



DZIENNIK URZĘDOWY

MINISTRA FINANSÓW

Warszawa, dnia 4 kwietnia 2023 r.

Poz. 42

INTERPRETACJA OGÓLNA Nr DD3.8203.1.2023

MINISTRA FINANSÓW

z dnia 30 marca 2023 r.

Interpretacja ogólna Ministra Finansów w sprawie konsekwencji podatkowych zapłaty przez płatnika zaległych składek na ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenie zdrowotne

Działając na podstawie art. 14a § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹⁾, zwanej dalej „Ordynacją podatkową”, w celu zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe, wyjaśniam co następuje.

1. Opis zagadnienia, w związku z którym jest dokonywana interpretacja przepisów prawa podatkowego

Niniejsza interpretacja dotyczy art. 11 ust. 1, art. 10 ust. 1 pkt 1, 2 i 9, art. 32, art. 41 ust. 1 i art. 42a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych²⁾, zwanej dalej „ustawą PIT”, w zakresie skutków w podatku dochodowym dla podatnika i płatnika podatku PIT, związanych z zapłatą przez płatnika składek z własnych środków kwoty zaległych składek na ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenie zdrowotne w części, w której powinny być one sfinansowane z dochodu ubezpieczonego³⁾ – podatnika (pracownika, zleceniobiorcy, byłego pracownika lub zleceniobiorcy).

2. Wyjaśnienie zakresu oraz sposobu stosowania interpretowanych przepisów prawa podatkowego do opisywanego zagadnienia wraz z uzasadnieniem prawnym

Zasady podlegania ubezpieczeniom społecznym i ubezpieczeniu zdrowotnemu, w tym także w zakresie obowiązków płatnika składek do opłacania składek na ubezpieczenia społeczne (dalej: składki sus) oraz składki na ubezpieczenie zdrowotne (dalej: składka zdrowotna), regulują odrębne przepisy⁴⁾.

Ogólnie rzecz ujmując, przepisy ustawy o sus zakładają współfinansowanie składek sus przez ubezpieczonych i płatników składek (w tym pracodawcy, zleceniodawcy).

¹⁾ Dz. U. z 2022 r. poz. 2651, z późn. zm.

²⁾ Dz. U. z 2022 r. poz. 2647, z późn. zm.

³⁾ Ilekroć w interpretacji jest mowa o podatniku (pracowniku, zleceniobiorcy, byłym pracowniku lub zleceniobiorcy) należy przez to rozumieć ubezpieczonego na gruncie ustawy o sus i ustawy o ubezpieczeniu zdrowotnym, o których mowa w przypisie 4.

⁴⁾ Ustawa z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz. U. z 2022 r. poz. 1009, z późn. zm.), dalej „ustawa o sus” i odpowiednio ustawa z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (Dz. U. z 2022 r. poz. 2561, z późn. zm.), dalej „ustawa o ubezpieczeniu zdrowotnym”.

Przepisy ustawy PIT stanowią jedynie o zakresie odliczenia od dochodu składek sus. W przypadku składek sus potrącanych przez płatnika podatku PIT odliczenie to ograniczone jest do składek potrąconych ze środków podatnika. Przy czym odliczenie nie dotyczy składek, których podstawę wymiaru stanowi dochód (przychód) zwolniony od podatku na podstawie ustawy PIT, oraz składek, których podstawę wymiaru stanowi dochód, od którego na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej zaniechano poboru podatku.

Do końca 2021 r. ustawa PIT zawierała podstawę prawną do obniżenia podatku o kwotę składki zdrowotnej pobranej w roku podatkowym przez płatnika składek zgodnie z przepisami o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych. Przy czym obniżenie nie dotyczyło składek, których podstawę wymiaru stanowił dochód (przychód) zwolniony od podatku na podstawie ustawy PIT oraz składek, których podstawę wymiaru stanowi dochód, od którego na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej zaniechano poboru podatku. Od 2022 r. składki zdrowotne, których podstawę wymiaru stanowi dochód (przychód) podlegający opodatkowaniu według skali podatkowej, nie podlegają już odliczeniu od podatku.

Wątpliwości płatników podatku PIT, o wyjaśnienie których zwracali się oni we wnioskach o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego, dotyczyły m.in. kwestii tego, czy opłacenie przez dany podmiot, jako płatnika składek, ze swoich środków zaległych składek sus oraz składki zdrowotnej, które powinien sfinansować podatnik (pracownik, zleceniobiorca, były pracownik lub były zleceniobiorca), stanowi dla podatnika podlegający opodatkowaniu przychód, o którym mowa w art. 11 ust. 1 ustawy PIT, czego konsekwencją jest konieczność:

- a) zakwalifikowania takiego przychodu do odpowiedniego źródła przychodów na gruncie art. 10 ust. 1 ustawy PIT,
- b) poboru zaliczki na podatek.

Na podstawie art. 11 ust. 1 ustawy PIT przychodami, co do zasady, są otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń.

Przychodem podatnika jest zatem przysporzenie majątkowe wyrażone w pieniądzu, czyli zarówno pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość świadczeń niepieniężnych, w tym nieodpłatnych. O ile w przypadku pieniędzy dla powstania przychodu wystarczającym jest ich otrzymanie lub postawienie do dyspozycji podatnika, o tyle w przypadku świadczeń niepieniężnych przychód powstaje w momencie ich faktycznego otrzymania.

2.1. Dotychczasowe stanowisko organów administracji skarbowej

Dotychczasowe stanowisko zajmowane w licznych indywidualnych interpretacjach przepisów prawa podatkowego wskazuje, że opłacone – ze środków płatnika składek – zaległe składki sus oraz składka zdrowotna, na gruncie przepisów ustawy PIT, są dla podatników (pracowników, zleceniobiorców, byłych pracowników lub zleceniobiorców) przychodem w rozumieniu art. 11 ust. 1 ustawy PIT, zaliczanym odpowiednio do przychodów ze stosunku pracy (art. 12 ust. 1 ustawy PIT), do innych źródeł (art. 20 ust. 1 ustawy PIT) bądź przychodu z umowy zlecenia (art. 13 pkt 8 ustawy PIT).

Konsekwencją takiej kwalifikacji jest ciążący na podmiocie, który zapłacił zaległe składki sus oraz składkę zdrowotną, obowiązek płatnika podatku PIT wynikający z art. 32 ustawy PIT (w przypadku przychodu ze stosunku pracy i stosunków pokrewnych, o którym mowa w art. 12 ust. 1 ustawy PIT) albo z art. 41 ust. 1 ustawy PIT (w przypadku przychodu z umowy zlecenia, o którym mowa w art. 13

pkt 8 ustawy PIT). Natomiast w sytuacji, gdy zapłacone składki sus lub składka zdrowotna dotyczyły byłych pracowników, na podmiocie nie ciąży obowiązek płatnika podatku PIT, a jedynie obowiązek informacyjny, o którym mowa w art. 42a ustawy PIT, polegający na wykazaniu w informacji podatkowej (PIT-11) składanej za rok, w którym zapłacono zaległe składki, przychodu z innych źródeł uzyskanego z tego tytułu. Przychód ten podlega samodzielnemu rozliczeniu przez podatnika w składanym zeznaniu podatkowym za ten rok.

Przykładowo, w interpretacji indywidualnej z 14 września 2021 r., nr 0113-KDIPT2-3.4011.508.2021.3.MS (EUREKA nr 450198), Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej wskazał, że:

„sfinansowanie przez Wnioskodawcę składek na ubezpieczenie społeczne, które zgodnie z odrębnymi przepisami powinny być opłacone ze środków ubezpieczonego, jest okolicznością, która powoduje powstanie u tego podatnika przychodu w rozumieniu przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Osoba ta uzyskała bowiem wymierną korzyść majątkową, gdyż inny podmiot, tj. Wnioskodawca, poniósł kosztem swojego majątku wydatek, który winien być sfinansowany majątkiem (dochodami) tej osoby. Przychód tej osoby – w myśl ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych – powstaje w dniu opłacenia przez Wnioskodawcę przedmiotowych składek.”

W interpretacji indywidualnej z 5 października 2020 r. nr 0113-KDIPT2-3.4011.556.2020.2.JŚ⁵⁾ (EUREKA nr 426308) Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej stwierdził, że:

„w sytuacji gdy Wnioskodawca ureguluje składki na ubezpieczenie za pracowników w tej części, w której winny być pokryte z dochodu pracowników, to dla pracowników jest to przychód ze stosunku pracy, o którym mowa w art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Pracownicy otrzymają bowiem nieodpłatne świadczenie od pracodawcy, gdyż pracodawca zapłaci z własnych środków składki (składki na ubezpieczenie społeczne i ubezpieczenie zdrowotne), które powinny być finansowane ze środków pracowników. Tym samym Wnioskodawca wykona kosztem swego majątku zobowiązanie, które winno być sfinansowane z majątku pracowników.”

Podobne stanowisko wyrażono również w interpretacji indywidualnej z 19 marca 2021 r. nr 0113-KDIPT2-3.4011.55.2021.1.ID (EUREKA nr437368) wskazujące, że:

„za przychody należy uznać każdą formę przysporzenia majątkowego – zarówno formę pieniężną, jak i niepieniężną, w tym nieodpłatne świadczenia otrzymane przez podatnika. Dla celów podatkowych przez nieodpłatne świadczenie rozumie się te wszystkie zdarzenia prawne lub gospodarcze, których skutkiem jest nieodpłatne, tj. niezwiązane z kosztami lub inną formą ekwiwalentu, przysporzenie w majątku podatnika mające konkretny wymiar finansowy. Przysporzenie to może polegać na zwiększeniu majątku (aktywów) bądź uniknięciu jego pomniejszenia (zaoszczędzenie wydatków). Zatem do przychodu należy zaliczyć każdy rodzaj świadczenia, które dana osoba (podatnik) otrzymuje kosztem majątku innej osoby. Takim świadczeniem jest m.in. wykonanie zobowiązania danej osoby przez inny podmiot (np. zapłacenie składki przez pracodawcę środkami z jego majątku w sytuacji, gdy powinna być ona sfinansowana środkami pracownika). (...) Zatem, sfinansowanie przez Wnioskodawcę składek na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne, które zgodnie z odrębnymi przepisami powinny być opłacone ze środków ubezpieczonego, jest okolicznością, która powoduje powstanie u tego podatnika przychodu w rozumieniu przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Osoba ta uzyskała

⁵⁾ Wyrok WSA z dnia 3 marca 2021 r., sygn. akt I SA/GI 1619/20 (prawomocny) uchylił zaskarżoną interpretację.

bowiem wymierną korzyść majątkową, gdyż inny podmiot, tj. Wnioskodawca, poniósł kosztem swojego majątku wydatek, który winien być sfinansowany majątkiem (dochodami) tej osoby. Przychód tej osoby – w świetle art. 11 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych – powstaje w dniu opłacenia przez Wnioskodawcę przedmiotowych składek. W przedstawionym zdarzeniu przyszłym przychodem pracownika lub byłego pracownika będzie kwota składek na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne sfinansowana przez Wnioskodawcę, którą winien zapłacić pracownik oraz były pracownik. Kwalifikacja przychodu do odpowiedniego źródła zależy od tego czy beneficjentem przychodu jest osoba, z którą w chwili opłacenia składek łączył z Wnioskodawcą stosunek prawny czy też nie.”

Jednolita linia interpretacyjna jest m.in. rezultatem stanowiska Ministerstwa Finansów, w tym zmiany interpretacji indywidualnych. Przykładowo w zmianie interpretacji indywidualnej z 25 listopada 2014 r. nr DD3/033/370/KDJ/14/RD-107970 (EUREKA nr 260611), Minister Finansów stwierdził, że:

„sfinansowanie przez Wnioskodawcę składek na ubezpieczenia społeczne oraz zdrowotne, które zgodnie z odrębnymi przepisami powinny być opłacone ze środków wykonawców, jest okolicznością, która powoduje powstanie u tych podatników przychodu w rozumieniu przepisów ustawy. Przychód ten powstaje w dniu opłacenia przez Wnioskodawcę przedmiotowych składek. Niemniej jednak, wbrew pogładowi Wnioskodawcy, kwalifikacja przychodu do odpowiedniego źródła zależy od tego czy beneficjentem przychodu jest obecny czy były wykonawca Wnioskodawcy.”

Zatem organy podatkowe dotychczas uznawały, że zapłata przez płatnika składek zaległych składek sus oraz składki zdrowotnej stanowi dla podatników (pracowników, zleceniobiorców, byłych pracowników lub zleceniobiorców) przychód podatkowy z tytułu otrzymania nieodpłatnego świadczenia. W ocenie organów podatkowych, składki te powinny być pobrane z dochodu podatnika (ubezpieczonego), a zatem zapłacenie ich ze środków płatnika składek oznacza uzyskanie przez podatnika nieodpłatnego świadczenia i stanowi przychód podlegający opodatkowaniu.

Przyjęte stanowisko prowadzi do faktycznej zmiany charakteru świadczeń opłacanych przez płatnika składek.

2.2. Orzecznictwo sądowno-administracyjne

Wyżej wskazane poglądy wyrażane przez organy podatkowe nie zyskały aprobaty sądów administracyjnych. W wydawanych wyrokach przeważa linia interpretacyjna, zgodnie z którą płatnik składek, opłacając z własnych środków zaległe składki sus i składkę zdrowotną za podatnika nie dokonuje na jego rzecz żadnego przysporzenia majątkowego.

Sądy administracyjne zwracały uwagę na fakt, że obowiązany wobec Zakładu Ubezpieczeń Społecznych z tytułu zaległych składek sus i składki zdrowotnej jest płatnik składek (w tym pracodawca, zleceniodawca), a nie ubezpieczony (pracownik, zleceniobiorca, były pracownik lub zleceniobiorca). Wszystkie obowiązki w zakresie uiszczenia zaległych składek obciążają płatnika składek (w tym pracodawcę, zleceniodawcę) i to niezależnie od źródła finansowania składek.

Stanowisko sądów administracyjnych w tym zakresie zostało ugruntowane orzecznictwem Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA). W wyrokach tego sądu podkreśla się, że:

„Dokonane – po przeprowadzonej przez Zakład Ubezpieczeń Społecznych kontroli – wpłaty (w tym po wygaśnięciu stosunku pracy z zatrudnionymi zawodnikami) miało na celu wywiązanie się przez Spółkę z jej obowiązków jako płatnika. Płatnik wykonał zatem ze zwłoką własne,

wynikające z ustawy zobowiązanie publicznoprawne. W żadnym natomiast momencie obowiązek ten nie ciążył na uprawnionym z ubezpieczenia. Obowiązki płatnika w sposób jednoznaczny określone zostały w art. 46 ust. 1 ustawy o ubezpieczeniach społecznych, w myśl którego płatnik składek jest obowiązany według zasad wynikających z przepisów ustawy obliczać, potrącać z dochodów ubezpieczonych, rozliczać oraz opłacać należne składki za każdy miesiąc kalendarzowy. Wykonanie zaległego zobowiązania przez płatnika, w zakresie obliczenia, potrącenia z dochodu ubezpieczonego oraz odprowadzania składek na obowiązkowe ubezpieczenia społeczne, nie można utożsamiać z wykonaniem obowiązku za kogoś innego, tj. za byłego zawodnika. W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego fakt późniejszego wypłacenia składek (późniejszego wywiązania się z obowiązku prawnego) nie zmienia jej charakteru prawnego, nawet jeżeli w dacie wypłaty nie wiąże spółki z zawodnikiem stosunek zatrudnienia. Pozostaje ona nadal składką na ubezpieczenie społeczne. Stosownie natomiast do art. 26 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.f., składki na ubezpieczenie społeczne odliczane są od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych.” – wyrok NSA z 27 października 2015 r. sygn. akt II FSK 1891/13.

W innym wyroku NSA wskazał, że:

„Rację ma zatem Sąd pierwszej instancji, że spółka działając w zwłoce, uiszczając zaległe składki w ramach swoich publicznoprawnych obowiązków jako płatnik, nie dokonuje żadnego przysporzenia majątkowego z tego tytułu pracownikom i byłym pracownikom. Za słuszny w konsekwencji uznać należy wniosek Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi, że konsekwencją niepobrania przez płatnika we właściwym czasie składek na ubezpieczenie społeczne ze świadczeń wypłacanych pracownikom było wypłacenie tych świadczeń w wyższej wysokości i pobranie zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych od całości wypłaconych dochodów, czyli zaliczki w wyższej wysokości niż należna, gdyby płatnik wcześniej prawidłowo uwzględnił składki.

Trzeba przy tym zaznaczyć, że spółka wykonała nałożony na nią obowiązek zapłaty należności publicznoprawnej. Jak słusznie podniosła spółka w odpowiedzi na skargę kasacyjną, przepisy regulujące zasady uiszczania składek na ubezpieczenie społeczne nie przewidują możliwości przeniesienia odpowiedzialności płatnika składek na ubezpieczenie społeczne za nienależyte wywiązywanie się z nałożonych na tego płatnika obowiązków na osoby ubezpieczone. Skoro tak, to późniejsza wpłata składek przez spółkę nie może być uznana za świadczenie dokonane „za ubezpieczonych”. Ci ostatni nie są bowiem zobowiązani do zapłaty zaległej składki.

Dodatkowo należy zauważyć, że przyjęcie za prawidłowe stanowiska organu interpretacyjnego prowadziłyby do zakłócenia podstawowych zasad opodatkowania, w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych, a mianowicie zakazu podwójnego opodatkowywania. Wobec powyższego, wbrew zarzutom skargi kasacyjnej organu, trafnie Sąd pierwszej instancji stwierdził, iż płatnik uiszczając zaległe składki w części należnej od świadczenia wypłacanego pracownikowi, nie dokonuje żadnego przysporzenia majątkowego zwiększającego majątek pracowników (oni sami nie otrzymują też od płatnika nieodpłatnych świadczeń).” – wyrok NSA z dnia 5 kwietnia 2019 r. sygn. akt II FSK 1311/17.

W kolejnym wyroku NSA uznał, że:

„istniejący pomiędzy płatnikiem składek (pracodawcą) a ubezpieczonym (zatrudnionym) stosunek prawny powoduje wprawdzie, że ubezpieczony podlega z tego tytułu ubezpieczeniom społecznym, jednakże stan ten nie rodzi po jego stronie jakichkolwiek obowiązków względem

Zakładu Ubezpieczeń Społecznych, zwłaszcza zaś w zakresie obliczania, rozliczania oraz opłacania należnych składek na te ubezpieczenia. Wszystkie obowiązki w tym przedmiocie obciążają bowiem płatnika składek (pracodawcę) i to niezależnie od źródła finansowania owych składek. Dotyczy to również sytuacji, w której, jak w stanie faktycznym niniejszej dochodzi do wypłaty ubezpieczonemu wynagrodzenia niepomniejszonego o składki podlegające sfinansowaniu z jego dochodu, późniejsza zapłata zaległych składek przez płatnika i niewystąpienie przez płatnika do ubezpieczonego o zwrot składek, które nienależnie zostały wypłacone w wynagrodzeniu.” – wyrok NSA z 21 marca 2019 r. sygn. akt II FSK 972/17.

W innym wyroku Sąd ten uznał, że:

„jeśli właściwe przepisy regulujące zasady uiszczania składek na ubezpieczenie społeczne nie przewidują możliwości przeniesienia odpowiedzialności płatnika składek na ubezpieczenie społeczne za nienależyte wywiązywanie się z nałożonych na tego płatnika obowiązków na osoby ubezpieczone, to uchybienie płatnika polegające na zbyt późnej wpłacie składek nie może być w żadnym razie uznane za świadczenie dokonane „za ubezpieczonego”, gdyż takie twierdzenie stoi wprost w sprzeczności z przywołanym art. 17 u.s.u.s. Przyjęcie za prawidłowe stanowiska organu interpretacyjnego prowadziłoby do zakłócenia podstawowych zasad opodatkowania, w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych, a mianowicie zakazu podwójnego opodatkowywania. Pamiętać bowiem należy, że fakt późniejszego wpłacenia składek na rzecz organu rentowego, czyli późniejszego wywiązania się z obowiązku prawnego przez płatnika składek, nie zmienia ich charakteru prawnego, nawet jeżeli w dacie wypłaty nie wiąże spółki z pracownikiem stosunek zatrudnienia, czy umowa zlecenia. Pozostają one nadal składkami na ubezpieczenie społeczne. Stosownie natomiast do art. 26 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.f., składki na ubezpieczenie społeczne odliczane są od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych, a tym samym nie są uwzględniane w rachunku podatkowym zmierzającym bezpośrednio do obliczenia należnego podatku dochodowego od danej osoby fizycznej.” – wyrok NSA z 5 lutego 2021 r. sygn. akt II FSK 2573/18.

Analogiczny pogląd NSA wyraził także w wyrokach z 19 marca 2019 r. sygn. akt II FSK 864/17, z 6 sierpnia 2019 r. sygn. akt II FSK 2971/17, z 27 kwietnia 2021 r. sygn. akt II FSK 2810/19 i II FSK 3179/19 oraz z 28 września 2021 r. sygn. akt II FSK 731/21 dotyczących zapłaconych przez płatnika zaległych składek na sus oraz składek zdrowotnych za pracowników, zleceniobiorców, byłych pracowników lub zleceniobiorców.

2.3. Stanowisko Ministra Finansów

Minister Finansów, dążąc do zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe, w szczególności dokonując ich interpretacji, z urzędu lub na wniosek (interpretacje ogólne), jest zobligowany do uwzględniania orzecznictwa sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

Jednolita i ugruntowana linia orzecznicza sądów administracyjnych zgodnie uznaje, że zapłacenie przez płatnika składek zaległych składek sus oraz składki zdrowotnej jest wykonaniem zobowiązania publicznoprawnego ciążącego na płatniku składek i nie stanowi wykonania obowiązku za pracowników, zleceniobiorców, byłych pracowników lub zleceniobiorców oraz nie powoduje powstania przychodu podatkowego u tych podatników.

Zaistniała rozbieżność pomiędzy praktyką interpretacyjną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej a orzecznictwem sądów administracyjnych skłoniła Ministra Finansów do wydania interpretacji ogólnej uwzględniającej orzecznictwo sądowo-administracyjne w tym zakresie.

Przyjmując zatem argumentację prezentowaną w jednolitej i ugruntowanej linii orzeczniczej sądów, należy uznać, że płatnik składek, dokonując zapłaty zaległych składek sus i składek zdrowotnych, wykonuje ciężący na nim obowiązek publicznoprawny, którego nie może scedować na podatników (pracowników, zleceniobiorców, byłych pracowników lub zleceniobiorców). Stąd też późniejsza zapłata tych składek przez ich płatnika nie może być uznana za świadczenie dokonane „za ubezpieczonych” (za pracowników, zleceniobiorców, byłych pracowników lub zleceniobiorców), gdyż na podstawie odrębnych przepisów⁴⁾ nie są oni zobowiązani do ich zapłaty.

W konsekwencji, prawidłowa wykładnia analizowanych przepisów prowadzi do wniosku, że zapłacenie przez płatnika składek zaległych składek sus oraz składek zdrowotnych dotyczących pracowników, zleceniobiorców, byłych pracowników lub zleceniobiorców nie powoduje po stronie tych podatników powstania przychodu w rozumieniu art. 11 ust. 1 ustawy PIT. Zapłata przez płatnika składek zaległych składek z ww. tytułów nie stanowi przysporzenia majątkowego zwiększającego majątek podatnika, i jako taka, nie może być uznana za nieodpłatne świadczenie na rzecz podatnika.

Zatem zapłatę przez płatnika składek zaległych składek sus oraz składek zdrowotnych należy uznać za czynność neutralną pod względem podatkowym dla podatnika. Tym samym zapłata ww. składek przez płatnika składek nie kreuje po jego stronie statusu płatnika podatku PIT oraz obowiązku informacyjnego, o którym mowa w art. 42a ustawy PIT.

Konsekwencją przyjęcia, że zapłacenie przez płatnika składek zaległych składek sus dotyczących pracowników, zleceniobiorców, byłych pracowników lub zleceniobiorców nie powoduje po stronie tych podatników powstania przychodu w rozumieniu art. 11 ust. 1 ustawy PIT, jest to, że koszty poniesione na ich opłacenie, nie mogą po stronie płatnika tych składek, zostać uznane za koszty uzyskania przychodów, w rozumieniu art. 22 ust. 1 ustawy PIT, w części w jakiej powinny być one sfinansowane z dochodu podatnika (pracownika, zleceniobiorcy, byłego pracownika lub zleceniobiorcy). Tożsama zasada dotyczyć będzie zapłaconych ze środków płatnika składek na ubezpieczenie zdrowotne.

Analogicznie, przedmiotowy wydatek płatnika składek będącego podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych poniesiony tytułem zapłaty zaległych składek sus lub zaległych składek na ubezpieczenie zdrowotne nie będzie stanowił kosztu uzyskania przychodów w rozumieniu art. 15 ust. 1 ustawy CIT⁶⁾, w części, w jakiej składki te powinny być sfinansowane przez pracownika lub zleceniobiorcę, względnie byłego pracownika lub byłego zleceniobiorcę.

Minister Finansów: z up. A. Soboń

⁶⁾ Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2022 r. poz. 2587, z późn. zm.)