanej niezdolności do pracy, przysługuje mu prawo do zasiłku chorobowego za okres choroby przypadający po ustaniu zatrud-

nienia, mimo że trwa on (na razie) tylko kilkanaście dni.

Trzeba jednak pamiętać, iż niezależnie od tego, czy niezdolność do pracy powstała w czasie trwania ubezpieczenia chorobowego czy po ustaniu tytułu ubezpieczenia, zasiłek chorobowy za okres po ustaniu tytułu ubezpieczenia chorobowego:

- nie przysługuje, jeżeli zachodzi choćby jedna z okoliczności wskazanych w art. 13 ustawy zasiłkowej,
- należy jest nie dłużej niż przez 91 dni (art. 8 ust. 2 ustawy zasiłkowej) – patrz ramka i przykład,
- obliczany jest od podstawy wymiaru zasiłku ustalonej na ogólnych zasadach, która jednak nie może być wyższa niż kwota wynosząca 100% przeciętnego wynagrodzenia (art. 46 ustawy zasiłkowej).

Przy czym nie dotyczy to pracownika, który był zatrudniony na podstawie więcej niż jednej umowy o pracę, gdy jedna z umów o pracę zakończyła się. Zgodnie bowiem ze stanowiskiem ZUS, zawartym w komentarzu do ustawy zasiłkowej dostępnym na stronie internetowej [www.zus.pl](http://www.zus.pl), nie traci on uprawnień do zasiłku chorobowego za okres niezdolności do pracy z powodu choroby przypadającej po ustaniu zatrudnienia. W takim przypadku nie stosuje się do niego zarówno art. 13 ust. 1 pkt 2 ustawy zasiłkowej, jak i ograniczenia podstawy wymiaru zasiłku chorobowego do 100% przeciętnego wynagrodzenia oraz 91-dniowego okresu prawa do zasiłku chorobowego po ustaniu zatrudnienia na podstawie art. 8 ust. 2 ustawy zasiłkowej.

Bożena Dziuba

**Obliczanie okresu należnego zasiłku chorobowego po ustaniu zatrudnienia**

Okres 91 dni należnego zasiłku chorobowego po ustaniu tytułu ubezpieczenia chorobowego (np. zatrudnienia) liczony jest od dnia:

- następnego po ustaniu tytułu ubezpieczenia – jeśli nieprzerwana niezdolność do pracy powstała przed ustaniem ubezpieczenia lub
- powstania niezdolności do pracy – jeżeli niezdolność ta powstała po ustaniu tytułu ubezpieczenia,

z zachowaniem zasady, że świadczenie to przysługuje przez okres nie dłuższy niż do wyczerpania 182 lub 270 dni okresu zasiłkowego.

**Przykład**

Zakładając, że pracownik, o którym mowa w pytaniu, spełnia warunki do uzyskania zasiłku chorobowego za okres po ustaniu zatrudnienia, a jego niezdolność do pracy, powstała 24 września 2024 r., jest pierwszą w 2024 r., z tytułu obecnej niezdolności do pracy przysługuje mu odpowiednio za okres:

- od 24 do 30 września 2024 r. – wynagrodzenie chorobowe, wypłacane i finansowane przez pracodawcę z własnych środków,
- od 1 do 15 października 2024 r. – zasiłek chorobowy wypłacany przez ZUS.

W razie dalszej nieprzerwanej niezdolności do pracy będzie on mógł korzystać z zasiłku chorobowego nie dłużej niż do 30 grudnia 2024 r. Z tym dniem upływie bowiem 91-dniowy okres należnego zasiłku chorobowego za okres po ustaniu ubezpieczenia, liczony od 1 października 2024 r.

## PRAWO PRACY

(pytanie nr 1502206)

**Czas wolny za nadgodziny a wynagrodzenie**

Jestem zatrudniona na pełny etat w podstawowej organizacji czasu pracy od poniedziałku do piątku od 7<sup>00</sup> do 15<sup>00</sup>. W sierpniu 2024 r. w jednym dniu pracowałam od 7<sup>00</sup> do 19<sup>00</sup> i wypracowałam 4 nadgodziny. Na swój wniosek odebrałam wolne w innym dniu, też w sierpniu br., w godzinach od 11<sup>00</sup> do 15<sup>00</sup>. Moja stawka miesięczna to 4.500 zł. Czy należała mi się jakaś dopłata, czy przysługiwało mi tylko stałe wynagrodzenie?

Wypracowane nadgodziny zostały zrekompensowane czasem wolnym w tym samym wymiarze, udzielonym na wniosek pracownicy w miesiącu wystąpienia nadgodzin. Z tego względu pracownicy za sierpień 2024 r. przysługiwało tylko wynagrodzenie z umowy o pracę, bez dodatków za nadgodziny.

Jak stanowi art. 151<sup>2</sup> § 1 Kodeksu pracy (Dz. U. z 2023 r. poz. 1465 ze zm.), w zamian za czas przepracowany w godzinach nadliczbowych pracodawca, na pisemny wniosek pracownika, może udzielić mu w tym samym wymiarze czasu wolnego od pracy. Udzielenie czasu wolnego w zamian za czas przepracowany w godzinach nadliczbowych może nastąpić także bez wniosku pracownika. W takim przypadku pracodawca udziela czasu wolnego od pracy w wymiarze o połowę wyższym niż liczba przepracowanych godzin nadliczbowych, naj-

później do końca okresu rozliczeniowego. Ustawodawca zastrzegł przy tym, że w takiej sytuacji nie może zostać obniżone wynagrodzenie pracownika należne za pełny miesięczny wymiar czasu pracy.

Zarówno przy udzielaniu czasu wolnego za nadgodziny na wniosek pracownika, jak i z inicjatywy pracodawcy, pracownikowi nie przysługuje dodatek za pracę w godzinach nadliczbowych (art. 151<sup>2</sup> § 3 K.p.).

Zrekompensowanie pracownikowi nadgodzin w formie czasu wolnego powoduje, że pracodawca nie ma obowiązku wypłaty za te nadgodziny dodatków (50% lub 100% wynagrodzenia). Pracownik zachowuje jednak prawo do normalnego wynagrodzenia za każdą dodatkową przepracowaną godzinę, płatnego wraz z wynagrodzeniem za miesiąc, w którym miały miejsce te nadgodziny. Tylko w przypadku, gdy czas wolny za

nadgodziny udzielony na wniosek pracownika przypada w tym samym miesiącu, w którym wystąpiły nadgodziny, wynagrodzenie pracownika nie ulega żadnym zmianom. Wynika to z faktu, że liczba przepracowanych nadgodzin i czas wolny udzielony w tym samym wymiarze wzajemnie się kompensują, a pracownik nie przekracza wymiaru czasu pracy. Dotyczy to zarówno pracowników wynagradzanych stałą stawką miesięczną, jak i otrzymujących stawkę godzinową.

Przeliczenia wynagrodzenia dokonuje się, gdy czas wolny za nadgodziny odbierany jest w innym miesiącu niż one wystąpiły.

**Dla Prenumeratorów GOFIN**

§ Przepisy z zakresu prawa pracy dostępne w serwisie [www.przepisy.gofin.pl](http://www.przepisy.gofin.pl)

Ewa Madejek-Nowakowska

## PODATEK VAT

(pytanie nr 1499674)

**Paragon z NIP na wartość powyżej 450 zł bez prawa do odliczenia VAT**

Na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej (opodatkowanej VAT) dokonałem zakupu materiałów budowlanych na kwotę 1.000 zł. Otrzymałem paragon z moim NIP. Czy z uwagi na to, że wartość paragonu przekracza 450 zł, to aby odliczyć VAT, muszę uzyskać fakturę?

W zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego. Przy czym kwotę podatku naliczonego stanowi suma kwot podatku wynikających z faktur otrzymanych przez podatnika z tytułu:

- nabycia towarów i usług,
- dokonania całości lub części zapłaty przed nabyciem towaru lub wykonaniem usługi.

Tak wynika z art. 86 ust. 1 i ust. 2 ustawy o VAT (Dz. U. z 2024 r. poz. 361).

W świetle powołanych przepisów dokumentem, w oparciu o który podatnik ma prawo do odliczenia VAT, jest, co do zasady, faktura.

Należy wskazać, że niektóre transakcje dokumentowane są fakturami uproszczonymi, wystawionymi na kwotę należności ogółem nieprzekraczającą 450 zł albo 100 euro (jeżeli kwota ta określona jest w euro). Faktura na taką kwotę, jak określa art. 106e ust. 5 pkt 3 ustawy o VAT, może nie zawierać imienia i nazwiska lub nazwy nabywcy towarów lub usług oraz jego adresu, a także danych określonych w ust. 1 pkt 8, pkt 9 i pkt 11–14, pod warunkiem że faktura zawiera dane pozwalające określić dla poszczególnych stawek podatku kwotę podatku.

Jeśli otrzymany przez podatnika paragon zawiera NIP nabywcy, a kwota należności ogółem (wynikająca z tego paragonu) nie przekracza 450 zł, to taki paragon można uznać za fakturę uproszczoną, z której przysługuje prawo do odliczenia VAT (pod

warunkiem istnienia związku zakupu z wykorzystywaniem do wykonywania czynności opodatkowanych VAT).

W omawianej sytuacji uczestnik forum nie ma prawa do odliczenia VAT na podstawie paragonu na kwotę powyżej 450 zł, niezależnie od tego, że zawiera on jego NIP. Dokumentu tego w świetle ww. przepisów nie można bowiem uznać za fakturę uproszczoną. Na podstawie tego paragonu uczestnik forum może zwrócić się do sprzedawcy o wystawienie faktury dokumentującej zakup. Jak stanowi art. 106b ust. 5 ustawy o VAT, w przypadku sprzedaży zaewidencjonowanej przy zastosowaniu kasy rejestrującej potwierdzonej paragonem fiskalnym fakturę na rzecz podatnika podatku lub podatku od wartości dodanej wystawia się wyłącznie, jeżeli paragon potwierdzający dokonanie tej sprzedaży zawiera numer, za pomocą którego nabywca towarów lub usług jest zidentyfikowany na potrzeby podatku lub podatku od wartości dodanej.

Na podstawie wystawionej przez sprzedawcę faktury uczestnik forum będzie mógł odliczyć uwzględniony w niej VAT. Będzie to możliwe pod warunkiem, że zakup ma związek z wykorzystywaniem do wykonywania czynności opodatkowanych VAT oraz pod warunkiem niezaistnienia przesłanek negatywnych wskazanych w art. 88 ustawy o VAT. Przepis ten zawiera listę wyjątków, które pozbawiają podatnika prawa do odliczenia VAT (np. gdy transakcja udokumentowana fakturą nie podlega opodatkowaniu).

Małgorzata Smolnik

## WSKAZÓWKI DLA PRZEDSIĘBIORCY

(pytanie nr 1500383)

**Ważność orzeczenia, które wygłosił w lipcu br.**

Pod koniec lipca br. orzeczenie o stopniu niepełnosprawności pracownika utraciło ważność. Czy na mocy obowiązujących przepisów jest ono nadal ważne?

Ważność orzeczenia pracownika, o którym mowa w pytaniu, uległa automatycznemu wydłużeniu do dnia 30 września br. Poza tym, na mocy przepisów ustawy o zmianie ustawy o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych (Dz. U. z 2024 r. poz. 1165) możliwe jest zachowanie ważności dotychczasowych orzeczeń ustalających niepełnosprawność albo orzeczeń ustalających stopień niepełnosprawności do dnia wydania kolejnego ostatecznego orzeczenia, nie dłużej jednak niż do ostatniego dnia szóstego miesiąca następującego po dacie określającej tę ważność – pod warunkiem złożenia przez osobę niepełnosprawną wniosku o wydanie kolejnego orzeczenia o niepełnosprawności albo o stopniu niepełnosprawności w okresie ważności odpowiednio orzeczenia o niepełnosprawności albo o stopniu niepełnosprawności. W przypadku orzeczeń o niepełnosprawności wprowadzono

zastrzeżenie, że zachowują ważność nie dłużej niż do dnia ukończenia 16. roku życia przez osobę posiadającą orzeczenie o niepełnosprawności.

Zatem, jeżeli pracownik, o którym mowa w pytaniu, przed dniem 30 września br. złożył wniosek o udzielenie kolejnego orzeczenia, wówczas ważność dotychczasowego dokumentu zostanie zachowana do dnia wydania kolejnego ostatecznego orzeczenia, nie dłużej jednak niż do ostatniego dnia szóstego miesiąca następującego po dacie określającej tę ważność.

Co istotne, osoba, która złożyła wniosek o wydanie nowego orzeczenia, uzyskuje od przewodniczącego powiatowego zespołu do spraw orzekania o niepełnosprawności zaświadczenie potwierdzające złożenie tego wniosku oraz określające termin ważności dotychczas posiadanej przez wnioskodawcę dokumentu.

Kinga Romas

## OŚWIATA

## Obowiązki szkoły w razie wypadku ucznia

Podczas przerwy między lekcjami moja córka została popchnięta na boisku szkolnym przez koleżkę. Na skutek tego zdarzenia złamała rękę oraz uszkodziła sobie jeden ząb. O sprawie dowiedziałam się od dziecka po jego powrocie ze szkoły. Przez cały dzień nikt ze strony placówki nie skontaktował się ze mną. Czy rodzice bądź opiekunowie dziecka nie powinni zostać o takim zdarzeniu poinformowani przez szkołę?

Pracownicy szkoły powinni w takiej sytuacji postępować zgodnie z procedurą określoną w rozporządzeniu MENiS w sprawie bezpieczeństwa i higieny w publicznych i niepublicznych szkołach i placówkach (Dz. U. z 2020 r. poz. 1604 ze zm.). Przede wszystkim pracownik szkoły (placówki), który powziął wiadomość o wypadku, niezwłocznie zapewnia poszkodowanemu opiekę, w szczególności sprawną pomoc fachową pomoc medyczną, a w miarę możliwości udzielając poszkodowanemu pierwszej pomocy. Wypadkiem będzie zdarzenie nagłe, wywołane przyczyną zewnętrzną w stosunku do ucznia, który mu uległ, powodujące u niego uraz. Chodzi oczywiście jedynie o te wypadki, które zdarzyły się podczas sprawowania przez szkołę opieki nad uczniem.

O każdym wypadku zawiadamia się niezwłocznie rodziców (opiekunów) poszkodowanego,

pracownika służby bhp, społecznego inspektora pracy, organ prowadzący szkołę lub placówkę oraz radę rodziców. O wypadku śmiertelnym, ciężkim i zbiorowym, zawiadamia się niezwłocznie prokuratora i organ sprawujący nadzór pedagogiczny, a o wypadku, do którego doszło w wyniku zatrucia, zawiadamia się niezwłocznie Państwowego Inspektora Sanitarnego. Zawiadomień, o których mowa, dokonuje dyrektor lub upoważniony przez niego pracownik. Sprawę wypadku bada zespół wypadkowy. Po przeprowadzeniu postępowania wypadkowego sporządzany jest na urzędowym formularzu protokół wypadkowy. Przewodniczący zespołu poucza poszkodowanego lub reprezentującego go osoby o przysługujących im prawach w toku postępowania wypadkowego.

Protokół wypadkowy należy sporządzić zasadniczo w termi-

nie 21 dni od dnia zakończenia postępowania wypadkowego i niezwłocznie doręczyć osobom uprawnionym do zaznajomienia się z materiałami tego postępowania. Z treścią protokołu i innymi materiałami postępowania wypadkowego zaznajamia się poszkodowanego pełnoletniego bądź rodziców (opiekunów) poszkodowanego małoletniego. W ciągu 7 dni od dnia doręczenia osoby uprawnione mogą złożyć zastrzeżenia do ustaleń protokołu. Zastrzeżenia składa się ustnie lub na piśmie przewodniczącemu zespołu. Po rozpatrzeniu zastrzeżeń organ może zlecić dotychczasowemu zespołowi wyjaśnienie ustaleń protokołu lub przeprowadzenie określonych czynności dowodowych bądź powołać nowy zespół celem ponownego przeprowadzenia postępowania.

.....  
Dawid Szwarz

## PODATKI

## Wyższy podatek od nieruchomości w 2025 r.

W listopadzie br. ukończę budowę domu jednorodzinnego. Płacę na ten moment podatek od nieruchomości jedynie za grunt. Z tego co wiem, po zakończeniu budowy opodatkowaniu podlegać będzie również budynek. Czy wiadomo już, jakie stawki podatkowe w podatku od nieruchomości będą obowiązywać w 2025 r.?

TAK. Rzeczywiście Czytelnik będzie musiał płacić podatek od nieruchomości również od budynku. Podstawę opodatkowania stanowić będzie powierzchnia użytkowa tego obiektu. Co istotne, w przypadku nowo wybudowanych budynków, obowiązek

podatkowy nie powstaje od razu po zakończeniu budowy. Jeżeli bowiem okolicznością, od której jest uzależniony obowiązek podatkowy, jest istnienie budowli albo budynku lub ich części, obowiązek podatkowy powstaje z dniem 1 stycznia roku następującego po

roku, w którym budowa została zakończona albo w którym rozpoczęto użytkowanie budowli albo budynku lub ich części przed ich ostatecznym wykończeniem. Wynika to z art. 6 ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2023 r. poz. 70). Jeśli zatem Czytelnik zakończy budowę bądź przystąpi do użytkowania budynku przed końcem 2024 r., podatek za dom będzie musiał płacić od stycznia 2025 r.

Wysokość stawek w podatku od nieruchomości ustala corocznie rada gminy, przy czym stawki te nie mogą być wyższe niż kwoty maksymalne określone w drodze obwieszczenia przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych. Stawki maksymalne, które będą obowiązywać w 2025 r., ustalone zostały w obwieszczeniu Ministra Finansów w tej sprawie (Mon. Pol. z 2024 r. poz. 716).

.....  
D.S.

## Maksymalna wysokość podatku od nieruchomości w 2025 r.

Stawki podatku od nieruchomości w 2025 r. nie mogą przekroczyć rocznie m.in. od:

– gruntów:

- związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, bez względu na sposób zakwalifikowania w ewidencji gruntów i budynków – 1,38 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni,
- pozostałych (poza pewnymi wyjątkami) – 0,73 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni,

– budynków lub ich części:

- mieszkalnych – 1,19 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej,
- związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz od budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej – 34 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej,
- pozostałych (poza pewnymi wyjątkami) – 11,48 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej.

## PRAWO BUDOWLANE

## 65 dni na wydanie pozwolenia na budowę

Zamierzam realizować inwestycję, która wymaga pozwolenia na budowę. Czy przepisy przewidują maksymalny termin, w którym starostwo powinno wydać decyzję w tej sprawie?

TAK. Wniosek o wydanie pozwolenia na budowę powinien być załatwiony bez zbędnej zwłoki, czyli takiej, która wynika np. z nieuzasadnionych odstępów czasu pomiędzy poszczególnymi czynnościami dokonywanymi przez organ czy błędnymi jego działaniami powodującymi przewlekłość postępowania. W przypadku gdy starostwo nie wyda decyzji w sprawie pozwolenia na budowę zasadniczo w terminie 65 dni od dnia złożenia wniosku, organ wyższego stopnia wymierza temu organowi w drodze postanowienia karę w wysokości 500 zł za każdy dzień zwłoki. Przewiduje to art. 36

ust. 8 Prawa budowlanego (Dz. U. z 2024 r. poz. 725 ze zm.).

Choć wpływ z kar stanowi dochód budżetu państwa, a inwestor nie ponosi żadnej bezpośredniej korzyści z ukarania organu, to jednak określenie ustawowego terminu, w którym organ powinien zakończyć postępowanie i rozstrzygnąć sprawę, stanowi w istocie rzeczy gwarancję ochrony praw inwestora do rozpatrzenia wniosku w rozsądnym terminie. Inwestor musi pamiętać, że do powyższego terminu nie wlicza się terminów przewidzianych w przepisach prawa do dokonania określonych czynności oraz okresów zawiesz-

nia postępowania. W judykaturze podkreśla się, że powołany przepis nie stanowi podstawy do niewliczenia terminów wszelkich tych czynności organu administracji publicznej, które jakkolwiek wynikają z przepisów prawa (w tym z K.p.a.), to jednak stanowią zwykłe elementy składające się na to postępowanie, niewymagające dodatkowych, nadzwyczajnych działań zmierzających do nadania sprawie właściwego biegu.

Ponadto nie wlicza się okresów opóźnień spowodowanych z przyczyn niezależnych od organu bądź z winy strony.

.....  
D.S.

## RODZINA

## Sądowe rozstrzygnięcia w przedmiocie władzy rodzicielskiej

Mam problemy wychowawcze z małoletnią córką. Córka zaczęła spożywać alkohol, stała się agresywna w stosunku do rówieśników, opuszcza zajęcia szkolne. Psycholog szkolny poinformował mnie, że jeśli sytuacja nie ulegnie poprawie, dyrekcja szkoły będzie zmuszona skierować sprawę do sądu. Jakie rozstrzygnięcia w sprawie wychowania małoletniego dziecka mogą zostać podjęte przez sąd rodzinny?

Dziecko pozostaje aż do pełnoletności pod władzą rodzicielską. Władza rodzicielska powinna być wykonywana tak, jak tego wymaga dobro dziecka i interes społeczny. W sytuacji gdy wspomniane dobro dziecka jest zagrożone, sąd opiekuńczy wyda odpowiednie zarządzenia. Reguluje to art. 109 § 1 Kodeksu rodzinnego i opiekuńczego (Dz. U. z 2023 r. poz. 2809).

Sąd opiekuńczy może m.in. zobowiązać rodziców oraz małoletniego do określonego postępowania, określić, jakie czynności nie mogą być przez rodziców dokonywane bez zezwolenia sądu, albo poddać rodziców innym ograniczeniom, jakim podlega opiekun czy poddać wykonywanie władzy rodzicielskiej stałemu nadzorowi kuratora sądowego (art. 109 § 2 K.r.o.). Sąd może również zarządzić umieszczenie małoletniego w rodzinie zastępczej, rodzinnym domu dziecka albo w instytucjonalnej pieczy zastępczej, niemniej może do tego dojść, gdy uprzednio stosowane inne (łagodniejsze) środki nie doprowadziły do usunięcia stanu zagrożenia dobra dziecka. Sąd opiekuńczy może na podstawie powołanego przepisu

wydać każde zarządzenie, jakiego w danych okolicznościach wymaga dobro dziecka. Zawarte w tym przepisie wyliczenie zarządzeń opiekuńczych ma charakter przykładowy (por. postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 10 maja 2000 r., sygn. akt III CKN 845/00). Należy pamiętać, że zarządzenia wydane przez sąd na podstawie powołanego przepisu nie stanowią represji w odniesieniu do rodziców, a jedynym ich celem jest ochrona zagrożonego dobra dziecka. Wydanie zarządzeń jest konieczne w przypadku niewłaściwego wykonywania władzy rodzicielskiej. Środek taki stanowi ostrzeżenie dla rodziców, że w sposób nieprawidłowy wykonują władzę, co może prowadzić do jej dalszego ograniczenia, a w dalszej kolejności (w ostateczności) do pozbawienia władzy rodzicielskiej.

Co istotne, podstawą wydania orzeczenia w tego rodzaju sprawach jest sam fakt zagrożenia dobra dziecka (a nie naruszenia) i to bez względu na to, po czyjej stronie leżały przyczyny skutkujące powstaniem takiego stanu rzeczy.

.....  
D.S.

## PRAWO DROGOWE

## Wniesienie skargi na przebieg egzaminu na prawo jazdy

Drugi raz nie zdałem praktycznej części egzaminu na prawo jazdy kategorii B. Uważam, że decyzja egzaminatora nie była prawidłowa. Z tego co wiem, egzamin był nagrywany. Czy mogę zakwestionować jego wynik bądź sposób, w jaki był przeprowadzany?

TAK, osoba, która zdawała egzamin na prawo jazdy, może wnieść skargę na jego przebieg. Egzamin państwowy jest organizowany przez wojewódzki ośrodek ruchu drogowego (WORD). Skargi dotyczące egzaminu rozpatruje marszałek województwa. Zgodnie z przepisami skargę dotyczącą egzaminu państwowego wraz z jej uzasadnieniem składa się w terminie 14 dni od dnia, w którym był przeprowadzany egzamin, do marszałka województwa, za pośrednictwem dyrektora WORD. Stanowi o tym art. 68 ust. 1 ustawy o kierujących pojazdami (Dz. U. z 2024 r. poz. 1210). Kluczowym elementem skargi jest zatem jej uzasadnienie. Będzie ono o tyle łatwiejsze, że w wielu przypadkach przebieg części praktycznej egzaminu jest nagrywany (dotyczy to m.in. egzaminu na prawo jazdy kategorii B, którego przebieg jest, co do zasady, zawsze rejestrowany). Zapis części praktycznej egzaminu jest przechowywany przez okres 21 dni od dnia przeprowadzenia egzaminu, natomiast jeśli doszło do złożenia skargi, zapis przechowywany jest aż do czasu zakończenia postępowania wyjaśniającego. Osoba składająca skargę musi również wyraźnie wskazać, co jest przedmiotem zażalenia – np. tylko wynik eg-

zaminu czy przykładowo również zachowanie egzaminatora.

Dyrektor WORD przesyła skargę wraz z wyjaśnieniami i niezbędną dokumentacją, w tym odpowiednio z zapisem przebiegu praktycznej części egzaminu państwowego (jeśli przebieg części praktycznej był rejestrowany) lub wraz z pisemną informacją egzaminatora nadzorującego (gdy został wyznaczony do udziału w egzaminie), w terminie 14 dni od dnia jej złożenia.

## Unieważniony egzamin przeprowadza się ponownie na koszt wojewódzkiego ośrodka ruchu drogowego.

Marszałek województwa, w drodze decyzji administracyjnej, unieważnia egzamin państwowy, jeżeli egzaminowi została poddana osoba, która zgodnie z przepisami nie mogła być egzaminowana (np. nie spełniała wymagań dotyczących minimalnego wieku umożliwiającego przystąpienie do egzaminu) bądź gdy egzamin był przeprowadzony w sposób niezgodny z przepisami ustawy, a ujawnione nieprawidłowości miały wpływ na jego wynik. Owo naruszenie ustawy musi bezpośrednio przekładać się na zasadność końcowego wyniku egzaminu.

.....  
D.S.

## Więcej aktualnych wskaźników i stawek w serwisie

[www.wskazniki.gofin.pl](http://www.wskazniki.gofin.pl)

- aktualizowane na bieżąco
- usystematyzowany podział tematyczny
- widoczne ostatnie zmiany

### PODRÓŻE SŁUŻBOWE

#### Diety i ryczałty

	od 1.01.2023 r.
Dieta	45 zł
Ryczałt za nocleg	67,50 zł
Ryczałt na dojazdy	9 zł

#### Stawki za 1 km przebiegu

	od 17.01.2023 r.
samochód osobowy o poj. silnika: • do 900 cm <sup>3</sup>	0,89 zł
• powyżej 900 cm <sup>3</sup>	1,15 zł
motocykl	0,69 zł
motorower	0,42 zł

#### Podróże zagraniczne (wybrane państwa)

Państwo	Waluta	od 29.11.2022 r.	
		Dieta	Limit na noclegi
Austria	EUR	57	150
Belgia	EUR	55	200
Dania	DKK	446	1.430
Finlandia	EUR	53	180
Francja	EUR	55	200
Grecja	EUR	50	160
Hiszpania	EUR	50	200
Holandia	EUR	50	150
Irlandia	EUR	52	160
Luksemburg	EUR	55	200
Niemcy	EUR	49	170
Portugalia	EUR	49	150
Szwecja	SEK	510	2.000
Wielka Brytania	GBP	45	220
Włochy	EUR	53	192
USA	USD	59	200
w tym: - Nowy Jork - Waszyngton			350 300

### PODRÓŻE SŁUŻBOWE (przydatne strony)

[www.rozlicznie delegacji.pl](http://www.rozlicznie delegacji.pl)  
[www.przepisy.gofin.pl](http://www.przepisy.gofin.pl)  
[www.kodekspracy.pl](http://www.kodekspracy.pl)

### WPLATY NA PFRON

podstawa 8.038,41 zł

za wrzesień, październik i listopad 2024 r.

Kwotę stanowi przeciętne miesięczne wynagrodzenie w gospodarce narodowej w II kwartale 2024 r.

### ROZLICZENIA PIENIĘŻNE PRZEDSIĘBIORCÓW

od stycznia 2017 r. 15.000 zł

### ODSETKI

#### Ustawowe

	od 7.09. 2023 r.	od 5.10. 2023 r.
za opóźnienie	11,50%	11,25%
kapitałowe	9,50%	9,25%

#### Maksymalne

	od 7.09. 2023 r.	od 5.10. 2023 r.
za opóźnienie	23%	22,5%
kapitałowe	19%	18,5%

#### Ustawowe za opóźnienie w transakcjach handlowych

	od 1.01.2024 r. do 31.12.2024 r.
podmiot publiczny będący podmiotem leczniczym	13,75%
podmiot inny niż publiczny będący podmiotem leczniczym	15,75%

#### Od zaległości podatkowych

	od 7.09. 2023 r.	od 5.10. 2023 r.
podstawowe	15%	14,50%
obniżone (50%)	7,50%	7,25%
podwyższone (150%)	22,50%	21,75%

### SKŁADKI ZUS

Miesięczna podstawa wymiaru składek społecznych od 1.01. do 30.06.2024 r. dla przedsiębiorców opłacających je od 30% kwoty minimalnego wynagrodzenia wynosi 1.272,60 zł (tj. 30% z kwoty 4.242 zł).

#### Składki 1.01.-30.06.2024 r.

Rodzaj ubezpieczenia	Stawka	Kwota
emerytalne	19,52%	248,41 zł
rentowe	8%	101,81 zł
chorobowe	2,45%	31,18 zł
wypadkowe	x*)	x*)

Miesięczna podstawa wymiaru składek społecznych od 1.07. do 31.12.2024 r. dla przedsiębiorców opłacających je od 30% kwoty minimalnego wynagrodzenia wynosi 1.290 zł (tj. 30% z kwoty 4.300 zł).

#### Składki 1.07.-31.12.2024 r.

Rodzaj ubezpieczenia	Stawka	Kwota
emerytalne	19,52%	251,81 zł
rentowe	8%	103,20 zł
chorobowe	2,45%	31,61 zł
wypadkowe	x*)	x*)

Miesięczna podstawa wymiaru składek społecznych w 2024 r. dla przedsiębiorców i osób współpracujących opłacających je od 60% prognozowanego przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego przyjętego do ustalenia kwoty ograniczenia rocznej podstawy wymiaru składek emerytalno-rentowych ogłoszonego na dany rok kalendarzowy wynosi 4.694,40 zł (tj. 60% z kwoty 7.824 zł).

#### Składki za 2024 r.

Rodzaj składki	Stawka	Kwota
emerytalna	19,52%	916,35 zł
rentowa	8%	375,55 zł
chorobowa	2,45%	115,01 zł
wypadkowa	x*)	x*)

\*) (Dz. U. z 2022 r. poz. 740)

### ŚWIADCZENIE Z PROGRAMU „AKTYWNY RODZIC”

Okres obowiązywania od 1.10.2024 r.

Rodzaj świadczenia	Wysokość świadczenia	
	podstawowa	w przypadku dziecka z niepełnosprawnością
„aktywni rodzice w pracy”	1.500 zł miesięcznie na dziecko	1.900 zł miesięcznie na dziecko
„aktywnie w domu”	500 zł miesięcznie na dziecko w rodzinie	
„aktywnie w żłobku”	1.500 zł* miesięcznie na dziecko w żłobku, klubie dziecięcym lub u dziennego opiekuna	1.900 zł* miesięcznie na dziecko w żłobku, klubie dziecięcym lub u dziennego opiekuna

\* Kwota świadczenia nie może być wyższa niż wysokość opłaty, jaką rodzic ponosi za pobyt dziecka w żłobku, klubie dziecięcym lub u dziennego opiekuna.

### ODSZKODOWANIA ZA WYPADKI PRZY PRACY LUB CHOROBY ZAWODOWE

Okres	1.04.2024 r. - 31.03.2025 r.
1.431 zł	za każdy procent stałego lub długotrwałego uszczerbku na zdrowiu
1.431 zł	za każdy procent stałego lub długotrwałego uszczerbku na zdrowiu, z tytułu zwiększenia tego uszczerbku co najmniej o 10 punktów procentowych
25.044 zł	z tytułu orzeczenia całkowitej niezdolności do pracy oraz niezdolności do samodzielnej egzystencji ubezpieczonego
25.044 zł	z tytułu orzeczenia całkowitej niezdolności do pracy oraz niezdolności do samodzielnej egzystencji wskutek pogorszenia się stanu zdrowia rencisty
128.799 zł	gdy do jednorazowego odszkodowania jest uprawniony małżonek lub dziecko zmarłego ubezpieczonego lub rencisty
64.399 zł	gdy do jednorazowego odszkodowania jest uprawniony członek rodziny zmarłego ubezpieczonego lub rencisty inny niż małżonek lub dziecko
128.799 zł	gdy do jednorazowego odszkodowania są uprawnieni równocześnie małżonek i jedno lub więcej dzieci zmarłego ubezpieczonego lub rencisty, oraz 25.044 zł z tytułu zwiększenia tego odszkodowania przysługującego na każde z tych dzieci
128.799 zł	gdy do jednorazowego odszkodowania jest uprawnionych równocześnie dwoje lub więcej dzieci zmarłego ubezpieczonego lub rencisty, oraz 25.044 zł z tytułu zwiększenia tego odszkodowania przysługującego na drugie i każde następnego dziecko
25.044 zł	gdy obok małżonka lub dzieci do jednorazowego odszkodowania są uprawnieni równocześnie inni członkowie rodziny zmarłego ubezpieczonego lub rencisty, każdemu z nich niezależnie od odszkodowania przysługującego małżonkowi lub dzieciom
64.399 zł	gdy do jednorazowego odszkodowania są uprawnieni tylko członkowie rodziny inni niż małżonek lub dzieci zmarłego ubezpieczonego lub rencisty, oraz 25.044 zł z tytułu zwiększenia tego odszkodowania przysługującego na drugiego i każdego następnego uprawnionego

### DOBROWOLNE UBEZPIECZENIE ZDROWOTNE

Składka na dobrowolne ubezpieczenie zdrowotne obowiązująca w III kwartale 2024 r. wynosi miesięcznie nie mniej niż 735,18 zł.

Przeciętne wynagrodzenie w sektorze przedsiębiorstw, włącznie z wypłatami z zysku, w II kwartale 2024 r. wyniosło 8.168,67 zł.

### WYNAGRODZENIA

Minimalne wynagrodzenie za pracę

- od 1.01.2024 r. 4.242 zł
- od 1.07.2024 r. 4.300 zł

Minimalna stawka godzinowa

- od 1.01.2024 r. 27,70 zł
- od 1.07.2024 r. 28,10 zł

Przeciętne wynagrodzenie miesięczne w sierpniu 2024 r.

- w sektorze przedsiębiorstw 8.189,74 zł
- bez wypłat nagród z zysku 8.182,08 zł

### CENY TOWARÓW I USŁUG

w sierpniu 2024 r. 100,1 (wzrost cen o 0,1%)

w II kwartale 2024 r. 101,4 (wzrost cen o 1,4%)

w 2023 r. 111,4 (wzrost cen o 11,4%)

Uwaga: najnowsze zmiany zaznaczono kolorem.

Opracowała: Małgorzata Wala

### TABELA KURSÓW ŚREDNICH NBP

Nazwa waluty	Kod waluty	Tabela nr 183/A/2024 z dnia 19.09.2024	Tabela nr 184/A/2024 z dnia 20.09.2024	Tabela nr 185/A/2024 z dnia 23.09.2024	Tabela nr 186/A/2024 z dnia 24.09.2024	Tabela nr 187/A/2024 z dnia 25.09.2024
bat (Tajlandia)	1 THB	0,1155	0,1160	0,1168	0,1165	0,1166
dolar amerykański	1 USD	3,8249	3,8317	3,8571	3,8300	3,8117
dolar australijski	1 AUD	2,6110	2,6094	2,6275	2,6182	2,6244
dolar Hongkongu	1 HKD	0,4908	0,4918	0,4954	0,4919	0,4895
dolar kanadyjski	1 CAD	2,8237	2,8240	2,8422	2,8346	2,8386
dolar nowozelandzki	1 NZD	2,3930	2,3900	2,4055	2,4019	2,4088
dolar singapurski	1 SGD	2,9614	2,9670	2,9830	2,9716	2,9678
euro	1 EUR	4,2693	4,2779	4,2785	4,2668	4,2634
forint (Węgry)	100 HUF	1,0816	1,0847	1,0847	1,0804	1,0791
frank szwajcarski	1 CHF	4,5209	4,5223	4,5321	4,5173	4,5027
funt szterling	1 GBP	5,0728	5,0961	5,1187	5,1237	5,1001
hrywna (Ukraina)	1 UAH	0,0922	0,0926	0,0932	0,0925	0,0924
jen (Japonia)	100 JPY	2,6784	2,6643	2,6862	2,6544	2,6482
korona czeska	1 CZK	0,1702	0,1704	0,1706	0,1697	0,1698
korona duńska	1 DKK	0,5723	0,5735	0,5736	0,5722	0,5717
korona islandzka	100 ISK	2,8032	2,8089	2,8130	2,8127	2,8216
korona norweska	1 NOK	0,3659	0,3649	0,3662	0,3671	0,3659
korona szwedzka	1 SEK	0,3776	0,3766	0,3766	0,3775	0,3768
lej rumuński	1 RON	0,8581	0,8598	0,8602	0,8575	0,8568
lew (Bułgaria)	1 BGN	2,1828	2,1872	2,1875	2,1816	2,1799
lira turecka	1 TRY	0,1123	0,1129	0,1131	0,1121	0,1117

Tabele kursów średnich Narodowego Banku Polskiego aktualizowane w każdy dzień roboczy po godzinie 12<sup>15</sup> dostępne w serwisie Wskaźniki i stawki – ostatnie zmiany.

**GAZETA PODATKOWA**

Redakcja  
Owocowa 8, 66-400 Gorzów Wielkopolski  
tel. 95 720 85 40  
e-mail: redakcja@gazetapodatkowa.pl  
gazetapodatkowa.pl

Redaktor Naczelna  
Agnieszka Zajac

Biuro Obsługi Klienta  
tel. 95 720 85 40

**Wydawca**  
Wydawnictwo Podatkowe GOFIN sp. z o.o.  
Owocowa 8, 66-400 Gorzów Wielkopolski  
gofin.pl

Prezes Zarządu  
Czesław Sławski

Dyrektor Naczelna  
Małgorzata Klos

Druk  
Agora SA, Daniszewska 27, Warszawa

**Zamówienia na prenumeratę**  
Zamówienia przyjmują placówki pocztowe na terenie całego kraju oraz prywatni kolporterzy w tym Kolporter sp. z o.o., Garmond Press SA.

Szczegółowe informacje na stronie sklep.gofin.pl w zakładce: Gazeta Podatkowa » Zamówienia u kolportera.

**Prenumerata bezpośrednio u Wydawcy**  
sklep.gofin.pl, tel. 95 720 85 40

**Wpłata na prenumeratę**  
Wydawnictwo Podatkowe GOFIN Gorzów Wlkp.  
nr konta: 14 1030 1133 0000 0000 3533 0000

Już w następnym numerze (czwartek, 3.10.2024 r.)

praktyczny dodatek

# Leasing w księgach rachunkowych



Zamów prenumeratę, a nie ominie Cię żaden dodatek!

tel. 95 720 85 40,  
[sklep.gofin.pl](http://sklep.gofin.pl)



# LIMITY W SKŁADKACH ZUS, O KTÓRYCH POWINIEN PAMIĘTAĆ PŁATNIK

1. Roczne ograniczenie podstawy wymiaru składek emerytalno-rentowych	str. 1	8. Ubezpieczenia w ZUS po przekroczeniu limitu	str. 2
2. Obowiązkowa kontrola wysokości podstawy wymiaru składek	str. 1	9. Limit opłacania składek społecznych w ramach małego ZUS	str. 3
3. Nie wszystkie przychody wlicza się do rocznego limitu	str. 1	10. Ustalenie prawa do ponownego opłacania małego ZUS	str. 3
4. Dwuletnia możliwość opłacania preferencyjnego ZUS	str. 2	11. Miesięczny limit dla podstawy wymiaru składki chorobowej	str. 3
5. Niewłaściwie ustalona kwota przekroczenia	str. 2	12. Podstawa wymiaru składek dla osób na urlopie wychowawczym	str. 4
6. Wyliczenie kwoty ograniczenia przy pracy w dwóch firmach	str. 2	13. Wysokość składek ZUS po zmianie etatu	str. 4
7. Limit też dla dobrowolnych składek	str. 2	14. Niższa podstawa wymiaru składek a urlop wychowawczy	str. 4
		15. Składki na Fundusz Pracy i Fundusz Solidarnościowy	str. 4

## 1. Roczne ograniczenie podstawy wymiaru składek emerytalno-rentowych

Podstawa wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalno-rentowe (obowiązkowe i dobrowolne) jest ograniczona w danym roku kalendarzowym. Stanowi o tym art. 19 ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz. U. z 2024 r. poz. 497). Z treści tego przepisu wynika, że roczna podstawa wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalno-rentowe w danym roku kalendarzowym nie może przekroczyć granicy, która odpowiada 30-krotności prognozowanego przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego w gospodarce narodowej na dany rok kalendarzowy, określonego w ustawie budżetowej, ustawie o przewidywanym budżetowym lub ich projektach. Ponadto wskazuje on, że jeśli odpowiednie ustawy nie zostały uchwalone, wówczas wynagrodzenie to ustala się na podstawie przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia z trzeciego kwartału roku poprzedniego.

Do czasu osiągnięcia przez danego ubezpieczonego kwoty rocznej podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalno-rentowe płatnik składek (np. pracodawca,

zleceniodawca) nalicza i potrąca za ubezpieczonego składki na te ubezpieczenia od pełnej podstawy wymiaru. Z obowiązku tego jest zwolniony (do końca roku kalendarzowego), gdy ubezpieczony osiągnie przychód w wysokości tego limitu. Wtedy od nadwyżki ponad jego kwotę zaprzestaje dalszego pobierania i opłacania składek na ubezpieczenia emerytalno-rentowe. Należy pamiętać, że:

- ustalając roczny limit podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe w 2024 r., trzeba uwzględnić przychód podlegający oskładkowaniu uzyskany w tym roku, licząc narastająco począwszy od stycznia 2024 r.,
- przy ustalaniu rocznego limitu podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe należy wziąć pod uwagę wszystkie tytuły do ubezpieczeń w danym roku kalendarzowym, od których były rozliczane składki na te ubezpieczenia.

Wobec tego w sytuacji, gdy do opłacania składek na te ubezpieczenia jest zobowiązanych kilku

płatników, wtedy przy ustalaniu kwoty tego pułapu należy zsumować podstawy wymiaru ze wszystkich tytułów, z których są odprowadzane składki na ubezpieczenia emerytalne i rentowe w danym roku kalendarzowym.

**W 2024 r. kwota ograniczenia rocznej podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe wynosi 234.720 zł, a przyjęta do jej ustalenia kwota przeciętnego wynagrodzenia – 7.824 zł.**

Co ważne, kwotę ograniczenia, o którym mowa, stosuje się także przy ustalaniu podstawy wymiaru składki na Fundusz Emerytur Pomostowych, na co wskazuje art. 36 ust. 3 ustawy o emeryturach pomostowych (Dz. U. z 2023 r. poz. 164 ze zm.). To oznacza, że składkę na ten fundusz nalicza się od pełnej podstawy wymiaru do momentu osiągnięcia przez ubezpieczonego kwoty rocznego limitu podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe.

## 2. Obowiązkowa kontrola wysokości podstawy wymiaru składek

Bieżącą kontrolę podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalno-rentowe zasadniczo prowadzi płatnik składek (np. pracodawca). Jest tak wtedy, gdy ubezpieczony (np. pracownik) jest zatrudniony tylko w jego firmie. Składki na te ubezpieczenia są wówczas za niego opłacane do ZUS jedynie przez tego płatnika. Źródłem informacji, na podstawie której pracodawca zaprzestaje ich dalszego opłacania (z powodu osiągnięcia przez pracownika rocznej kwoty granicznej), jest posiadana przez niego własna dokumentacja płacowa. Nie będzie tak jednak gdy pracownik wykonuje pracę np. w dwóch różnych zakładach. W takim przypadku składki emerytalne i rentowe są za niego opłacane przez dwóch pracodawców. Obowiązek wspomnianej kontroli spoczywa wyłącznie

na pracowniku. To on informuje o przekroczeniu kwoty rocznego limitu podstawy wymiaru tych składek wszystkich swoich płatników. Zawiadamia ich m.in. o:

- łącznym przychodzie uzyskanym od początku roku kalendarzowego do miesiąca poprzedzającego miesiąc przekroczenia oraz
- wysokości przychodu uzyskanego w miesiącu przekroczenia u drugiego płatnika.

Dodatkowo w informacji takiej pracownik może także zaznaczyć, aby podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalno-rentowe pomniejszył (do kwoty niepowodującej przekroczenia jej rocznej granicy) tylko jeden z nich. Będzie tak, gdy wskazany przez niego płatnik wyrazi na to zgodę. Wówczas wszyscy pozostali płatnicy w dokumentach rozlicze-

niowych przekazywanych za pracownika do ZUS (tj. w imiennym raporcie ZUS RCA) powinni wykazać zerowe podstawy wymiaru składek emerytalno-rentowych.

Jeśli natomiast w przekazywanym zawiadomieniu pracownik nie wskaże takiej informacji, każdy płatnik (we własnym zakresie) zobowiązany jest ustalić podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalno-rentowe, która nie spowoduje przekroczenia jej rocznego limitu. Ponadto informację o przekroczeniu limitu podstawy wymiaru tych składek może podać również ZUS.

Informację o osiągnięciu przez ubezpieczonego rocznej kwoty granicznej wykazuje się w dokumentach rozliczeniowych, tj. w imiennym raporcie ZUS RCA, podając w nim właściwy kod informacji.

## 3. Nie wszystkie przychody wlicza się do rocznego limitu

**Jedna z naszych pracownic na koniec września 2024 r. osiągnęła roczny limit podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe. Czy kwotę dodatku funkcyjnego wypłaconego jej za okres pobierania zasiłku chorobowego, który nie podlega składkom ZUS, powinniśmy wliczyć jej do kwoty tego limitu?**

NIE. Składnik wynagrodzenia, który jest wyłączony z podstawy wymiaru składek, nie podlega uwzględnieniu przy ustalaniu rocznej kwoty granicznej przewidzianej dla podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalno-rentowe.

W analizowanym przypadku od kwoty dodatku funkcyjnego wypłaconego pracownicy za okres pobierania zasiłku chorobowego płatnik nie opłacił do ZUS składek na ubezpieczenia społeczne (w konsekwencji też składki na ubezpieczenie zdrowotne). Przychód ten jest bowiem wyłączony z podstawy wymiaru składek na podstawie § 2 ust. 1 pkt 24 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej w sprawie szczególnych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe (Dz. U. z 2023 r. poz. 728 ze zm.). Mocą

tego przepisu wyłączone z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe (a także na wszystkie pozostałe ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenie zdrowotne) są m.in. składniki wynagrodzenia, do których pracownik ma prawo w okresie pobierania wynagrodzenia za czas niezdolności do pracy, zasiłku chorobowego, macierzyńskiego, opiekuńczego, świadczenia rehabilitacyjnego, w myśl postanowień układów zbiorowych pracy lub przepisów o wynagradzaniu, jeżeli są one wypłacane za okres pobierania tego wynagrodzenia lub zasiłku.

Z powyższego wynika, że kwoty tego przychodu (tu: dodatku funkcyjnego) nie uwzględnia się przy wyliczaniu rocznej granicy przewidzianej dla podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalno-rentowe pracownika.

### Przykład

Zakład pracy PRIMA zawarł umowę o pracę z osobą fizyczną (w wieku 58 lat) na okres od 1 lutego do 31 grudnia 2024 r. Pracodawca (jako płatnik składek) zgłosił pracownika z tego tytułu do ubezpieczeń społecznych i ubezpieczenia zdrowotnego w ZUS. Osoba ta poinformowała, że jest też zatrudniona w innej firmie na etacie (tu: firmie KORKO).

We wrześniu 2024 r. pracownik złożył obu płatnikom oświadczenie, że:

- jego przychody na koniec września 2024 r. osiągną roczny limit podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalno-rentowe,
- we wrześniu 2024 r. składki na ubezpieczenia emerytalne i rentowe opłaca za niego obaj pracodawcy, tj. zarówno firma KORKO, jaki i firma PRIMA.

Od kwoty wynagrodzenia wypłaconego pracownikowi od października do grudnia 2024 r. pierwszy i drugi pracodawca będą naliczać za niego tylko składki na ubezpieczenia chorobowe i wypadkowe oraz składkę na ubezpieczenie zdrowotne. Z tego względu w ZUS RCA w pozycji dotyczącej składek na ubezpieczenia emerytalno-rentowe obaj pracodawcy będą wykazywać zarówno zerową podstawę ich wymiaru, jak i kwoty składek na ubezpieczenia emerytalno-rentowe.

## 4. Dwuletnia możliwość opłacania preferencyjnego ZUS

Dwuletni preferencyjny ZUS przysługuje prowadzącym działalność na podstawie art. 18a ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych. Prawo do tej ulgi ma osoba prowadząca działalność gospodarczą na podstawie Prawa przedsiębiorców lub innych przepisów szczególnych, która spełnia poniższe warunki, tj.:

- 1) nie prowadzi lub w okresie ostatnich 60 miesięcy kalendarzowych przed dniem rozpoczęcia wykonywania działalności gospodarczej nie prowadziła pozarolniczej działalności,
- 2) nie wykonuje działalności gospodarczej na rzecz byłego pracodawcy, na rzecz którego przed dniem rozpoczęcia działalności gospodarczej w bieżącym lub w poprzednim roku kalendarzowym wykonywała w ramach stosunku pracy lub spółdzielczego stosunku pracy czynności wchodzące w zakres wykonywanej działalności gospodarczej.

Osoba spełniająca wskazane warunki od dnia rozpoczęcia wykonywania działalności gospodarczej opłaca składki na ubezpieczenia społeczne (tj. emerytalne i ren-

towe, wypadkowe i ewentualnie chorobowe) w okresie pierwszych 24 miesięcy kalendarzowych od zadeklarowanej kwoty, nie niższej jednak niż 30% kwoty minimalnego wynagrodzenia.

W 2024 r. kwota minimalnej płacy zmieniała się dwukrotnie. Od stycznia do czerwca wynosiła 4.242 zł, a od lipca do grudnia wynosi 4.300 zł. Najniższa podstawa wymiaru składek społecznych dla przedsiębiorców opłacających dwuletni preferencyjny ZUS w 2024 r.:

- od stycznia do czerwca wynosiła 1.272,60 zł (30% z kwoty 4.242 zł),
- od lipca do grudnia wynosi 1.290 zł (30% z kwoty 4.300 zł).

Warto podkreślić, że warunek wskazany w pkt 2 musi być spełniony nie tylko pierwszego dnia prowadzenia działalności, ale przez cały 24-miesięczny okres. Oznacza to, że od dnia rozpoczęcia wykonywania działalności na rzecz byłego pracodawcy (choć w części pokrywającej się z czynnościami wykonywanymi wcześniej w ramach stosunku pracy) następuje utrata prawa do tej ulgi.

**Tabela 1. Najniższa podstawa wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne**

Okres	1.01.–30.06.2024 r.	1.07.–31.12.2024 r.
kwota 30% minimalnego wynagrodzenia	1.272,60 zł	1.290,00 zł

**Tabela 2. Wartości składek społecznych w 2024 r. dla osoby opłacającej 2-letni preferencyjny ZUS**

Rodzaj ubezpieczenia	Stawka %	1.01.–30.06.2024 r.	1.07.–31.12.2024 r.
emerytalne	19,52	248,41 zł	251,81 zł
rentowe	8,00	101,81 zł	103,20 zł
chorobowe	2,45	31,18 zł	31,61 zł
wypadkowe	x <sup>1)</sup>	x <sup>1)</sup>	x <sup>1)</sup>

<sup>1)</sup> Stopa procentowa składki na ubezpieczenie wypadkowe ustalana jest zgodnie z rozporządzeniem Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 29 listopada 2002 r. (Dz. U. z 2022 r. poz. 740).

## 5. Niewłaściwie ustalona kwota przekroczenia

Zdarza się, że w informacji przekazanej płatnikom (bądź jednemu z nich) pracownik wpisze błędne dane. W konsekwencji tego płatnik lub płatnicy za wcześniej zaprzestaną potrącać za niego składki na ubezpieczenia emerytalno-rentowe. Następstwem tego jest powstanie na ich kontach w ZUS niedopłaty składek. Skutki takiego błędu ponosi wyłącznie pracownik, co wynika z art. 19 ust. 6 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych.

**Za skutki błędnego zawiadomienia powodującego nieopłacenie należnych składek emerytalno-rentowych odpowiada pracownik.**

W takim przypadku na pracowniku spoczywa obowiązek spłacenia całości powstałego zadłużenia. Oznacza to, że to właśnie pracownik, a nie płatnik składek (bądź płatnicy), jest zobowiązany uregulować:

- należność dotyczącą składek na ubezpieczenia emerytalno-rentowe w części finansowanej z jego środków, jak również
- należność w części, którą zgod-

nie z obowiązującymi zasadami finansowania, opłaca płatnik składek, a także

- powstałe z tego tytułu ewentualne odsetki za zwłokę.

W praktyce spłata zadłużenia odbywa się w ten sposób, że fizycznie zapłaty należnych składek ubezpieczeniowych (wraz z ewentualnymi odsetkami za zwłokę) dokonuje płatnik składek. To on jest bowiem dla ZUS stroną podczas rozliczania składek za ubezpieczonego. Płatnik ma natomiast prawo zwrócić się do ubezpieczonego z roszczeniem o ich opłacenie.

W sytuacji gdy pracownik będzie uchylał się od spłaty powstałego zadłużenia w składkach, zostanie wydana w tej sprawie decyzja zobowiązująca go do jego uregulowania.

Warto dodać, że okres nieopłacania składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe z powodu przekroczenia w trakcie roku kalendarzowego kwoty rocznej podstawy wymiaru składek, traktuje się jak okres ubezpieczenia w rozumieniu przepisów ustawy o emeryturach i rentach z FUS.

## 6. Wyliczenie kwoty ograniczenia przy pracy w dwóch firmach

**Pracownik jest zatrudniony na etacie w dwóch różnych zakładach. W każdym z nich otrzymuje wysokie wynagrodzenie. Na początku września 2024 r. poinformował pracodawców, że we wrześniu br. jego podstawa wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalno-rentowe przekroczy ustalony dla niej roczny limit. Czy przekazana informacja jest wystarczająca do ograniczenia podstawy wymiaru składek na te ubezpieczenia? Jak należy ustalić kwotę, która nie spowoduje przekroczenia rocznego limitu?**

Roczna podstawa wymiaru składek emerytalno-rentowych w danym roku kalendarzowym nie może przekroczyć granicy, która odpowiada 30-krotności prognozowanego przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego w gospodarce narodowej na dany rok kalendarzowy, określonego w ustawie budżetowej, ustawie o przewidywanym budżetowym lub ich projektach (z pewnym zastrzeżeniem, które tutaj pominięto).

Do osiągnięcia kwoty granicznej składki emerytalno-rentowe (także na FEP) płatnik oblicza i przekazuje do ZUS od podstawy ustalonej na zasadach ogólnych. Od nadwyżki ponad tę kwotę nie pobiera już tych składek. Nadal jednak oblicza i opłaca składki chorobową i wypadkową, zdrowotną, na FP, FS i FGŚP.

Płatnik zaprzestaje opłacania składek emerytalno-rentowych z powodu osiągnięcia przez ubezpieczonego w danym roku kalendarzowym kwoty granicznej na podstawie własnej dokumentacji

płacowej. Jeżeli jednak za ubezpieczonego składki emerytalne i rentowe opłaca więcej niż jeden płatnik składek, ubezpieczony jest zobowiązany zawiadomić wszystkich płatników składek o przekroczeniu kwoty granicznej. Za skutki błędnego zawiadomienia powodującego nieopłacenie należnych składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe odpowiada ubezpieczony. Zgodnie z § 10 rozporządzenia MPiPS w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe – w przypadku gdy ubezpieczony składając oświadczenie, poda informacje niezgodne ze stanem faktycznym i powstanie zadłużenie z tytułu składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe, jest on zobowiązany do spłacenia całości tego zadłużenia.

Jeżeli z posiadanej dokumentacji oraz oświadczenia ubezpieczonego zatrudnionego w dwóch zakładach pracy wynika, że w danym miesiącu nastąpi przekrocze-

nie kwoty granicznej podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe, to każdy z pracodawców odprowadza składki na ubezpieczenia emerytalne i rentowe wyliczone, zgodnie z następującą proporcją:

$$a : b = x : c$$

$$x = (a \times c) : b$$

gdzie poszczególne litery oznaczają:

x – kwota przekroczenia kwoty granicznej przez ubezpieczonego za dany miesiąc u pracodawcy X (lub Y),

a – kwota przekroczenia kwoty granicznej ogółem (licząc narastająco od początku roku) za dany miesiąc u obydwu pracodawców,

b – łączna kwota przychodu osiągnięta u pracodawcy X i Y przez ubezpieczonego za miesiąc, w którym nastąpiło przekroczenie,

c – przychód osiągnięty u pracodawcy X (lub Y) za miesiąc, w którym nastąpiło przekroczenie.

## 7. Limit też dla dobrowolnych składek

**We wrześniu 2024 r. przekroczyłam roczny limit podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalno-rentowe. Dwie firmy, w których byłam w tym czasie zatrudniona, za ten miesiąc nie opłaciły już za mnie składek na te ubezpieczenia. Po ustaniu zatrudnienia od 1 października 2024 r. samodzielnie zgłoszę się do ubezpieczeń emerytalno-rentowych. Składki na te ubezpieczenia będę opłacać od kwoty minimalnego wynagrodzenia. Czy roczne ograniczenie podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalno-rentowe dotyczy także osób dobrowolnie objętych tymi ubezpieczeniami?**

TAK. Roczny limit podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalno-rentowe ma zastosowanie nie tylko do osób podlegających tym ubezpieczeniom obowiązkowo, ale również tych, które przystąpiły do nich na zasadzie dobrowolności.

Jeżeli do opłacenia składek na ubezpieczenia emerytalno-rentowe jest zobowiązanych kilku płatników, to przy ustalaniu górnej granicy podstawy wymiaru skła-

dek na te ubezpieczenia sumuje się podstawy ze wszystkich tytułów, z których za danego ubezpieczonego były odprowadzane składki na te ubezpieczenia w danym roku kalendarzowym. Po przekroczeniu rocznego limitu – do końca danego roku kalendarzowego – składki na te ubezpieczenia nie powinny być już odprowadzane. Gdy osoba dobrowolnie podlegająca ubezpieczeniom emerytalnemu i rentowym przed przystąpieniem do

tych ubezpieczeń osiągnęła kwotę odpowiadającą limitowi rocznej podstawy wymiaru składek na te ubezpieczenia, wówczas do końca roku kalendarzowego również nie opłaca już składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe. W przekazywanej za siebie do ZUS deklaracji rozliczeniowej (druk ZUS DRA) w bloku IV. wykazuje zerową podstawę wymiaru oraz zerową kwotę składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe.

## 8. Ubezpieczenia w ZUS po przekroczeniu limitu

**Począwszy od października 2024 r. nie będziemy już opłacać za pracownika składek emerytalno-rentowych. We wrześniu 2024 r. osiągnął on limit podstawy wymiaru tych składek. Czy w tej sytuacji od października do grudnia 2024 r. organ rentowy wyłączy go z podlegania tym ubezpieczeniom?**

NIE. Zaniechanie opłacania przez pracodawcę (jako płatnika) składek na ubezpieczenia emerytalno-rentowe za dany okres (tu: od października do grudnia 2024 r.) z powodu osiągnięcia rocznego limitu podstawy ich wymiaru nie spowoduje wyłączenia pracownika z tych ubezpieczeń przez organ rentowy. Nadal w tym okresie będzie on im podlegał obligatoryjnie.

Gdy pracownik osiągnął roczny limit podstawy wymiaru składek na te ubezpieczenia, wtedy od nadwyżki ponad tę kwotę płatnik zaprzestaje obliczania i przekazywania do ZUS składek emerytalno-rentowych. Nie zwalnia go to jednak z dalszego rozliczania za taką osobę składek na wszystkie pozostałe ubezpieczenia społeczne (czyli chorobowe i wypadkowe), a także składki na ubezpieczenie zdrowotne (w imiennym raporcie ZUS RCA) i ewentualnie

składek na FP i FS oraz FGŚP (w deklaracji rozliczeniowej ZUS DRA). Roczny limitu nie stosuje się bowiem do podstawy wymiaru tych składek.

Trzeba przypomnieć, że okres zaprzestania opłacania składek emerytalno-rentowych z powodu przekroczenia rocznej granicy

podstawy ich wymiaru jest okresem ubezpieczenia, co wynika z art. 19 ust. 7 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych. Potwierdza to również art. 4 pkt 5 ustawy o emeryturach i rentach z FUS (Dz. U. z 2023 r. poz. 1251 ze zm.), zwanej ustawą emerytalną.

### Przykład

Przychody osiągnięte przez pana Marka z tytułu umowy o pracę (zawartej na czas nieokreślony) osiągną w październiku 2024 r. roczny limit podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalno-rentowe wynoszący 234.720 zł. Spowoduje to, że pracodawca, jako płatnik składek, za pana Marka zaprzestanie obliczać i przekazywać do ZUS składki na ubezpieczenia emerytalno-rentowe od nadwyżki ponad tę kwotę. Będzie to miało miejsce od listopada do grudnia 2024 r.

Brak naliczania za niego we wspomnianym okresie składek na obowiązkowe ubezpieczenia emerytalno-rentowe nie wyłączy pana Marka z podlegania tym ubezpieczeniom. Zatem w okresie od listopada do grudnia 2024 r. nadal będzie on podlegał im obligatoryjnie ze stosunku pracy.

## 9. Limit opłacania składek społecznych w ramach małego ZUS

Przedsiębiorca, którego roczny przychód z pozarolniczej działalności gospodarczej uzyskany w poprzednim roku kalendarzowym nie przekroczył kwoty 120.000 zł, może opłacać składki na ubezpieczenia społeczne w ramach tzw. małego ZUS, czyli od podstawy wymiaru uzależnionej od dochodu z pozarolniczej działalności gospodarczej w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych, uzyskanego w poprzednim roku kalendarzowym. Prawo do tej ulgi określa art. 18c ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych. Może z niej skorzystać osoba prowadząca pozarolniczą działalność gospodarczą na podstawie przepisów ustawy – Prawo przedsiębiorców lub innych przepisów szczególnych.

Limit przychodu, od którego zależy prawo do opłacania składek na ubezpieczenia społeczne w niższej wysokości, w ramach tzw. małego ZUS, może ulec proporcjonalnemu zmniejszeniu (art. 18c ust. 7 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych). Ma to miejsce w przypadku, gdy w ciągu poprzedniego roku kalendarzowego przedsiębiorca rozpoczął, zakończył lub zawiesił prowadzenie działalności gospodarczej. Wtedy kwotę 120.000 zł dzieli się przez liczbę dni kalendarzowych w poprzednim roku kalendarzowym i mnoży przez liczbę dni kalendarzowych prowadzenia firmy w poprzednim roku kalendarzowym. Otrzymany wynik zaokrągla się do pełnych groszy w górę, jeśli końcówka jest równa lub wyższa niż 0,5 grosza lub w dół, jeśli jest niższa niż 0,5 grosza.

Liczba dni prowadzenia działalności odpowiada liczbie dni, w której przedsiębiorca podlegał z tego tytułu w poprzednim roku ubezpieczeniom społecznym lub zdrowotnemu. Dlatego nie nale-

ży uwzględniać w niej liczby dni, w których przedsiębiorca wprawdzie prowadził działalność, ale podlegał ubezpieczeniu w KRUS albo za granicą. Trzeba natomiast uwzględnić liczbę dni, w których korzystał z tzw. ulgi na start.

Preferencja ta polega na tym, że przez 6 miesięcy kalendarzowych liczonych od dnia podjęcia działalności gospodarczej przedsiębiorca nie podlega obowiązkowym ubezpieczeniom społecznym. Zgłasza się jedynie do ubezpieczenia zdrowotnego (na formularzu ZUS ZZA, z kodem tytułu ubezpieczenia 05 40 XX) i opłaca za siebie tylko składkę na ubezpieczenie zdrowotne.

Należy jednocześnie pamiętać, że nawet jeśli ubiegłoroczny przychód przedsiębiorcy będzie mieścił się w wymaganiach przepisami limitu, nie skorzysta on z omawianej ulgi, gdy nie będzie spełniał pozostałych warunków określonych w art. 18c ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych (patrz ramka).

Przedsiębiorca korzystający z małego ZUS powinien być zgłoszony do ubezpieczeń społecznych i ubezpieczenia zdrowotnego z kodem tytułu ubezpieczenia 05 90 XX lub 05 92 XX – jeśli ma prawo do renty.

### Czas trwania ulgi w ramach małego ZUS

Zasadniczo uprawnieni przedsiębiorcy mogą opłacać za siebie składki na ubezpieczenia społeczne w ramach małego ZUS maksymalnie przez okres 36 miesięcy w ciągu kolejnych 60 miesięcy prowadzenia firmy. Nowelizacja przepisów ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych wydłużyła okres korzystania z tej preferencji. Zmiany w tym zakresie weszły w życie 1 sierpnia 2023 r., a wprowadziła je ustawa o świadczeniu wspierającym (Dz. U. z 2023 r. poz. 1429).

Nowe przepisy pozwoliły przedsiębiorcom, którzy w 2023 r. opłacali składki na ubezpieczenia społeczne w ramach małego ZUS, kontynuować korzystanie z tej ulgi przez okres dodatkowych 12 miesięcy kalendarzowych. Aby uprawniony przedsiębiorca mógł skorzystać z dodatkowych 12 miesięcy małego ZUS, nie musiał ponownie zgłaszać się w odpowiedni sposób do ubezpieczeń w ZUS.

Dotyczyło to osób, którym:

- w sierpniu 2023 r. nie skończył się 36-miesięczny okres małego ZUS,
- w lipcu 2023 r. skończył się 36-miesięczny okres małego ZUS.

Jak wyjaśnił ZUS na swojej stronie internetowej [www.zus.pl](http://www.zus.pl), dodatkowe 12 miesięcy ulgi w ramach małego ZUS organ rentowy doliczył takiej osobie automatycznie.

### Przejście na mały ZUS w trakcie roku

Jeśli przedsiębiorca spełnia wymagane warunki i po zakończeniu w trakcie 2024 r. okresu opłacania składek społecznych od podstawy wymiaru wynoszącej 30% kwoty minimalnego wynagrodzenia będzie chciał do końca 2024 r. korzystać z małego ZUS, powinien:

- wyrejestrować się z ubezpieczeń (ZUS ZWUA) z dotychczasowym kodem tytułu ubezpieczenia (tu: wyrejestrowanie z kodem tytułu ubezpieczenia 05 70 XX lub 05 72 XX – jeśli ma prawo do renty z tytułu niezdolności do pracy),
- zgłosić się do ubezpieczeń społecznych i zdrowotnego (ZUS ZUA) z kodem tytułu ubezpieczenia 05 90 XX albo 05 92 XX – gdy posiada prawo do renty z tytułu niezdolności do pracy. Dokumenty te powinien przekazać do ZUS w ciągu 7 dni po zakończeniu okresu preferencyjnych składek ZUS. Nieprzekazanie ich w tym terminie będzie równoznaczne z jego rezygnacją z małego ZUS w 2024 r. i opłacaniem składek na ubezpieczenia społeczne do końca 2024 r. od podstawy nie niższej niż 60% prognozowanego przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego (w 2024 r. – 4.694,60 zł).

Po dokonaniu zgłoszenia do ubezpieczeń w ZUS jako przedsiębiorca korzystający z małego ZUS, będzie też musiał przekazać za siebie deklarację ZUS DRA oraz jej cz. II (albo raport ZUS RCA oraz jego cz. II – jeśli opłaca składki do ZUS również za inne osoby).

### Limit podstawy wymiaru składek

Ustalona przez przedsiębiorcę – w myśl art. 18c ust. 2 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych – podstawa wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne nie może być niższa niż 30% kwoty minimalnej płacy obowiązującej w styczniu danego roku.

W styczniu 2024 r. minimalna płaca wynosiła 4.242 zł. Wobec tego dla przedsiębiorcy korzystającego z małego ZUS podstawa wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne w okresie od stycznia do grudnia 2024 r. nie może być niższa niż 1.272,60 zł (4.242 zł × 30%).

## 10. Ustalenie prawa do ponownego opłacania małego ZUS

**Przedsiębiorca w okresie od 1 stycznia 2020 r. do 31 grudnia 2022 r. ustalał podstawę wymiaru składek społecznych z działalności w ramach małego ZUS. Czy od 1 stycznia 2025 r. będzie mógł ponownie skorzystać z tej ulgi i opłacać składki społeczne od niższej podstawy wymiaru niż powszechnie obowiązująca przedsiębiorców?**

Składki społeczne w ramach tzw. małego ZUS może w danym roku kalendarzowym opłacać osoba, której roczny przychód z tytułu prowadzonej działalności w poprzednim roku kalendarzowym nie przekroczył kwoty 120.000 zł oraz która spełnia pozostałe warunki określone w art. 18c ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych. Jednym z nich jest niestalenie podstawy wymiaru składek emerytalno-rentowych w ramach małego ZUS przez 36 miesięcy kalendarzowych w ciągu ostatnich 60 miesięcy kalendarzowych prowadzenia firmy. Zapis „ostatnich 60 miesięcy kalendarzowych” dotyczy okresu przed pierwszym miesiącem w danym roku kalendarzowym, w którym osoba mogłaby skorzystać z ulgi. Jeśli przedsiębiorca spełnia warunki do korzystania z małego ZUS w styczniu danego roku, okres 60 miesięcy kalendarzowych prowadzenia dzia-

łalności należy ustalać począwszy od grudnia roku poprzedniego.

W przypadku stycznia 2025 r. i prowadzenia bez przerw działalności, okres ostatnich 60 miesięcy kalendarzowych to okres od 1 stycznia 2020 r. do 31 grudnia 2024 r. Jeśli więc w tym czasie przedsiębiorca ustalał podstawę wymiaru składek emerytalno-rentowych w ramach małego ZUS przez 36 miesięcy, to w 2025 r. nie będą miały do niego zastosowania przepisy dotyczące możliwości ustalenia podstawy wymiaru składek emerytalno-rentowych w ramach małego ZUS.

Podobnie uznał Oddział ZUS w Lublinie w interpretacji z dnia 14 lutego 2024 r., znak DI/200000/43/28/2024.

Przy czym należy wskazać, że sądy mają odmienne stanowisko w tej kwestii (pisaliśmy o tym w GP nr 76 z 2024 r., na str. 16).

## 11. Miesięczny limit dla podstawy wymiaru składki chorobowej

**Na koniec września 2024 r. wypłaciliśmy osobie wykonującej umowę zlecenia wynagrodzenie za wrzesień 2024 r. wraz z premią w łącznej kwocie 22.000 zł. Zleceniobiorca podlega ubezpieczeniom społecznym (w tym chorobowemu) i zdrowotnemu. Czy dla celów ustalenia tej osobie miesięcznego limitu podstawy wymiaru składki na dobrowolne ubezpieczenie chorobowe we wrześniu br. mamy wliczyć obie te wypłaty, czy tylko wynagrodzenie ze zlecenia bez premii?**

Do podstawy wymiaru składki na dobrowolne ubezpieczenie chorobowe zleceniobiorcy zleceniodawca powinien wliczyć łączną kwotę przychodu uzyskanego przez niego we wrześniu 2024 r., w tym kwotę premii.

Generalnie podstawę wymiaru składki chorobowej osób podlegających temu ubezpieczeniu dobrowolnie stanowi podstawa wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalno-rentowe. Z tym że podstawa wymiaru składki na dobrowolne ubezpieczenie chorobowe nie może przekraczać miesięcznie 250% prognozowanego przeciętnego wynagrodzenia przyjmowanego do ustalenia rocznego limitu podstawy wymiaru składek emerytalno-rentowych. W 2024 r. maksymalna miesięczna podstawa wymiaru składki na dobrowolne ubezpieczenie chorobowe wynosi 19.560 zł.

Miesięczny limit, o którym

mowa, nie dotyczy podstawy wymiaru składek na pozostałe ubezpieczenia społeczne, tj. emerytalne, rentowe i wypadkowe. Zatem jeżeli osoba zlecająca wykonanie zlecenia wypłaci w danym miesiącu zleceniobiorcy (podlegającemu dobrowolnemu ubezpieczeniu chorobowemu) wynagrodzenie stanowiące podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne w kwocie wyższej niż limit obowiązujący dla podstawy wymiaru dobrowolnej składki chorobowej, to od faktycznie wypłaconej kwoty brutto wyliczy i opłaci za taką osobę za ten miesiąc jedynie składki na ubezpieczenia emerytalne, rentowe i wypadkową (oraz na FP i FS oraz FGŚP – jeśli zleceniodawca będzie zobowiązany do ich opłacania za zleceniobiorcę), a składkę na dobrowolne ubezpieczenie chorobowe ustali od podstawy wymiaru równej kwocie uwzględniającej przewidziany dla niej miesięczny limit.

### Przedsiębiorca może skorzystać z małego ZUS, jeśli:

- 1) w poprzednim roku kalendarzowym:
  - nie osiągnął z prowadzonej działalności gospodarczej przychodu wyższego niż 120.000 zł – jeśli działalność gospodarcza była prowadzona przez cały rok,
  - nie prowadził działalności gospodarczej krócej niż 60 dni kalendarzowych,
  - nie rozliczał się w formie karty podatkowej i nie korzystał ze zwolnienia sprzedaży od podatku VAT,
  - nie prowadził również innej pozarolniczej działalności, o której mowa w art. 8 ust. 6 pkt 2–5 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych (tj. jako m.in.: twórca i artysta, osoba prowadząca działalność w zakresie wolnego zawodu, wspólnik jednoosobowej spółki z ograniczoną odpowiedzialnością oraz wspólnik spółki jawnej, komandytowej lub partnerskiej, komplementariusz w spółce komandytowo-akcyjnej, osoba prowadząca publiczną lub niepubliczną szkołę, inną formę wychowania przedszkolnego, placówkę lub ich zespół, na podstawie przepisów ustawy – Prawo oświatowe),
- 2) nie spełnia warunków do opłacania składek na ubezpieczenia społeczne od zadeklarowanej kwoty, nie niższej niż 30% kwoty minimalnego wynagrodzenia,
- 3) nie wykonuje działalności gospodarczej na rzecz byłego pracodawcy, u którego przed dniem rozpoczęcia działalności gospodarczej w bieżącym lub w poprzednim roku kalendarzowym wykonywał w ramach stosunku pracy czynności wchodzące w zakres tej działalności,
- 4) nie ustalał podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne w ramach małego ZUS przez 36 miesięcy kalendarzowych w ciągu ostatnich 60 miesięcy kalendarzowych prowadzenia pozarolniczej działalności gospodarczej (do tych limitów wlicza się, jako pełny miesiąc, każdy miesiąc kalendarzowy, w którym przedsiębiorca opłacał mały ZUS lub prowadził działalność gospodarczą przez co najmniej jeden dzień kalendarzowy), z zastrzeżeniem dotyczącym możliwości wydłużenia okresu korzystania z tej ulgi o dodatkowe 12 miesięcy kalendarzowych dla uprawnionego przedsiębiorcy.

### Przykład

Umowa zlecenia została zawarta ze zleceniobiorcą od 3 czerwca 2024 r. Z tego tytułu został on zgłoszony od tego dnia do obowiązkowych ubezpieczeń społecznych (i dobrowolnego chorobowego) oraz ubezpieczenia zdrowotnego. Wynagrodzenie miesięczne w umowie zlecenia strony określiły w kwocie 17.000 zł plus premia za ostatnie trzy miesiące pracy.

Na koniec września 2024 r. zleceniodawca wypłacił zleceniobiorcy wynagrodzenie w łącznej kwocie 22.000 zł, w tym 5.000 zł stanowiła kwota wypłaconej mu premii za ostatnie trzy miesiące pracy.

W raporcie ZUS RCA sporządzanym za zleceniobiorcę za wrzesień 2024 r. zleceniodawca wykaże w podstawie wymiaru składek na:
 

- ubezpieczenia emerytalno-rentowe i wypadkowe faktyczną kwotę uzyskanego przez niego w tym miesiącu wynagrodzenia, tj. 22.000 zł,
- ubezpieczenie chorobowe kwotę odpowiadającą 250% prognozowanego przeciętnego wynagrodzenia, tj. 19.560 zł.

## 12. Podstawa wymiaru składek dla osób na urlopie wychowawczym

Pracownik, który przebywa na urlopie wychowawczym, nie podlega pracowniczym ubezpieczeniom w ZUS. Taka osoba ma zagwarantowane obowiązkowe:

- ubezpieczenia emerytalno-rentowe – ale tylko w przypadku, gdy nie ma innych tytułów do tych ubezpieczeń oraz nie ma prawa do emerytury lub renty,
- ubezpieczenie zdrowotne – o ile nie podlega temu ubezpieczeniu z innego tytułu.

Składki na te ubezpieczenia są opłacane ze środków budżetu państwa. Jednak ich naliczanie należy do obowiązków pracodawcy. Nalicza je w imiennym raporcie ZUS RCA (z kodem tytułu ubezpieczenia 12 11 X X), ale dopiero po otrzymaniu od pracownika oświadczenia o braku innych tytułów do ubezpieczeń oraz braku prawa do emerytury lub renty. Dopóki pracodawca nie uzyska od pracownika takiego oświadczenia, nie powinien sporządzać za niego raportów miesięcznych z naliczonymi składkami.

Z kolei okres przerwy w naliczaniu składek ze stosunku pracy pra-

codawca wykazuje w imiennym raporcie ZUS RSA z kodem tytułu ubezpieczenia 01 10 X X oraz kodem przerwy:

- 121 – jeśli urlop wychowawczy został udzielony na podstawie art. 186 § 2 K.p.,
- 122 – jeśli urlop został udzielony zgodnie z art. 186 § 3 K.p.

### Naliczanie składek emerytalno-rentowych

Dla osób przebywających na urlopie wychowawczym podstawę wymiaru składek emerytalno-rentowych stanowi kwota 60% prognozowanego przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego przyjętego do ustalenia kwoty rocznego limitu podstawy wymiaru składek na ww. ubezpieczenia. Tak wynika z art. 18 ust. 5b ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych. Przy czym podstawa ta nie może być:

- wyższa niż przeciętne miesięczne wynagrodzenie wypłacone za okres 12 miesięcy kalendarzowych poprzedzających urlop wychowawczy oraz
- niższa niż 75% kwoty minimalnego wynagrodzenia.

Przy ustalaniu kwoty przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia wypłaconego za okres 12 miesięcy kalendarzowych poprzedzających urlop wychowawczy należy przyjąć (z pewnymi wyjątkami) analogiczne zasady jak przy ustalaniu podstawy wymiaru zasiłku chorobowego.

W razie przejścia pracownika na urlop wychowawczy (lub jego powrotu z tego urlopu) w trakcie miesiąca kalendarzowego podstawę wymiaru składek emerytalno-rentowych należy zmniejszyć proporcjonalnie, dzieląc ją przez liczbę dni kalendarzowych tego miesiąca i mnożąc przez liczbę dni podlegania w danym miesiącu ubezpieczeniom z racji korzystania z urlopu wychowawczego.

### Kwoty limitów podstawy wymiaru składek

Od 1 stycznia 2024 r. kwota prognozowanego przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego przyjętego do ustalenia kwoty limitu rocznej podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalno-rentowe wynosi 7.824 zł. Wobec tego maksymalna podstawa wymiaru składek dla tych osób w 2024 r. wynosi 4.694,40 zł. Natomiast minimalne wynagrodzenie za pracę w 2024 r. od stycznia do czerwca wynosiło 4.242 zł, a od lipca do grudnia wynosi 4.300 zł.

W przypadku gdy pracownik jest zatrudniony na pełny etat, to ma zagwarantowane minimalne wynagrodzenie i wtedy podstawa wymiaru składek emerytalno-rentowych z tytułu przebywania na urlopie wychowawczym również jest niższa od kwoty minimalnej płacy proporcjonalnie zmniejszonej od tego wymiaru, ale nie może wynosić mniej niż 75% minimalnej płacy.

Podstawę wymiaru składki zdrowotnej (9%) dla osoby na urlopie wychowawczym stanowi kwota odpowiadająca wysokości specjalnego zasiłku opiekuńczego przysługującego na podstawie przepisów o świadczeniach rodzinnych. Obecnie kwota tego zasiłku wynosi 620 zł.

Podstawę wymiaru składki zdrowotnej dla osób korzystających z urlopu wychowawczego stanowi kwota odpowiadająca wysokości specjalnego zasiłku opiekuńczego przysługującego na podstawie przepisów o świadczeniach rodzinnych. Tak stanowi art. 81 ust. 8 pkt 10 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (Dz. U. z 2024 r. poz. 146). Z dniem wejścia w życie ustawy o świadczeniu wspierającym, czyli 1 stycznia 2024 r., został uchylony art. 16a ustawy o świadczeniach rodzinnych regulujący zasady przysługiwania specjalnego zasiłku opiekuńczego oraz jego wysokość (620 zł). Od tej daty spe-

cialny zasiłek opiekuńczy nie jest już przyznawany. Na podstawie przepisów przejściowych zasiłek ten może być przyznawany także po 31 grudnia 2023 r. na zasadzie zachowania do niego praw nabytych.

### Składka na ubezpieczenie zdrowotne

Podstawę wymiaru składki zdrowotnej dla osób korzystających z urlopu wychowawczego stanowi kwota odpowiadająca wysokości specjalnego zasiłku opiekuńczego przysługującego na podstawie przepisów o świadczeniach rodzinnych. Tak stanowi art. 81 ust. 8 pkt 10 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (Dz. U. z 2024 r. poz. 146). Z dniem wejścia w życie ustawy o świadczeniu wspierającym, czyli 1 stycznia 2024 r., został uchylony art. 16a ustawy o świadczeniach rodzinnych regulujący zasady przysługiwania specjalnego zasiłku opiekuńczego oraz jego wysokość (620 zł). Od tej daty spe-

cialny zasiłek opiekuńczy nie jest już przyznawany. Na podstawie przepisów przejściowych zasiłek ten może być przyznawany także po 31 grudnia 2023 r. na zasadzie zachowania do niego praw nabytych.

O potwierdzenie, czy od 1 stycznia 2024 r. do podstawy wymiaru składki zdrowotnej dla osób korzystających z urlopu wychowawczego nadal należy przyjmować kwotę 620 zł, nasze Wydawnictwo wystąpiło do ZUS.

W odpowiedzi z dnia 12 lutego 2024 r. organ rentowy wyjaśnił, że: „(...) w mocy pozostały przepisy rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 13 sierpnia 2021 r. w sprawie wysokości dochodu rodziny albo dochodu osoby uczącej się stanowiących podstawę ubiegania się o zasiłek rodzinny i specjalny zasiłek opiekuńczy, wysokości świadczeń rodzinnych oraz wysokości zasiłku dla opiekuna (...). Zgodnie z § 1 pkt 14 (ww. rozporządzenia – przyp. red.) wysokość specjalnego zasiłku opiekuńczego od dnia 1 listopada 2021 r. została ustalona w wysokości 620,00 zł. Ustawa (...) o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (...) w zakresie określenia podstawy wymiaru składki nadal odwołuje się do kwoty specjalnego zasiłku opiekuńczego przysługującego na podstawie przepisów o świadczeniach rodzinnych, w tym w przypadku osób korzystających z urlopu wychowawczego (art. 81 ust. 8 pkt 10) (...)”.

### Limity podstawy wymiaru składek emerytalno-rentowych dla osób na urlopie wychowawczym w 2024 r.

Ograniczenie podstawy wymiaru	Kwota
maksymalne (60% prognozowanego przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego przyjętego do ustalenia kwoty rocznego limitu podstawy wymiaru składek emerytalno-rentowych)	4.694,40 zł
minimalne (75% kwoty minimalnej płacy, np. przy niepełnym etacie)	3.181,50 zł (od stycznia do czerwca) 3.225 zł (od lipca do grudnia)

## 13. Wysokość składek ZUS po zmianie etatu

**Od 1 września 2024 r. pracownica przebywa na urlopie wychowawczym. Złożyła nam oświadczenie, że nie ma innych tytułów do ubezpieczeń społecznych i ubezpieczenia zdrowotnego oraz nie ma prawa do emerytury ani renty. Będziemy więc naliczać jej do ZUS składki na ubezpieczenia emerytalno-rentowe oraz zdrowotną. W jej przypadku do ustalenia podstawy wymiaru składek emerytalno-rentowych powinniśmy przyjąć przeciętne wynagrodzenie wypłacone w okresie od 1 września 2023 r. do 31 sierpnia 2024 r. W tym okresie pracownica miała jednak zmieniony wymiar czasu pracy. Jak należy ustalić dla niej podstawę wymiaru składek emerytalno-rentowych?**

Jeżeli np. w okresie, za który wynagrodzenie uwzględnia się w podstawie wymiaru składek z tytułu przebywania na urlopie wychowawczym, nastąpiła zmiana wymiaru czasu pracy, to nie ma ona wpływu na ustalenie przeciętnego wynagrodzenia za 12 miesięcy kalendarzowych poprzedzających urlop wychowawczy. Do przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia przyjmuje się wtedy zarówno wynagrodzenie z okresu przed, jak i po zmianie wymiaru czasu pracy. Dotyczy

to również składników wynagrodzenia przysługujących za okresy dłuższe niż miesiąc.

Należy pamiętać, że dla pracownika zatrudnionego w pełnym wymiarze czasu pracy, któremu przepisy prawa pracy gwarantują minimalne wynagrodzenie, podstawa wymiaru składek emerytalno-rentowych z tytułu przebywania na urlopie wychowawczym nie może być niższa niż aktualnie obowiązująca kwota minimalnej płacy. Z kolei gdy pracownik jest zatrudniony na niepełny etat,

podstawa ta nie może być niższa od kwoty minimalnej płacy proporcjonalnie zmniejszonej od tego wymiaru, ale nie może wynosić mniej niż 75% minimalnej płacy.

Podstawę wymiaru składki zdrowotnej (9%) dla osoby na urlopie wychowawczym stanowi kwota odpowiadająca wysokości specjalnego zasiłku opiekuńczego przysługującego na podstawie przepisów o świadczeniach rodzinnych. Obecnie kwota tego zasiłku wynosi 620 zł.

## 14. Niższa podstawa wymiaru składek a urlop wychowawczy

Zdarza się, że podstawa wymiaru składek emerytalno-rentowych pracownika korzystającego z urlopu wychowawczego jest niższa od przewidzianych dla niej limitów. Jest tak wtedy, gdy pracownik przechodzi na urlop wychowawczy (lub wraca z niego) w trakcie miesiąca kalendarzowego. Podlega ona proporcjonalnemu zmniejszeniu, czyli dzieli się ją przez liczbę dni kalendarzowych tego miesiąca i mnoży przez liczbę dni podlegania w danym miesiącu ubezpieczeniom z racji korzystania z urlopu wychowawczego. Dotyczy to zarówno przypadku, gdy podstawa wymiaru odpowiada 60% prognozowanego przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia, minimalnemu wynagrodzeniu lub

kwocie przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia.

Proporcjonalnego zmniejszenia nie można zastosować do podstawy wymiaru składki zdrowotnej. Składka zdrowotna jest bowiem miesięczna i niepodzielna, na co wskazuje art. 79 ust. 2 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych. Nie podlega ona zatem zmniejszeniu za miesiąc, w którym urlop wychowawczy rozpoczął się lub zakończył w trakcie miesiąca i gdy ubezpieczenie to trwało tylko przez część miesiąca.

Składki na ubezpieczenia emerytalne i rentowe osób przebywających na urlopiach wychowawczych finansuje w całości budżet państwa.

## 15. Składki na Fundusz Pracy i Fundusz Solidarnościowy

Podstawę wymiaru składki na FP stanowi kwota przyjmowana do podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe (bez stosowania jej rocznego ograniczenia), wynosząca w przeliczeniu na okres miesiąca co najmniej minimalne wynagrodzenie za pracę (a od stycznia do czerwca 2024 r. – 4.242 zł, od lipca do grudnia 2024 r. – 4.300 zł).

Przeliczenia podstawy na okres miesiąca dokonuje się m.in. w przypadku zatrudnienia pracownika w trakcie miesiąca, któremu wynagrodzenie określono na poziomie minimalnej płacy. Ustala się wtedy, jaka byłaby podstawa wymiaru składek emerytalno-rentowych gdyby pracownik przepra-

cował cały miesiąc (przykład). Przeliczenia takiego dokonuje się również w przypadku: pobierania przez część miesiąca wynagrodzenia za czas niezdolności do pracy z tytułu choroby albo pobierania zasiłków z ubezpieczenia chorobowego i wypadkowego, korzystania przez część miesiąca z urlopu bezpłatnego, innych nieobecności w pracy powodujących zmniejszenie należnego przychodu za pracę.

Jeżeli przychód stanowiący podstawę wymiaru składek społecznych w przeliczeniu na okres miesiąca wyniósłby co najmniej minimalne wynagrodzenie, wówczas składkę na FP należy opłacić.

Do obowiązkowych składek na FS stosuje się odpowiednio prze-

pisy dotyczące obowiązkowych składek na FP, a tym samym nie opłaca się jej za osoby, za które nie opłaca się też składki na FP.

Przepisy ustawy o promocji zatrudnienia... (Dz. U. z 2024 r. poz. 475 ze zm.) nie określają wprost, w jaki sposób ustalać kwotę należnych do zapłaty składek na FP. Przyjmuje się ich obliczanie od sumy podstaw wymiaru składek emerytalno-rentowych za ubezpieczonych, za których ten obowiązek istnieje. Oznacza to, że od tak ustalonej sumy podstaw wymiaru płatnik oblicza łącznie składki na FP i FS w wysokości 2,45% (1% + 1,45%). Jeśli jednak płatnik dotychczas naliczał składki na FP odrębnie za każdego ubezpieczo-

nego i łączną kwotę tak ustalonych składek podawał w deklaracji (taki sposób również nie powinien być przez ZUS kwestionowany), to za każdego ubezpieczonego ustala tę

składkę łącznie ze składką na FS w wysokości 2,45% (1% + 1,45%) podstawy wymiaru i po ich zsumowaniu wykazuje w deklaracji rozliczeniowej – formularz ZUS DRA.

### Przykład

Firma zatrudniła od 16 września 2024 r. pracownika (27 lat) na pełny etat, z wynagrodzeniem w kwocie 4.300 zł, płatnym na koniec każdego miesiąca. Osoba ta pracuje od poniedziałku do piątku, w 1-miesięcznych okresach rozliczeniowych (sobota jest dniem wolnym od pracy). Na koniec września 2024 r. pracownik otrzyma wynagrodzenie za ten miesiąc w kwocie 2.252 zł, zgodnie z wyliczeniem: 4.300 zł : 168 godzin = 25,60 zł; 25,60 zł × (10 dni × 8 godz.) = 2.048 zł; 4.300 zł – 2.048 zł = 2.252 zł.

Od dokonanej wypłaty firma opłaci za pracownika składki na FP i FS, ponieważ w przeliczeniu na okres miesiąca pensja za wrzesień 2024 r. pracownika byłaby równa kwocie minimalnej płacy.

## WYBRANE ZAGADNIENIA Z DWUTYGODNIKA „PRZEGLĄD PODATKU DOCHODOWEGO”



# FIRMOWE WYDATKI A KOSZTY PODATKOWE

## Koszt zakupu ubrania roboczego

**Ubranie robocze dla pracownika kupiliśmy w sierpniu 2024 r., ale pracownik został zatrudniony 2 września 2024 r. W którym miesiącu powinniśmy byli zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów wydatek na zakup tego ubrania?**

Wydatek na zakup ubrania roboczego dla pracownika jest kosztem w dacie poniesienia. Natomiast moment rozpoczęcia pracy przez pracownika jest tu bez znaczenia.

Kosztami podatkowymi są tzw. koszty pracownicze. Stanowią je m.in. wynagrodzenie zasadnicze, wszelkiego rodzaju nagrody, premie, obejmują one również należności za czas podróży służbowych, wydatki związane z podniesieniem kwalifikacji zawodowych pracowników, jak i inne świadczenia na rzecz pracowników. Do tej ostatniej kategorii zaliczyć należy obowiązek zapewnienia odzieży roboczej.

Stosownie do art. 237<sup>7</sup> § 1 pkt 1 Kodeksu pracy, pracodawca jest obowiązany dostarczyć pracownikowi nieodpłatnie odzież i obuwie robocze, gdy odzież własna pracownika może ulec zniszczeniu lub znacznemu zabrudzeniu. Wydatki związane z zapewnieniem bezpiecznych i higienicznych warunków pracy pracownikom stanowią koszty uzyskania przychodów, ponieważ obowiązek ich poniesienia wynika wprost z przepisów Kodeksu pracy. Ponadto wydatki te wykazują związek z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą.

Wydatków ponoszonych przez pracodawcę na zapewnienie odzieży roboczej nie można przyporządkować do konkretnego przychodu, dlatego stanowią koszty inne niż bezpośrednio związane z przychodami (tzw. koszty pośrednie).

Od kwalifikacji kosztów – koszty bezpośrednie czy pośrednie – zależy sposób podatkowego rozliczenia poniesionych wydatków. Koszty pośrednie są potrącalne, co do zasady, w dacie ich poniesienia. Wyjątkiem jest sytuacja, w której koszty te dotyczą okresu przekraczającego rok podatkowy i nie jest możliwe określenie, jaka ich część dotyczy danego roku podatkowego. W takim przypadku stanowią koszty uzyskania przychodów pro-

porcjonalnie do długości okresu, którego dotyczą (art. 22 ust. 5c updof).

W tym miejscu należy zwrócić uwagę na brzmienie art. 22 ust. 5d updof, który definiuje pojęcie „dzień poniesienia kosztu uzyskania przychodów”. Przepis ten stanowi, że za dzień poniesienia kosztu uzyskania przychodów, z zastrzeżeniem art. 22 ust. 5e, 6ba, 6bb i 7b updof, uważa się dzień, na który ujęto koszt w księgach rachunkowych (zaksięgowano) na podstawie otrzymanej faktury (rachunku), albo dzień, na który ujęto koszt na podstawie innego dowodu w przypadku braku faktury (rachunku), z wyjątkiem sytuacji gdy dotyczyłoby to ujętych jako koszty rezerw albo biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów.

Natomiast u podatników prowadzących podatkową księgę przychodów i rozchodów za dzień poniesienia kosztu uważa się, co do zasady, dzień wystawienia faktury (rachunku) lub innego dowodu stanowiącego podstawę do zaksięgowania (ujęcia) kosztu (art. 22 ust. 6b updof).

Mając na uwadze powołane przepisy, trzeba stwierdzić, że zakup ubrania roboczego dla pracownika, który rozpocznie pracę w miesiącu następnym po miesiącu poniesienia wydatku, pozostaje bez wpływu na moment rozpoznania kosztów uzyskania przychodów. W opisanym przypadku zakładamy, że wystawienie i otrzymanie faktury dokumentującej zakup ubrania miało miejsce w sierpniu 2024 r. Jeżeli w tym samym miesiącu wydatek został ujęty w księgach rachunkowych, to dla celów podatkowych stanowił koszt uzyskania przychodów w sierpniu 2024 r. Również jeżeli podatnik prowadzi podatkową księgę przychodów i rozchodów, to wydatek ten stanowił koszt w sierpniu 2024 r. (w dacie wystawienia faktury).

## Nieodliczony VAT z tytułu nabycia usługi noclegowej

**Spółka z o.o. kupiła usługę noclegową od kontrahenta zagranicznego. Obejmowała ona nocleg na terenie Polski. Spółka rozlicza import usług. Czy VAT naliczony z tytułu importu usługi noclegowej, który nie podlega odliczeniu, stanowi koszt uzyskania przychodu?**

Niepodlegająca odliczeniu kwota VAT naliczonego od usługi noclegowej stanowi koszt uzyskania przychodów.

Kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub w celu zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1 updof, które nie stanowią kosztów uzyskania przychodów (art. 15 ust. 1 updof).

W myśl art. 16 ust. 1 pkt 46 lit. a updof, nie uważa się za koszty uzyskania przychodów podatku od towarów i usług. Przy czym na zasadzie wyjątku jest kosztem uzyskania przychodów podatek naliczony:

- jeżeli podatnik zwolniony jest od podatku od towarów i usług lub nabył towary i usługi w celu wytworzenia albo odprzedaży towarów lub świadczenia usług zwolnionych od podatku od towarów i usług,
- w tej części, w której zgodnie

z przepisami o podatku od towarów i usług podatnikowi nie przysługuje obniżenie kwoty lub zwrot różnicy podatku od towarów i usług – jeżeli naliczony podatek od towarów i usług nie powiększa wartości środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej. Jeżeli więc wydatek na nabycie usługi noclegowej spełnia ogólne

zasady zaliczenia do kosztów podatkowych, niepodlegający odliczeniu na podstawie przepisów o VAT podatek naliczony może podlegać zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów.

Organy podatkowe prezentują identyczne stanowisko w kwestii zaliczania do kosztów niepodlegającego odliczeniu VAT.

### Z interpretacji organu podatkowego

„(...) w świetle powołanych (...) przepisów (art. 16 ust. 1 pkt 46 updof – przyp. red.) stwierdzić należy, że skoro (...) w związku z nabyciem wskazanego we wniosku sprzętu medycznego, wykorzystywanego do czynności zwolnionych od opodatkowania VAT, nie przysługuje Państwu prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego, to co do zasady zgodnie z art. 16 ust. 1 pkt 46 lit. a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ponoszone przez Państwa wydatki o ile oczywiście związane są z uzyskaniem lub zachowaniem albo zabezpieczeniem źródła przychodu (...) podlegają zaliczeniu do kosztów podatkowych w kwocie brutto. Oznacza to zarazem, że naliczony podatek VAT stanowi dla Państwa koszt uzyskania przychodu”.

(Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 21 września 2023 r., nr 0114-KDIP-2-2.4010.392.2023.2.ASK)

## Koszty noclegu przedsiębiorcy

**Czy wydatek na nocleg osoby prowadzącej działalność gospodarczą (po spotkaniu biznesowym) stanowi koszt uzyskania przychodu, jeżeli osoba ta nie wypełniła druku rozliczenia podróży służbowej?**

Wypełnienie druku rozliczenia podróży służbowej nie wpływa na możliwość zaliczenia do kosztów wydatku na nocleg przedsiębiorcy.

Wydatki poniesione przez przedsiębiorcę podczas podróży odbywanej w celach służbowych, tj. związanej z wykonywaną działalnością gospodarczą, są wydatkami ponoszonymi w celu osiągnięcia przychodów z tej działalności (lub zachowania albo zabezpieczenia ich źródła), a więc zasadniczo mogą stanowić koszty uzyskania przychodów. Kosztami tymi nie mogą być natomiast wydatki ponoszone w trakcie prywatnych wyjazdów przedsiębiorcy.

Regulacje dotyczące podróży służbowych zawarte są w rozporządzeniu Ministra Pracy i Poli-

tyki Społecznej z dnia 29 stycznia 2013 r. w sprawie należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej (Dz. U. z 2023 r. poz. 2190). Należy jednak zauważyć, że wspomniane rozporządzenie dotyczy podróży służbowych odbywanych przez pracowników. W przypadku osób prowadzących działalność gospodarczą jego przepisy mają zastosowanie tylko w zakresie wysokości diet zaliczanych do kosztów podatkowych. Wśród kosztów podróży służbowej przedsiębiorcy, które może on zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów, są bowiem diety w wysokości nieprzekraczającej wysokości diet

przysługujących pracownikom, określonej w odrębnych przepisach wydanych przez właściwego ministra (art. 23 ust. 1 pkt 52 updof). W przypadku krajowej podróży służbowej jest to kwota 45 zł za dobę podróży.

W kosztach uzyskania przychodów przedsiębiorca może również uwzględnić wydatki za nocleg w trakcie podróży służbowej. Są one kosztem w wysokości faktycznie poniesionej, ustalonej na podstawie faktury czy rachunku. Przy czym możliwość ujęcia w kosztach podatkowych wydatków na nocleg przedsiębiorcy nie jest uzależniona od wypełnienia przez niego druku rozliczenia podróży służbowej i ujęcia w kosztach diet za taką podróż.

**„PRZEGLĄD PODATKU DOCHODOWEGO” – o podatku PIT i CIT – kompleksowo i przystępnie!  
Dołącz do grona 10 400 Prenumeratorów – zamów prenumeratę na 2025 rok – sklep.gofin.pl**

## Raty leasingowe za okres niedysponowania przedmiotem leasingu

**P**rzedsiebiorca (podatnik PIT) zawarł w październiku 2023 r. umowę leasingu operacyjnego, której przedmiotem jest samochód osobowy o wartości nieprzekraczającej 150.000 zł. Wraz z jej zawarciem uiszczył opłatę wstępną. Od początku trwania umowy zobowiązany był również do uiszczania miesięcznych rat leasingowych, pomimo że samochód został mu przekazany dopiero w lipcu 2024 r. Czy raty za okres październik 2023 r. – lipiec 2024 r. mogły być zaliczane do kosztów uzyskania przychodów, a jeśli tak, to w którym momencie?

Raty leasingowe za okres październik 2023 r. – lipiec 2024 r. mogły być zaliczane do kosztów uzyskania przychodów w dacie poniesienia, tj. zarachowania w księgach rachunkowych, albo w przypadku prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów – w dacie wystawienia faktury.

### Rata leasingowa a koszt podatkowy

W rozpatrywanym przypadku podatnik zawarł umowę leasingu operacyjnego. Podatkowe skutki takiej umowy określone zostały w art. 23b upodof. Z zawartych w tym przepisie regulacji wynika, że opłaty ustalone w umowie leasingu operacyjnego, ponoszone przez korzystającego (przedsiębiorcę) w podstawowym okresie umowy z tytułu używania środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych stanowią przychód finansującego i odpowiednio koszt uzyskania przychodów korzystającego, jeśli: 1) umowa została zawarta na czas oznaczony, stanowiący co najmniej 40% normatywnego okresu amortyzacji, jeżeli przedmiotem umowy leasingu są podlegające odpisom amortyzacyjnym rzeczy ruchome

- lub wartości niematerialne i prawne, albo została zawarta na okres co najmniej 5 lat, jeżeli jej przedmiotem są podlegające odpisom amortyzacyjnym nieruchomości,
- 2) suma opłat ustalonych w umowie, pomniejszona o należny podatek od towarów i usług, odpowiada co najmniej wartości początkowej środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych,
  - 3) finansujący w dniu zawarcia umowy nie korzysta ze zwolnień w podatku dochodowym przysługujących na podstawie:
    - art. 6 upodof,
    - przepisów o specjalnych strefach ekonomicznych,
    - art. 23 i 37 ustawy z dnia 14 czerwca 1991 r. o spółkach z udziałem zagranicznym (Dz. U. z 1997 r. nr 26, poz. 143 ze zm.).

Generalnie, spełnienie tych przesłanek oznacza, że raty leasingowe ponoszone przez podatnika na podstawie umowy leasingu operacyjnego są kosztami uzyskania przychodu.

Wątpliwości podatnika budzi jednak fakt, że umowa zobowiązywała go do uiszczania takich rat również w okresie, w którym nie

dysponował przedmiotem leasingu. Samochód został mu przekazany dopiero w lipcu 2024 r.

Odnosząc się do tych wątpliwości, warto posłużyć się wyjaśnieniem Ministerstwa Finansów zamieszczonym w piśmie udostępnionym naszemu Wydawnictwu 4 stycznia 2019 r., w którym resort finansów zauważył, że umowa leasingu ma charakter konsensualny. Oznacza to, że staje się skuteczna przez samo złożenie zgodnych oświadczeń woli stron takiej umowy. Dla jej zawarcia nie jest konieczne wydanie rzeczy.

Jeśli więc w analizowanej sytuacji umowa leasingu została zawarta zgodnie z prawem, co oznacza, że jest skuteczna, to każda ze stron powinna wywiązywać się z wynikających z niej postanowień.

Z treści pytania nie wynika, dlaczego przedmiot umowy został wydany podatnikowi dopiero w lipcu 2024 r. Jeśli stoją za tym racjonalne przesłanki, to – naszym zdaniem – nie ma przeszkód, by raty leasingowe za okres październik 2023 r. – lipiec 2024 r. stanowiły koszty uzyskania przychodów przy zachowaniu ogólnych zasad kwalifikowania wydatków do kosztów uzyskania przychodów

wynikających z treści art. 22 ust. 1 upodof.

### Moment potrącalności raty leasingowej

Ustalenie momentu zaliczenia wydatków do kosztów podatkowych uzależnione jest od ich charakteru.

Ustawodawca w zależności od stopnia powiązania kosztów z przychodami, dzieli je na:

- bezpośrednio związane z przychodami,
- inne niż bezpośrednio związane z przychodami.

Klasycznym przykładem bezpośredniego związku kosztów z przychodami jest relacja, w jakiej pozostają wydatki na nabycie lub wytworzenie jednostki towaru i przychód ze zbycia tej jednostki towaru.

Z kolei do kosztów pośrednich zalicza się m.in. koszty ogólnego zarządu, koszty administracyjne, wydatki na utrzymanie składników majątku, obsługę prawną, ubezpieczenia. Każdy z tych wydatków jest związany z prowadzoną działalnością i przyczynia się w sposób ogólny do osiągnięcia przychodów. Nie można jednak ustalić, uzyskaniu jakiego konkretnego przychodu dany wydatek służy.

Do grupy kosztów pośrednich zaliczają się także wydatki z tytułu rat leasingowych. Takie wydatki kwalifikuje się do kosztów podatkowych w dacie poniesienia.

U podatników prowadzących

księgi rachunkowe za dzień poniesienia kosztu uzyskania przychodów, z zastrzeżeniem art. 22 ust. 5e, 6ba, 6bb i 7b upodof (nieistotnym w tym przypadku), uważa się dzień, na który ujęto koszt w księgach rachunkowych (zaksięgowano) na podstawie otrzymanej faktury (rachunku), albo dzień, na który ujęto koszt na podstawie innego dowodu w przypadku braku faktury (rachunku), z wyjątkiem sytuacji gdy dotyczyłoby to ujętych jako koszty rezerw albo biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów (art. 22 ust. 5d upodof). Natomiast u podatników prowadzących podatkową księgę przychodów i rozchodów za dzień poniesienia kosztu uzyskania przychodów, z zastrzeżeniem art. 22 ust. 5e, 6ba, 6bb i 7b upodof (nieistotnym w tym przypadku), uważa się dzień wystawienia faktury (rachunku) lub innego dowodu stanowiącego podstawę do zaksięgowania (ujęcia) kosztu (art. 22 ust. 6b upodof).

Uwzględniając powołane przepisy, jeśli podatnik prowadzi księgi rachunkowe, to koszty z tytułu rat leasingowych wynikające z otrzymywanych faktur powinien zaliczać do kosztów uzyskania przychodów w dacie zarachowania tych kosztów w księgach. Jeśli zaś ewidencjonuje zdarzenia w podatkowej księdze, to takie koszty powinien zaliczać do kosztów uzyskania przychodów w dniu wystawienia faktury.

## Promowanie towarów kontrahenta

**S**półka z o.o. zajmuje się sprzedażą hurtową. Dla swojego głównego dostawcy towarów świadczy też usługi marketingowe. Polegają one na zakupie przez spółkę z własnych środków różnego rodzaju gadżetów z logo dostawcy i wydawaniu ich klientom w celu zachęcania do nabywania towarów dostawcy. Koszt zakupu gadżetów jest doliczany do ogólnego wynagrodzenia za usługi marketingowe świadczone na rzecz dostawcy towarów. Czy koszt takich gadżetów może być w spółce kosztem uzyskania przychodów?

Koszt gadżetów, o których mowa w treści pytania jest kosztem uzyskania przychodów.

W analizowanej sytuacji spółka w celu świadczenia usług marketingowych nabywa gadżety z logo dostawcy i wydaje je klientom, zachęcając w ten sposób do nabywania towarów dostawcy.

Rozpatrując tego rodzaju koszty przez pryzmat kosztów uzyskania przychodów zdefiniowanych w art. 15 ust. 1 upodof, trzeba również uwzględnić przepisy, które wykluczają niektóre wydatki/koszty z kosztów podatkowych, nawet jeśli istnieje związek pomiędzy ich poniesieniem a uzyskiwanymi przychodami. Wśród nich wymienia się m.in. koszty reprezentacji. W myśl art. 16 ust. 1 pkt 28 upodof, nie uważa się za koszty uzyskania przychodów kosztów reprezentacji, w szczególności poniesionych na usługi gastronomiczne, zakup żywności oraz napojów, w tym alkoholowych.

Za ugruntowany należy uznać pogląd, że „reprezentacja” w rozumieniu art. 16 ust. 1 pkt 28 upodof, to działania polegające na kontaktach oficjalnych i handlowych z in-

nymi podmiotami gospodarczymi, które mają na celu kształtowanie oraz utrwalanie właściwego wizerunku firmy, który przełoży się na zawarcie umowy, nabywanie jej produktów lub usług.

W analizowanej sytuacji nie mamy do czynienia z kosztami reprezentacji. Trzeba bowiem zauważyć, że wydatki na zakup gadżetów z logo kontrahenta spółki są ponoszone w celu świadczenia usług marketingowych, a więc mają na celu promowanie oraz reklamowanie produktów kontrahenta, a nie reprezentację w postaci kreowania pozytywnego wizerunku spółki.

Co istotne, w związku z tymi działaniami, klienci mają możliwość zapoznania się z ofertą kontrahenta spółki, a tym samym z jej ofertą sprzedażową. W efekcie koszty usług marketingowych mogą przyczyniać się również do zwiększenia przychodów spółki z tytułu sprzedaży przez nią towarów pochodzących od reklamowanego dostawcy.

W rezultacie wydatki na nabycie gadżetów, o których mowa w treści pytania są kosztami uzyskania przychodów, zgodnie z art. 15 ust. 1 upodof.

## Telewizor w firmie

**P**odatnik PIT prowadzi działalność usługową w zakresie tworzenia programów komputerowych. Wymaga to częstych spotkań z klientami, które odbywają się on-line. Zamierza kupić telewizor, który będzie wykorzystywany jako duży ekran komputerowy do wideokonferencji z klientami oraz do testowania oprogramowania. Koszt telewizora nie przekroczy 10.000 zł. Czy wydatek poniesiony na zakup tego sprzętu może stanowić koszt uzyskania przychodów?

W tym przypadku wydatek na zakup telewizora może stanowić koszt uzyskania przychodów.

Na podstawie art. 22 ust. 1 upodof, kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 23 upodof.

Okoliczności nabycia telewizora wskazują, że poniesiony na ten cel wydatek będzie związany z zakresem prowadzonej działalności go-

spodarczej i jako narzędzie pracy będzie służyć uzyskiwaniu przychodów z tego źródła. Generalnie będzie więc spełniać przesłanki kosztu, o których mowa w powołanym art. 22 ust. 1 upodof. Mając jednocześnie na uwadze fakt, że wartość tego urządzenia nie przekroczy 10.000 zł, poniesiony wydatek będzie można zaliczyć do kosztów w sposób bezpośredni.

Trzeba mieć jednak na uwadze, że ustawodawca wyłączył z kosztów podatkowych wydatki ponie-

sione na zakup zużywających się stopniowo rzeczowych składników majątku przedsiębiorstwa, niezaliczanych zgodnie z odrębnymi przepisami do środków trwałych – w przypadku stwierdzenia, że składniki te nie są wykorzystywane dla celów prowadzonej działalności gospodarczej, lecz służą celom osobistym podatnika, pracowników lub innych osób, albo bez uzasadnienia znajdują się poza siedzibą przedsiębiorstwa (art. 23 ust. 1 pkt 49 upodof).

## Umowa zlecenia zawarta z członkiem rodziny

**W** firmie zamierzam zatrudnić żonę na umowę zlecenia. Czy wypłacane jej wynagrodzenie będzie stanowić koszt uzyskania przychodów?

Wynagrodzenie wypłacane żonie będzie stanowić u podatnika koszt uzyskania przychodów.

Na podstawie art. 23 ust. 1 pkt 10 upodof, nie uważa się za koszty uzyskania przychodów wartości własnej pracy podatnika, jego małżonka i małoletnich dzieci, a w przypadku prowadzenia działalności w formie spółki niebędącej osobą prawną – także małżonków i małoletnich dzieci wspólników tej spółki. Kosztem podatkowym jest jednak wynagrodzenie małżonka podatnika i małoletnich dzieci podatnika, a w przypadku prowadzenia działalności w formie spółki niebędącej osobą praw-

ną – także małżonków i małoletnich dzieci wspólników tej spółki, należne:

- 1) z tytułów określonych w art. 12 ust. 1 upodof, tj. ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej oraz spółdzielczego stosunku pracy,
- 2) z tytułów wymienionych w art. 13 pkt 2, 8 i 9 upodof, tj.:
  - z osobiście wykonywanej m.in. działalności artystycznej, naukowej,
  - wykonywania usług, na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło wyłącznie na rzecz m.in. osoby fizycznej prowadzącej działalność

gospodarczą, osoby prawnej i jej jednostki organizacyjnej oraz jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej,

- umów o zarządzanie przedsiębiorstwem, kontraktów menedżerskich lub umów o podobnym charakterze,
- 3) z tytułu odbywania praktyk absolwenckich.

Wynagrodzenie z umowy zlecenia wymienione jest w art. 13 pkt 8 upodof. Tym samym, jeżeli podatnik zatrudni żonę na umowę zlecenia, to będzie mógł wypłacić jej z tego tytułu wynagrodzenie zaliczając do kosztów podatkowych.

## WYBRANE ZAGADNIENIA Z „PRZEGLĄDU PODATKU DOCHODOWEGO”

### Zapłata w euro z rachunku złotowego a różnice kursowe

**Z rachunku w PLN zlecono zapłatę kontrahentowi określonej kwoty w euro. Bank przeliczył tę transakcję po kursie bankowym. Kontrahent otrzymał euro. Czy tak powstałe różnice kursowe będą podatkowe?**

Zakładając, że w przedstawionej sytuacji faktura została wystawiona w walucie obcej, dojdzie do powstania podatkowej różnicy kursowej.

Do powstania podatkowych różnic kursowych dochodzi, gdy kwota wynikająca z faktury oraz kwota zapłaty, wyrażone są w walucie obcej. Jeśli któraś z kwot wyrażona jest w złotych, to podatkowa różnica kursowa nie powstaje. Warto uzupełnić poruszony problem o dodatkowe wyjaśnienia dotyczące kursu waluty, jaki należy przyjąć do tej konkretnej transakcji.

Ustalanie różnic kursowych regulują przepisy art. 24c upodf i art. 15a updop. Wynika z nich, że do przeliczenia na złote kosztu poniesionego w walucie obcej stosuje się średni kurs NBP, a do zapłaty zobowiązania kurs faktycznie zastosowany.

Za koszt poniesiony uważa się koszt wynikający z otrzymanej faktury (rachunku) albo innego

dowodu w przypadku braku faktury (rachunku) – art. 24c ust. 7 updof i art. 15a ust. 7 updop. Natomiast wyceny kosztu poniesionego w walucie obcej dokonuje się według średniego kursu NBP z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień poniesienia kosztu (art. 24c ust. 6 updof i art. 15a ust. 6 updop), czyli dzień wystawienia faktury (rachunku) albo innego dowodu w przypadku braku faktury (rachunku).

Z kolei kursy faktycznie zastosowane uwzględnia się w przypadku sprzedaży lub kupna walut obcych oraz otrzymania należności lub zapłaty zobowiązań. W pozostałych przypadkach, a także gdy do otrzymanych należności lub zapłaty zobowiązań nie jest możliwe uwzględnienie faktycznie zastosowanego kursu waluty w danym dniu, stosuje się kurs średni ogłaszany przez NBP z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego ten dzień. Tak wynika z treści art. 24c ust. 4 updof i art. 15a ust. 4 updop.

W analizowanej sytuacji zapłatę zobowiązania wyrażonego w walucie obcej (euro) zlecono z rachunku złotowego, w związku z tym bank dokonał przeliczenia kwoty według kursu waluty faktycznie zastosowanego.

Zakładając, że w tym przypadku faktura została wystawiona w walucie obcej, dojdzie do powstania podatkowej różnicy kursowej. Dodatnia powstaje, gdy wartość poniesionego kosztu wyrażonego w walucie obcej po przeliczeniu na złote według kursu średniego NBP jest wyższa od wartości tego kosztu w dniu zapłaty, przeliczonej według faktycznie zastosowanego kursu waluty z tego dnia. Z kolei ujemna powstaje, gdy wartość poniesionego kosztu wyrażonego w walucie obcej po przeliczeniu na złote według kursu średniego NBP jest niższa od wartości tego kosztu w dniu zapłaty, przeliczonej według faktycznie zastosowanego kursu waluty z tego dnia.

Dodatnia zwiększa przychody

podatkowe, a ujemna – koszty uzyskania przychodów.

Jeśli faktycznie zastosowany kurs waluty jest wyższy lub niższy odpowiednio o więcej niż powiększona lub pomniejszona o 5% wartość kursu średniego NBP z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień faktycznie zastosowanego kursu waluty, organ podatkowy może wezwać

strony umowy do zmiany tej wartości lub wskazania przyczyn uzasadniających zastosowanie kursu waluty. W razie niedokonania zmiany wartości lub niewskazania przyczyn, które uzasadniają zastosowanie faktycznego kursu waluty, organ podatkowy określi ten kurs opierając się na kursach walut ogłaszanych przez NBP (art. 24c ust. 5 updof i art. 15a ust. 5 updop).

#### Przykład

Spółka z o.o. otrzymała od kontrahenta fakturę wystawioną 23 sierpnia 2024 r. na kwotę 5.000 euro. 27 sierpnia 2024 r. zleciła bankowi uregulowanie tej kwoty z rachunku bankowego prowadzonego w PLN. W związku z poniesieniem tego kosztu powstała różnica kursowa. Do jej ustalenia spółka przyjęła:

- średni kurs NBP z 22 sierpnia 2024 r. (tj. z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień poniesienia kosztu), wynoszący 4,2850 zł/euro,
- faktyczny kurs euro zastosowany przez bank, wynoszący 4,4425 zł/euro.

Z tytułu tej transakcji powstała ujemna różnica kursowa stanowiąca koszt podatkowy w kwocie 787,50 zł, co wynika z obliczenia:  $(5.000 \text{ euro} \times 4,2850 \text{ zł/euro}) - (5.000 \text{ euro} \times 4,4425 \text{ zł/euro}) = 21.425,00 \text{ zł} - 22.212,50 \text{ zł} = - 787,50 \text{ zł}$ .

Dla uproszczenia pominięto VAT.

### Wydatki dotyczące użyczonego samochodu

**Prowadzę indywidualną działalność gospodarczą, na potrzeby której wykorzystuję użyczony przez matkę samochód osobowy. Z umowy użyczenia wynika, że ja ponoszę koszty dotyczące eksploatacji tego auta. W jakiej wysokości mogą je zaliczać do kosztów uzyskania przychodów?**

Do kosztów uzyskania przychodów można zaliczyć 75% kosztów dotyczących eksploatacji samochodu osobowego używanego na potrzeby działalności gospodarczej na podstawie umowy użyczenia.

W ustawie o PIT są ustanowione dwa przepisy ograniczające wysokość wydatków dotyczących używania samochodu osobowego na potrzeby działalności gospodarczej, które można zaliczyć do kosztów podatkowych.

Pierwszy z nich to art. 23 ust. 1 pkt 46 updof. Stanowi on, że nie uważa się za koszty uzyskania przychodów poniesionych wydatków m.in. z tytułu kosztów używania, stanowiącego własność podatnika prowadzącego działalność gospodarczą, samochodu osobowego niebędącego składnikiem majątku, o którym mowa w art. 14 ust. 2 pkt 1 updof. Wydatki te w wysokości 20% stanowią jednak koszty uzyskania przychodów pod warunkiem, że samochód ten jest wykorzystywany również do celów związanych z działalnością gospodarczą prowadzoną przez podatnika.

Powołany art. 23 ust. 1 pkt 46 updof i zawarte w nim ograniczenie ma zastosowanie do kosztów używania samochodu osobowego wykorzystywanego na potrzeby firmy, jeżeli pojazd ten:

- stanowi własność podatnika prowadzącego działalność gospodarczą oraz
- nie jest składnikiem majątku, o którym mowa w art. 14 ust. 2 pkt 1 updof.

W sytuacji przedstawionej w pytaniu art. 23 ust. 1 pkt 46 updof nie ma zastosowania, gdyż samochód wykorzystywany w działalności

gospodarczej nie stanowi własności przedsiębiorcy.

Drugi przepis ograniczający wysokość wydatków dotyczących używania samochodu osobowego na potrzeby działalności gospodarczej, które można zaliczyć do kosztów podatkowych to art. 23 ust. 1 pkt 46a updof. Na jego podstawie kosztem uzyskania przychodów nie jest 25% poniesionych wydatków (z nieistotnym w tym przypadku zastrzeżeniem) z tytułu kosztów używania samochodu osobowego, innego niż określony w art. 23 ust. 1 pkt 46 updof, na potrzeby prowadzonej przez podatnika działalności gospodarczej – jeżeli samochód osobowy jest wykorzystywany również do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą prowadzoną przez podatnika. Ustawodawca nie zastrzegł, w jakich przypadkach wspomniane ograniczenie ma zastosowanie, zatem odnosi się ono także do samochodu osobowego używanego na podstawie umowy użyczenia. W rezultacie podatnik, o którym mowa w pytaniu może zaliczać do kosztów podatkowych 75% kosztów dotyczących eksploatacji samochodu używanego na podstawie umowy użyczenia. Przykładowo zalicza się do nich koszty ponoszone na nabycie paliw silnikowych, serwis samochodu, wymianę opon, myjnię, naprawy i części zamienne, wymianę płynu hamulcowego i płynu do spryskiwaczy, opłaty za przejazd autostradą, badania diagnostyczne, abonament radiowy wyłącznie za radio wykorzystywane w samochodzie, czynsz najmu (dzierżawy) garażu/miejsca postojowego/parkingu, remont powypadkowy samochodu.

### Podnajem leasingowanego auta

**Spółka z o.o. zawarła umowę leasingu operacyjnego nieelektrycznego samochodu osobowego, który następnie przekazała za odpłatnością innemu podmiotowi (podnajęta). Czy w tej sytuacji opłaty związane z leasingiem podlegają limitowaniu?**

W tym przypadku spółka jest zobowiązana limitować koszty opłat wynikających z umowy leasingu.

Problem poruszony w treści pytania dotyczy stosowania art. 16 ust. 1 pkt 49a updop. Wynika z niego, że nie uważa się za koszty uzyskania przychodów dotyczących samochodu osobowego opłat wynikających m.in. z umowy leasingu, z wyjątkiem opłat z tytułu składek na ubezpieczenie samochodu osobowego, w wysokości przekraczającej ich część ustaloną w takiej proporcji, w jakiej kwota 150.000 zł pozostaje do wartości samochodu osobowego będącego przedmiotem tej umowy.

Ten limit kosztowy ma zastosowanie do tej części opłaty, która stanowi spłatę war-

tości samochodu osobowego (art. 16 ust. 5c updop). W limicie 150.000 zł uwzględniany jest również VAT, który zgodnie z przepisami o podatku od towarów i usług nie stanowi podatku naliczonego, oraz naliczony podatek od towarów i usług, w tej części, w której zgodnie z przepisami o podatku od towarów i usług podatnikowi nie przysługuje obniżenie kwoty lub zwrot różnicy podatku od towarów i usług (art. 16 ust. 5a updop).

Ponadto część wydatków związanych z ubezpieczeniem leasingowanych samochodów osobowych podlega limitowaniu w kosztach podatkowych. W myśl art. 16 ust. 1 pkt 49 updop, nie stanowią kosztów uzyskania przychodów składki na ubezpieczenie samo-

chodu osobowego w wysokości przekraczającej ich część ustaloną w takiej proporcji, w jakiej kwota 150.000 zł pozostaje do wartości samochodu przyjętej dla celów ubezpieczenia. Ograniczenie dotyczy wyłącznie tych składek ubezpieczeniowych, które kalkulowane są w oparciu o wartość samochodu, czyli głównie AC i GAP.

Stosowanie limitów 150.000 zł na podstawie powołanych przepisów obejmuje też leasingowane samochody osobowe oddane do dalszego odpłatnego używania. Brak jest bowiem podstawy prawnej, by w takim przypadku nie stosować tych limitów. Takie stanowisko znalazło potwierdzenie w wyroku NSA z 19 lipca 2023 r., sygn. akt II FSK 129/21.

### Konsultacje biznesowe w firmowych kosztach

**Wspólnik spółki jawnej osób fizycznych skorzystał z indywidualnych konsultacji biznesowych związanych z rozwojem osobistym. Spółka pokryła ich koszty. Czy poniesione koszty mogą być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów?**

Dla stwierdzenia, czy wydatki poniesione w związku ze zdobywaniem wiedzy mogą zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodów z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej, istotne jest ustalenie, czy zdobyta wiedza (umiejętności) jest pożądana w prowadzonej działalności gospodarczej i ma z nią związek. Niestety na podstawie informacji zawartych w pytaniu trudno to ocenić. Jeśli taki związek istnieje, to koszty indywidualnych konsultacji biznesowych, mogą być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów. W przeciwnym razie są to wydatki o charakterze osobistym, które nie mogą znaleźć się w kosztach podatkowych.

Wydatki związane z nabywaniem fachowej wiedzy, w tym mającej na celu podnoszenie kwa-

lifikacji zawodowych nie zostały wymienione w katalogu zawartym w art. 23 updof, tj. w katalogu, w którym ustawodawca wykluczył określone koszty (wydatki) z kosztów uzyskania przychodów.

Do stwierdzenia, czy wydatki, o których mowa w pytaniu mogą zostać uznane za koszty podatkowe, istotne jest ustalenie:

- czy związane są z podnoszeniem kwalifikacji zawodowych, zdobywaniem wiedzy i umiejętności, które są potrzebne w prowadzonej działalności gospodarczej i które mają z nią związek,
- czy służą tylko podnoszeniu ogólnego poziomu wiedzy i wykształcenia niezwiązanego z działalnością, a więc co do zasady mają charakter osobisty (por. interpretację indywidual-

ną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 23 lutego 2022 r., nr 0115-KDIT3.4011.950.2021.2.KP).

W rozpatrywanym stanie faktycznym wspólnik spółki jawnej skorzystał z indywidualnych konsultacji biznesowych związanych z jego rozwojem osobistym. Spółka pokryła ich koszty. Stwierdzenie, że konsultacje miały na celu rozwój osobisty wspólnika, może sugerować, iż poniesione koszty nie mają związku z przychodami uzyskiwanymi przez spółkę ani nie wiążą się funkcjonalnie z prowadzoną przez nią działalnością. Nie znamy jednak dokładnie stanu faktycznego, więc nie możemy udzielić jednoznacznej odpowiedzi. Stąd rozstrzygnięcie jak na wstępie.

## Hipotetyczne odsetki w kosztach podatkowych

**S**półka z o.o. w 2023 r. wypracowała zysk. W 2024 r. podjęła uchwałę w sprawie jego podziału. Część kwoty przekazała na podwyższenie kapitału zapasowego z przeznaczeniem na przyszłą inwestycję. Czy spółka z o.o., która zamierza od 1 października 2024 r. przejść na CIT estoński, może zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów całość hipotetycznych odsetek od zysku przekazanego na kapitał zapasowy, czy tylko ich część (tj. 9/12)?

Naszym zdaniem, spółka może zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów całą kwotę hipotetycznych odsetek, którą ustala się jako iloczyn stopy referencyjnej NBP obowiązującej w ostatnim dniu roboczym roku poprzedzającego rok podatkowy powiększonej o 1 punkt procentowy oraz kwoty zysku przekazanego na kapitał zapasowy spółki.

Podatnik może wybrać opodatkowanie ryczałtem od dochodów spółek (czyli tzw. estońskim CIT) również przed upływem przyjętego przez niego roku podatkowego, jeżeli na ostatni dzień miesiąca poprzedzającego pierwszy miesiąc opodatkowania ryczałtem zamknie księgi rachunkowe oraz sporządzi sprawozdanie finansowe zgodnie z przepisami o rachunkowości (art. 28j ust. 5 updop). Jak jednocześnie stanowi art. 8 ust. 6a updop, jeżeli podatnik dokonał wyboru opodatkowania ryczałtem przed upływem przyjętego roku podatkowego, miesiąc poprzedzający pierwszy miesiąc opodatkowania ryczałtem jest ostatnim

miesiącem roku podatkowego tego podatnika.

Na podstawie art. 15cb updop, podatnik CIT ma prawo do zaliczenia do kosztów uzyskania przychodu kwot „hipotetycznych odsetek”, czyli kwot, które musiałyby potencjalnie ponieść w celu otrzymania finansowania zewnętrznego, gdyby nie zdecydował się na finansowanie działalności wypracowanym zyskiem. Prawo to przysługuje podatnikowi w roku przekazania zysku na kapitał zapasowy oraz w kolejnych dwóch, bezpośrednio po sobie następujących, latach podatkowych, do limitu 250.000 zł w roku podatkowym.

Podkreślenia wymaga, że nie ma przepisu ograniczającego możliwość zaliczenia kosztów hipotetycznych odsetek do kosztów uzyskania przychodów podatników, którzy w trakcie przyjętego roku podatkowego dokonali wyboru opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek i ich rok podatkowy uległ skróceniu. Stąd wniosek jak na wstępie.

## Wynagrodzenie członka zarządu

**S**półka z o.o. zatrudnia w oparciu o umowę o pracę członka zarządu (nie jest on współnikiem spółki). Zawarła z nim także, jako przedsiębiorcą, umowę o świadczenie usług. Nie obejmuje ona czynności objętych umową o pracę. Usługi świadczone przez członka zarządu na rzecz spółki są realizowane osobiście lub przy pomocy zatrudnionych przez niego pracowników. Jako przedsiębiorca odpowiada on za należyte wykonywanie zleconych usług. Czy wydatki ponoszone przez spółkę na rzecz członka zarządu z tytułu świadczonych przez niego usług są w spółce kosztami uzyskania przychodów?

W tym przypadku istnieje możliwość zaliczenia przez spółkę do kosztów uzyskania przychodów wydatków wynikających z realizacji umowy o świadczenie usług zawartej z członkiem zarządu, na ogólnych zasadach określonych w art. 15 ust. 1 updop.

Dla kwalifikacji prawnej danego kosztu istotne znaczenie ma cel, w jakim został poniesiony. Wydatek zostanie uznany za koszt uzyskania przychodów, o ile pozostaje w związku przyczynowo-skutkowym z osiągniętymi przychodami, w tym służy zachowaniu albo zabezpieczeniu funkcjonowania źródła przychodów. Zgodnie bowiem z art. 15 ust. 1 updop, kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów ze źródła przychodów lub w celu zachowania albo za-

bezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1 updop. Kosztami są zarówno koszty uzyskania przychodów pozostające w bezpośrednim związku z uzyskiwanymi przychodami, jak i koszty uzyskania przychodów inne niż koszty bezpośrednio związane z przychodami (pozostające w związku pośrednim) – jeżeli zostanie wykazane, że zostały w sposób racjonalny poniesione w celu osiągnięcia przychodów, nawet wówczas, gdy z obiektywnych powodów przychód nie zostanie osiągnięty.

Członek zarządu świadczy usługi na rzecz spółki w ramach prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Współpracuje ze spółką w tym zakresie jako odrębny podmiot gospodarczy. Nie działa tutaj jako współnik ani

jako członek zarządu. Jeśli usługi wykonywane przez członka zarządu na rzecz spółki, na podstawie zawartej przez strony umowy o świadczenie usług, wykazują związek z przychodami spółki, to nie ma przeszkód, aby wydatki te zaliczyły ona do kosztów uzyskania przychodów.

Co też istotne, nie znajdzie tu zastosowania art. 16 ust. 1 pkt 38a updop. Wyklucza on z kosztów podatkowych wydatki na rzecz osób wchodzących w skład rad nadzorczych, komisji rewizyjnych lub organów stanowiących osób prawnych oraz spółki, o której mowa w art. 1 ust. 3 pkt 1 updop, z wyjątkiem wynagrodzeń wypłacanych z tytułu pełnionych funkcji. Tymczasem członek zarządu nie wchodzi w skład organu stanowiącego osób prawnych.

## Oplata rejestracyjna

**S**półka cywilna w sierpniu 2024 r. zawarła umowę leasingu operacyjnego, której przedmiotem jest samochód osobowy. Jest on wykorzystywany w firmie do celów mieszanych. Bilansowo jest to leasing finansowy. Wobec tego pojazd 5 września 2024 r. (tj. w dniu odbioru) został wprowadzony do ksiąg rachunkowych jako środek trwały. 30 sierpnia 2024 r. spółka poniosła jednorazową opłatę za rejestrację samochodu (nie był on dotychczas zarejestrowany), co potwierdza faktura wystawiona 9 września 2024 r. Czy opłata rejestracyjna powinna podwyższyć wartość początkową środka trwałego, czy zostać odniesiona bezpośrednio do kosztów uzyskania przychodów?

Do celów podatkowych opłata rejestracyjna powinna być zaliczona bezpośrednio do kosztów uzyskania przychodów w wysokości 75% poniesionego wydatku.

Jak wynika ze stanu faktycznego, spółka cywilna wykorzystuje w działalności gospodarczej samochód osobowy, który objęła w ramach umowy leasingu. Do celów podatkowych jest to leasing operacyjny, zaś do celów rachunkowych leasing finansowy.

Na gruncie podatkowym pojazd nie ma statusu środka trwałego. Wobec tego bezprzedmiotowe staje się rozważanie, czy poniesiona opłata z tytułu rejestracji pojazdu powinna podwyższyć jego wartość początkową. Jest ona kosztem uzyskania przychodów.

Zgodnie ze stanowiskiem Ministerstwa Finansów wyrażonym w piśmie udostępnionym nasze-

mu Wydawnictwu 30 maja 2019 r. tego rodzaju opłata jest kosztem z tytułu używania samochodu. Wynika z niego, że: „Do wydatków związanych z użytkowaniem samochodu osobowego (wydatków eksploatacyjnych) można zaliczyć w szczególności wydatki ponoszone na: nabycie paliw silnikowych, serwis samochodu, wymianę opon, myjnię, naprawy i części zamienne, wymianę płynu hamulcowego oraz płynu do spryskiwaczy, opłaty parkingowe, opłaty za przejazd autostradą, opłaty rejestracyjne, badania diagnostyczne”.

W związku z tym, że w analizowanym przypadku pojazd jest wykorzystywany do celów mieszanych, poniesiona opłata rejestracyjna może być zaliczona do kosztów uzyskania przychodów tylko w 75%. Takie ograniczenie

kosztów wynika z art. 23 ust. 1 pkt 46a updop, w myśl którego nie uważa się za koszty uzyskania przychodów 25% poniesionych wydatków, z nieistotnym w tym przypadku zastrzeżeniem, z tytułu kosztów używania samochodu osobowego, innego niż określony w art. 23 ust. 1 pkt 46 updop, na potrzeby prowadzonej przez podatnika działalności gospodarczej – jeżeli samochód osobowy jest wykorzystywany również do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą prowadzoną przez podatnika.

### Podstawa prawna

Ustawa z dnia 26.07.1991 r. podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2024 r. poz. 226 ze zm.)  
Ustawa z dnia 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2023 r. poz. 2805 ze zm.)

## Wydatki pracownicze

**P**racodawca w ramach nagrody za dobrze wykonaną pracę przekazał pracownikom karnety uprawniające do wstępu na mecze sportowe. Ich zakup sfinansował ze środków obrotowych. Czy poniesione z tego tytułu wydatki może zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów?

Wydatki poniesione na zakup kartonów uprawniających do wstępu na mecze sportowe pracodawca może zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów.

Kosztami podatkowymi są m.in. koszty poniesione w celu uzyskania przychodów. Przy czym nie jest konieczne wykazanie bezpośredniego związku między kosztem a przychodem. Kosztami takimi są również koszty pośrednio związane z uzyskiwanymi przychodami.

Wśród kosztów uznawanych za koszty uzyskania przychodów są także tzw. koszty pracownicze. Obejmują one m.in. świadczenia

pieniężne i rzeczowe na rzecz pracowników, które wpływają na zwiększenie ich motywacji do pracy, poprawę jakości wykonywanej pracy oraz zdrowie i samopoczucie pracowników. Do tej kategorii kosztów można zaliczyć również wydatki poniesione na zakup kartonów uprawniających do wstępu na mecze sportowe, które zostały przekazane pracownikom w ramach nagrody za dobrze wykonaną pracę. Taka kwalifikacja tych wydatków powoduje, że pracodawca może je uwzględnić w kosztach uzyskania przychodów.

### AUTOPROMOCJA

**NOWA OFERTA!  
PRENUMERATA**

**2025**

**0 podatku PIT i CIT – kompleksowo i przystępnie!**



### Główne działy tematyczne Przeglądu:

- Koniecznie przeczytaj
- Przychody i koszty w firmie
- Rozliczanie podatku przez płatnika
- Majątek trwały
- Vademecum przedsiębiorcy
- Ulgi, odliczenia, zwolnienia podatkowe
- Opodatkowanie dochodów uzyskanych za granicą
- Inne zagadnienia podatkowe
- Czytelnicy pytają
- Terminarz podatnika i płatnika

- + dodatki merytoryczne i z przepisami prawnymi
- + stały kwartalny dodatek: Wskaźniki i stawki
- + pozostałe dodatki: Pomocniki Podatnika, Ściągi

### oraz przywilej korzystania z:

- wersji internetowej
- licznych Pomocników Księgowego PREMIUM (zgodnie z ofertą) - pomocnikiksiegowego.gofin.pl
- eWydania (on-line, off-line, w aplikacjach mobilnych)



czasopismaksiegowych.pl/ppd

DWUTYGODNIK (1. i 20. dnia miesiąca)

sklep.gofin.pl

Cena prenumeraty na cały 2025 r.: 406 zł (375,93 zł netto + 8% VAT)



Zakupiono w NEXTO: 4027838