



Warszawa, dnia 19 czerwca 2020 r.

RZECZPOSPOLITA POLSKA
MINISTER FINANSÓW

DD2.055.3.2020

Pan
Jacek Cieplak
Zastępca Rzecznika
Małych i Średnich Przedsiębiorców

Szanowny Panie Rzeczniku,

odpowiadając na wystąpienie dotyczące potrzeby wyjaśnienia wątpliwości w zakresie tego, „czy w świetle art. 31zx w związku z art. 31zo ust. 1 ustawy Covid – 19 w brzmieniu obowiązującym od 18 kwietnia 2020 roku, kosztem uzyskania przychodu przedsiębiorcy w rozumieniu art. 22 ust. 6ba u.p.d.o.f. oraz art. 15 ust. 4g u.p.d.o.p., za miesiące marzec – maj 2020 r., są pobrane z wynagrodzenia pracowników składki na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne, które nie zostaną zapłacone do ZUS w związku ze zwolnieniem z obowiązku ich opłacenia”, uprzejmie informuję.

Ustawa z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (Dz. U. poz. 374, z późn. zm.), zwana dalej „ustawą o COVID-19”, wprowadza szereg rozwiązań skierowanych na pomoc przedsiębiorcom, którzy ponoszą negatywne konsekwencje obecnej epidemii.

Należy do nich między innymi, przewidziana w art. 31zo ustawy o COVID-19, możliwość wnioskowania o zwolnienie z obowiązku opłacania należności z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne, na ubezpieczenie zdrowotne, na Fundusz Pracy, Fundusz Solidarnościowy, Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych lub Fundusz Emerytur Pomostowych, należnych za okres od dnia 1 marca 2020 r. do dnia 31 maja 2020 r., wykazanych w deklaracjach rozliczeniowych złożonych za ten okres.

Na podstawie art. 31zw ustawy o COVID-19, minister właściwy do spraw finansów publicznych przekazuje do Funduszu Ubezpieczeń Społecznych oraz do Narodowego Funduszu Zdrowia dotację z budżetu państwa w wysokości zwolnionych z obowiązku opłacania należności z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne oraz z tytułu składek na ubezpieczenie zdrowotne.

Jednocześnie, jak stanowi przepis art. 31zx ustawy o COVID-19, przychody z tytułu zwolnienia z obowiązku opłacania należności z tytułu składek, o których mowa w art. 31zo, nie stanowią przychodu w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz przepisów o podatku dochodowym od osób prawnych.

Oznacza to, że wartość świadczenia w postaci zwolnienia z obowiązku opłacenia niezapłaconych składek, nie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym po stronie płatnika tych składek.

Odnosząc powyższe na grunt przepisów dotyczących opodatkowania podatkiem dochodowym, w zakresie możliwości uznania za koszty uzyskania przychodów składek, z opłacenia których płatnik został zwolniony na podstawie art. 31zo ustawy COVID-19, uprzejmie wyjaśniam.

Podstawową normą prawną stanowiącą podstawę zaliczania określonych wydatków do kosztów podatkowych, jest przepis art. 22 ust. 1 ustawy PIT¹ oraz art. 15 ust. 1 ustawy CIT². Według tej normy, kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów ze źródła przychodów lub w celu zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 23 ust. 1 ustawy PIT oraz odpowiednio z art. 16 ust. 1 ustawy CIT.

Zasadniczą cechą kosztu uzyskania przychodu, jest faktyczne poniesienie danego wydatku. Wydatek musi zostać faktycznie poniesiony, w sensie powstania skonkretyzowanego zobowiązania po stronie podatnika.

Jeżeli pracodawca skorzystał ze zwolnienia z tytułu opłacania nieopłaconych należności z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne oraz zdrowotne, czyli takich, które powinien odprowadzić jako płatnik od wynagrodzeń pracowników, w tym pobranych z wynagrodzenia pracowników, to tym samym nie poniósł wydatków z tym związanych. W konsekwencji, brak jest podstaw do zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wydatków, których podatnik nie poniósł i z poniesienia których został definitywnie, ustawowo zwolniony.

Tej zasady nie wyłącza przepis art. 22 ust. 6ba ustawy PIT oraz odpowiednio art. 15 ust. 4g ustawy CIT, którego celem jest zmobilizowanie pracodawcy do terminowego, faktycznego wypłacania należności ze stosunku pracy oraz przekazania do ZUS części należnej kwoty potrąconej z tego wynagrodzenia.

W ocenie Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców *interpretacja art. 22 ust. 6ba u.p.d.o.f., a także art. 15 ust. 4g u.p.d.o.p., w związku z art. 31zo ust. 1 i art. 31zx ustawy Covid-19 w brzmieniu obowiązującym od 18 kwietnia 2020 roku, powinna prowadzić do wniosku, że kosztem uzyskania przychodu przedsiębiorcy za miesiące marzec – maj 2020 r., są pobrane z wynagrodzenia pracowników składki na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne, które nie zostaną zapłacone do ZUS w związku ze zwolnieniem z obowiązku ich opłacenia na podstawie art. 31zo ust. 1 ustawy Covid-19 w brzmieniu obowiązującym od 18 kwietnia 2020 roku.*

Zdaniem Rzecznika, w analizowanym przypadku należy traktować je jako „postawione do dyspozycji” w rozumieniu art. 22 ust. 6ba u.p.d.o.f. oraz art. 15 ust. 4g u.p.d.o.p., lecz faktycznie nie zapłacone, z uwagi na zwolnienie z obowiązku ich opłacenia wynikające z art. 31zo ust. 1 ustawy Covid-19 w brzmieniu wskazanym w dacie jak wyżej i pod warunkiem zastosowania trybu wynikającego z tego przepisu.

Niestety z argumentacją taką trudno się zgodzić.

Gdyby istotnie pracownikowi fizycznie wypłacana była kwota brutto, to nieodprowadzana do ZUS część składek pozostawałaby również w dyspozycji tego pracownika.

Tymczasem zastosowanie mechanizmu przewidzianego w art. 31zo ustawy o COVID-19, prowadzi *de facto* do przysporzenia po stronie pracodawcy w postaci zmniejszenia jego zobowiązań związanych z zatrudnieniem. Dzięki tym rozwiązaniom, pracodawca nie stawia do dyspozycji pracownika wynagrodzenia brutto, gdyż część z tego wynagrodzenia ma prawo zatrzymać i nim swobodnie dysponować we własnym zakresie.

¹ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1387, z późn. zm.).

² Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2019 r., poz. 865, z późn. zm.).

Zatem definitywnie przestaje istnieć zobowiązanie tego podatnika w stosunku do części należnego wynagrodzenia. Powstałe w ten sposób przysporzenie również ma charakter mierzalny i definitywny.

Co więcej, ustawa o COVID-19, we wskazanym już wyżej przepisie art. 31zx, również potwierdza, że wartość zwolnienia wynikająca z art. 31zo stanowi przysporzenie po stronie płatnika składek.

Trudno zatem mówić w odniesieniu do tego przysporzenia, że jest ono równocześnie wydatkiem, a co za tym idzie kosztem podatkowym. Nie zmienia tego fakt, że na podstawie wzmiankowanego przepisu art. 31zx ustawy o COVID-19, wartość tego przysporzenia nie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym.

Reasumując, określony przychód, nawet jeśli jest zwolniony z opodatkowania, nie może być równocześnie wydatkiem.

Na rozstrzygnięcie takie nie ma również wpływu wskazana w wystąpieniu okoliczność, iż *umorzone składki zostaną uznane przez Zakład Ubezpieczeń Społecznych za opłacone (art. 31zs ust. 1)*.

Jak stanowi art. 31zs ustawy o COVID-9, w przypadku osób prowadzących pozarolniczą działalność gospodarczą i osób z nimi współpracujących oraz duchownych, jeżeli przepisy uzależniają prawo lub wysokość świadczeń z ubezpieczeń społecznych od opłacenia składek, składki na ubezpieczenia społeczne, o których mowa w art. 31zo, zwolnione z obowiązku ich opłacania traktuje się jak składki opłacone.

Przepis ten potwierdza jedynie, że pomimo braku wpłat należnych składek z tytułu ubezpieczenia wskazanych w nim osób, ubezpieczeni ci zachowują prawo do świadczeń z ubezpieczeń społecznych.

Natomiast poniesienie kosztu uzyskania przychodu, jak już wyżej wskazałem, jest zdarzeniem faktycznym, a nie domniemaniem prawnym.

Reasumując, trudno znaleźć uzasadnienie dla wydania objaśnień podatkowych o treści zgodnej z Pana wnioskiem, czyli że *„Kosztem uzyskania przychodu przedsiębiorcy w rozumieniu art. 22 ust. 6ba u.p.d.o.f. oraz art. 15 ust. 4g u.p.d.o.p., za miesiące marzec – maj 2020 r., są także pobrane z wynagrodzenia pracowników składki na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne, które nie zostaną zapłacone do ZUS w związku ze zwolnieniem z obowiązku ich opłacenia na podstawie art. 31zo ust. 1 ustawy Covid-19, w brzmieniu obowiązującym od 18 kwietnia 2020 roku.”*

Z wyrazami szacunku,
z upoważnienia Ministra Finansów

Jan Sarnowski

Podsekretarz Stanu

w Ministerstwie Finansów

/podpisano kwalifikowanym podpisem elektronicznym/