

Leszno, 19 lutego 2020 r.



**DYREKTOR
KRAJOWEJ INFORMACJI SKARBOWEJ**

0112-KDIL2-1.4011.108.2019.2.DJ

UNP: 906982

Polski Związek Łowiecki
ul. Nowy Świat 35
00-029 Warszawa
NIP 5260300463

reprezentowany przez
pełnomocnika, adwokata
Pana Michała Pomorskiego

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 13 § 2a, art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2019 r., poz. 900, z późn. zm.) Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku z dnia 4 grudnia 2019 r. (data wpływu 11 grudnia 2019 r.), uzupełnionym pismami z dni: 5 grudnia 2019 r. (data wpływu 11 grudnia 2019 r.), 30 stycznia 2020 r. (data wpływu 4 lutego 2020 r.) i 11 lutego 2020 r. (data wpływu 18 lutego 2020 r.) o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie skutków podatkowych wypłaty myśliwym świadczenia za odstrzał zwierząt **jest**:

- **prawidłowe** – w odniesieniu do możliwości zakwalifikowania przychodu myśliwego do przychodów z innych źródeł;
- **nieprawidłowe** – w pozostałym zakresie.

UZASADNIENIE

W dniu 11 grudnia 2019 r. wpłynął do tutejszego organu ww. wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie skutków podatkowych wypłaty myśliwym świadczenia za odstrzał zwierząt.



Krajowa Administracja
Skarbowa

RODO – ogólną klauzulę informacyjną dot. przetwarzania danych osobowych znajdą Państwo na stronie Biuletynu Informacji Publicznej www.kis.gov.pl w zakładce Organizacja – Ochrona Danych Osobowych oraz na tablicach informacyjnych Krajowej Informacji Skarbowej.

W związku z tym, że wniosek nie spełniał wymogów formalnych, o których mowa w art. 14b § 3 ustawy Ordynacja podatkowa, pismem z dnia 9 stycznia 2020 r., nr 0112-KDIL2-1.4011.108.2019.1.DJ na podstawie art. 13 § 2a, art. 169 § 1 w zw. z art. 14h ww. ustawy wezwano Wnioskodawcę do usunięcia braków w terminie 7 dni od dnia doręczenia wezwania pod rygorem pozostawienia podania bez rozpatrzenia.

Jednocześnie poinformowano Wnioskodawcę, że stosownie do postanowień art. 139 § 4 w zw. z art. 14d § 1 Ordynacji podatkowej, okresu oczekiwania między wezwaniem przez organ a jego uzupełnieniem, nie wlicza się do trzymiesięcznego terminu przewidzianego na wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego.

Wezwanie wysłano w dniu 9 stycznia 2020 r. (za pomocą środków komunikacji elektronicznej za pośrednictwem systemu ePUAP), uznano dokument za doręczony w dniu 24 stycznia 2020 r. (jak wynika z treści UPD – Urzędowe Poświadczenie Doręczenia o identyfikatorze ePUAP-UPD36380268), natomiast w dniu 4 lutego 2020 r. (data nadania 30 stycznia 2020 r.), do tut. organu wpłynęło pismo stanowiące odpowiedź na ww. wezwanie.

We wniosku przedstawiono następujące zdarzenia przyszłe (wynikające z wniosku, jak i jego uzupełnienia).

Polski Związek Łowiecki - Zarząd Główny (dalej: również Wnioskodawca) zgodnie z art. 32 ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1995 r. Prawo łowieckie jest zrzeszeniem osób fizycznych i prawnych, które prowadzą gospodarkę łowiecką poprzez hodowlę i pozyskiwanie zwierzyny oraz działają na rzecz jej ochrony poprzez regulację liczebności populacji zwierząt łownych.

W art. 32a ust. 1 pkt 1-8 ustawy z dnia 13 października 1995 r. Prawo łowieckie wymieniono organy Polskiego Związku Łowieckiego, które jako jednostki podległe Wnioskodawcy wypełniają nałożone na nie obowiązki w celu prawidłowego funkcjonowania całej organizacji. Polski Związek Łowiecki, w tym jego organy, jest podmiotem wykonującym zadania publiczne, w tym w szczególności zadania powierzone mu przez ministra właściwego do spraw ochrony środowiska.

Tym samym, Wnioskodawca na podstawie art. 45 ust. 1 pkt 8 ustawy o ochronie zdrowia zwierząt i zwalczaniu chorób zakaźnych zwierząt oraz dalszych rozporządzeń wykonawczych samodzielnie lub za pomocą swojego właściwego organu jako podległej mu jednostce, zleca myśliwemu dokonanie odstrzału. Należy przy tym zaznaczyć, iż może to być myśliwy niezatrudniony przez Wnioskodawcę, ani przez podległe mu organy.

Ustawodawca określił w art. 47a ust. 2 ustawy o ochronie zdrowia zwierząt i zwalczaniu chorób zakaźnych zwierząt, iż podmiotowi, który poniósł koszty związane z realizacją nakazu odstrzału sanitarnego zwierząt wprowadzonego w przepisach wydanych na podstawie art. 45 ust. 1 pkt 8, art. 46 ust. 3 pkt 8 albo art. 47 ust. 1, przysługuje ze środków budżetu państwa zryczałtowany zwrot kosztów za każdą sztukę odstrzelonego zwierzęcia, zwany dalej w ustawie „ryczałtem”. Zgodnie z art. 47a ust. 3 pkt 1-2 ustawy o ochronie zdrowia zwierząt i zwalczaniu chorób zakaźnych zwierząt ryczałt przysługuje:

- 1) myśliwemu wykonującemu odstrzał sanitarny zwierząt - w wysokości 80% ryczałtu;
- 2) dzierżawcy albo zarządcy obwodu łowieckiego, na obszarze którego dokonano odstrzału sanitarnego zwierząt, albo Polskiemu Związkowi Łowieckiemu w przypadkach, o których mowa w ust. 1 - w wysokości 20% kwoty ryczałtu.

Dalej w art. 47a ust. 4 ustawy o ochronie zdrowia zwierząt i zwalczaniu chorób zakaźnych zwierząt wskazano, iż kwotę „ryczałtu” ustala i wypłaca powiatowy lekarz weterynarii na podstawie faktury wystawionej przez Wnioskodawcę albo dzierżawcę albo zarządcę obwodu łowieckiego.

Wobec powyższego, Wnioskodawca uważa, że jest zobowiązany przekazać myśliwemu, który dokonał odstrzału 80% kwoty określonej zgodnie z § 1 pkt 1-2 Rozporządzenia Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z dnia 15 listopada 2018 r. w sprawie wysokości ryczałtu za wykonanie odstrzału sanitarnego dzików.

Wnioskodawca będzie powierzał (zlecał) odstrzał myśliwym zatrudnionym na podstawie umowy o pracę w organach PZŁ (OHZ) oraz będzie zlecał odstrzał sanitarny zwierzyny myśliwym niebędącym pracownikami PZŁ.

Wnioskodawca powziął wątpliwość, czy przekazując określoną należność myśliwemu będzie zobowiązany złożyć do właściwego urzędu skarbowego odpowiednie dokumenty i pobrać lub nie zaliczkę na podatek dochodowy w zależności od tego, czy dany myśliwy jest zatrudniony u Wnioskodawcy czy też nie. Drugą kwestią wątpliwą dla Wnioskodawcy jest przesłanka warunkująca obowiązek poboru zaliczki na podatek dochodowy na podstawie odpowiedniego zakwalifikowania przychodu z rekompensat do rodzaju jego źródła.

W piśmie, stanowiącym uzupełnienie wniosku Zainteresowany doprecyzował, że Wnioskodawca posiada status zainteresowanego w niniejszej sprawie, tym samym w interesie Wnioskodawcy leży rozstrzygnięcie przez organ wątpliwości wykazanych we wniosku. Wnioskodawca jest podmiotem zainteresowanym (w charakterze płatnika bądź podmiotu zobowiązanego do złożenia deklaracji PIT-11 i PIT-R) lub do dokonywania potrąceń zaliczek, bowiem kwestie wymagające rozstrzygnięcia określone w pytaniach odnoszą się bezpośrednio lub pośrednio do konsekwencji prawnopodatkowych Wnioskodawcy. Należy nadmienić, iż problem przedstawiony we wniosku dotyczy zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego w indywidualnej sprawie i dotyczy sfery opodatkowania odrębnego podmiotu. Niemniej Wnioskodawca musi dysponować wiedzą co do zakresu tego opodatkowania. Wiedza w tym zakresie ma bowiem bezpośredni wpływ na realizację obowiązków Wnioskodawcy jako płatnika oraz podmiotu zainteresowanego, zobowiązanego m.in. do potrącenia podatku i odpowiedniego udokumentowania i rozliczenia tych potrąceń.

Należy podkreślić, iż wniosek dotyczy prawidłowości rozliczenia otrzymanych kwot (we wniosku określanych jako „ryczałt”, bądź „rekompensata”) wypłacanych w myśl art. 47a ust. 3 pkt 1-2 ustawy o ochronie zdrowia zwierząt i zwalczaniu chorób zakaźnych zwierząt. Jednocześnie należy zaznaczyć, iż w pkt 2 ww. przepisu został wskazany Wnioskodawca jako podmiot, któremu przysługuje 20% kwoty ryczałtu, przy czym na podstawie art. 47a ust. 5 ustawy Wnioskodawca jest zobowiązany do przekazania 80% otrzymanego ryczałtu myśliwym, którzy dokonali odstrzału. Prawidłowe ustalenie statusu płatnika będzie więc miało znaczenie w odniesieniu do wypłacanej kwoty (po potrąceniu podatku lub nie).

Możliwość uzyskania interpretacji indywidualnej prawa podatkowego we wskazanym przez Wnioskodawcę zakresie odnosi się do przedstawionych stanów faktycznych, co do których wykładnia przepisów podatkowych rzutuje na prawidłowe wykonywanie obowiązków Wnioskodawcy. Wobec czego, Wnioskodawca chce uzyskać rzetelną informację, jak w określonym stanie faktycznym organ podatkowy interpretuje przepisy podatkowe.

Wnioskodawca wskazał również, że ogranicza wniosek o interpretację indywidualną dla jego czytelności wyłącznie do wniosku przedłożonego przez Wnioskodawcę z pominięciem jednostek organizacyjnych czy kół łowieckich.

Wnioskodawca posiada osobowość prawną na podstawie art. 32 ust. 2 ustawy z dnia 13 października 1995 r. - Prawo łowieckie. Wnioskodawca został zarejestrowany jako podatnik VAT 31 grudnia 2003 r. na dowód czego w załączeniu przedkłada wygenerowane potwierdzenie o statusie czynnego podatnika VAT.

Wnioskodawca działa na podstawie następujących aktów prawnych:

1. rozporządzenia i dyrektywy UE, a w szczególności:
 - a) Rozporządzenia Komisji (WE) nr 865/2006 z dnia 4 maja 2006 r. ustanawiające przepisy wykonawcze do rozporządzenia Rady (WE) nr 338/97 w sprawie ochrony gatunków dzikiej fauny i flory w drodze regulacji handlu nimi;
 - b) Dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2009/147/WE z dnia 30 listopada 2009 r. w sprawie ochrony dzikiego ptactwa;
 - c) Dyrektywy Rady 92/43/EWG z dnia 21 maja 1992 r. w sprawie ochrony siedlisk przyrodniczych oraz dzikiej fauny i flory;
2. ustawy z dnia 13 października 1995 r. - Prawo łowieckie;
3. aktów wykonawczych, w tym rozporządzeń ministra właściwego do spraw środowiska, a w szczególności:
 - a) Rozporządzenia Ministra Środowiska z dnia 8 marca 2010 r. w sprawie sposobu postępowania przy szacowaniu szkód oraz wypłat odszkodowań za szkody w uprawach i płodach rolnych;
 - b) Rozporządzenia Ministra Środowiska z dnia 28 grudnia 2009 r. w sprawie uprawnień do wykonywania polowania;
 - c) Rozporządzenia Ministra Środowiska z dnia 21 czerwca 2005 r. w sprawie zwierzyny bezprawnie pozyskanej;
 - d) Rozporządzenia Ministra Środowiska z dnia 23 marca 2005 r. w sprawie szczegółowych warunków wykonywania polowania i znakowania tusz;
 - e) Rozporządzenia Ministra Środowiska z dnia 7 lutego 2005 r. w sprawie egzaminu ze znajomości wykonywania polowania oraz zasad ochrony przyrody;
4. statutu Polskiego Związku Łowieckiego uchwalonego przez Krajowy Zjazd Delegatów Polskiego Związku Łowieckiego i zatwierdzonego przez ministra właściwego do spraw środowiska;
5. wewnętrznych aktów normatywnych, w tym w szczególności:
 - a) uchwały nr 32/2017 Naczelnej Rady Łowieckiej z dnia 25 kwietnia 2017 r. w sprawie podjęcia działań mających na celu kreowanie pozytywnego wizerunku polskiego modelu łowiectwa oraz kultywowania wielowiekowych tradycji i kultury łowieckiej;
 - b) uchwały nr 5/2015 Naczelnej Rady Łowieckiej z dnia 6 października 2015 r. w sprawie przyjęcia Regulaminu Obrad Naczelnej Rady Łowieckiej w kadencji 2015 - 2020;
 - c) uchwały XXIII Krajowego Zjazdu Delegatów Polskiego Związku Łowieckiego z dnia 12 września 2015 r. w sprawie kierunków działania i zasad realizacji zadań Zrzeszenia w kadencji 2015 - 2020.

Jednocześnie Wnioskodawca wskazuje, iż zgodnie z art. 35 ust. 3 ustawy z dnia 13 października 1995 r. - Prawo łowieckie przepisy regulujące zasady gospodarki finansowej stowarzyszeń stosuje się odpowiednio do gospodarki finansowej Polskiego Związku Łowieckiego.

Jak zostało wskazane we wniosku, zgodnie z art. 47a ust. 2 ustawy o ochronie zdrowia zwierząt i zwalczaniu chorób zakaźnych zwierząt - podmiotowi, który poniósł koszty związane z realizacją nakazu odstrzału sanitarnego zwierząt wprowadzonego w przepisach wydanych na podstawie art. 45 ust. 1 pkt 8, art. 46 ust. 3 pkt 8 albo art. 47 ust. 1, przysługuje ze środków budżetu państwa zryczałtowany zwrot kosztów za każdą sztukę odstrzelonego zwierzęcia, zwany dalej w ustawie „ryczałtem”, we wniosku używane było także sformułowanie „rekompensata”.

Zgodnie z art. 47a ust. 3 pkt 1-2 ustawy o ochronie zdrowia zwierząt i zwalczaniu chorób zakaźnych zwierząt ryczałt przysługuje:

- 1) myśliwemu wykonującemu odstrzał sanitarny zwierząt - w wysokości 80% ryczałtu;
- 2) dzierżawcy albo zarządcy obwodu łowieckiego, na obszarze którego dokonano odstrzału sanitarnego zwierząt, albo polskiemu związkowi łowieckiemu w przypadkach, o których mowa w ust. 1 - w wysokości 20% kwoty ryczałtu.

Dalej w art. 47a ust. 4 ustawy o ochronie zdrowia zwierząt i zwalczaniu chorób zakaźnych zwierząt wskazano, iż kwotę „ryczałtu” ustala i wypłaca powiatowy lekarz weterynarii na podstawie faktury wystawionej przez Wnioskodawcę.

Mając powyższe na uwadze Wnioskodawca wskazał, że jest zobowiązany przekazać myśliwemu, który dokonał odstrzału 80% kwoty określonej zgodnie z § 1 pkt 1-2 Rozporządzenia Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z dnia 15 listopada 2018 r. w sprawie wysokości ryczałtu za wykonanie odstrzału sanitarnego dzików. W niektórych przypadkach takim zobowiązanym może być koło łowieckie. Stąd też modyfikacja wniosku polegała na pytaniu wyłącznie o rozliczenia odstrzału przez Wnioskodawcę.

Wnioskodawca wskazał, że odnosząc się do kwestii przeformułowania pytania pierwszego o treści: *Czy przedmiotowa należność wypłacana na podstawie art. 47a ust. 3 pkt 1-2 ustawy o ochronie zdrowia zwierząt i zwalczaniu chorób zakaźnych zwierząt oraz w związku z § 1 pkt 1-2 Rozporządzenia Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z dnia 15 listopada 2018 r. w sprawie wysokości ryczałtu za wykonanie odstrzału sanitarnego dzików jest przychodem myśliwego w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 9 i art. 20 ust. 1 czy przychodem, o którym mowa w art. 13 pkt 6 ustawy o PIT?* powyższe pytanie pozostawia bez zmian, ponieważ konieczność właściwego zakwalifikowania przychodów do ich źródła jest niezbędna dla Wnioskodawcy do oceny, czy istnieje obowiązek poboru zaliczek na podatek dochodowy od wypłaconych rekompensat.

Wnioskodawca poinformował ponadto, że pytania odnoszą się bezpośrednio do obowiązku prawnopodatkowego Wnioskodawcy, a zgodnie z przedstawionym stanem faktycznym i własnym stanowiskiem powziął wątpliwość co do obowiązku składania przedmiotowych deklaracji lub dokonywania potrąceń podatku dochodowego.

Wobec rozpatrywania wniosku o wydanie indywidualnych interpretacji Wnioskodawca doprecyzował również kwestię zlecenia dokonywania odstrzału przez myśliwych (wniosek w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych). We wniosku zostało wskazane, że Wnioskodawca będzie powierzał (zlecał) odstrzał myśliwym zatrudnionym w oparciu o umowę o pracę w organach PZŁ (OHZ) oraz będzie zlecał odstrzał sanitarny myśliwym niebędącym pracownikami PZŁ. Mając powyższe na uwadze Wnioskodawca wyjaśnił, że myśliwi zatrudnieni na podstawie umowy o pracę nie mają w zakresie swoich obowiązków służbowych dokonywania przedmiotowego odstrzału sanitarnego. Jest to im zlecane na podstawie przepisów ogólnych, w tym m.in. na podstawie art. 45 ust. 1 pkt 8 oraz art. 47b

ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o ochronie zdrowia zwierząt i zwalczaniu chorób zakaźnych zwierząt.

W związku z powyższym opisem zadano następujące pytania (wynikające z wniosku, jak i jego uzupełnienia).

- 1) Czy przedmiotowa należność wypłacana na podstawie art. 47a ust. 3 pkt 1-2 ustawy o ochronie zdrowia zwierząt i zwalczaniu chorób zakaźnych zwierząt oraz w związku z § 1 pkt 1-2 Rozporządzenia Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z dnia 15 listopada 2018 r. w sprawie wysokości ryczałtu za wykonanie odstrzału sanitarnego dzików jest przychodem myśliwego w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 9 i art. 20 ust. 1 czy przychodem, o którym mowa w art. 13 pkt 6 ustawy o PIT?
- 2) Czy świadczenie to jako ryczałtowy zwrot wydatków mógłby korzystać ze zwolnienia od podatku na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 17 ustawy PIT niezależnie od źródła przychodu, a tym samym Wnioskodawca nie byłby zobowiązany do pobierania zaliczki na podatek, a wyłącznie do złożenia deklaracji PIT-11 we właściwym urzędzie skarbowym?
- 3) Czy Wnioskodawca słusznie uznaje, iż przekazując myśliwemu należne świadczenie do wysokości 3000 zł nie jest on płatnikiem w myśl art. 31-35 ustawy o PIT z uwagi na fakt, iż wypłacany ryczałt korzysta ze zwolnienia od podatku na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 17 ustawy o PIT i tym samym nie będzie miał obowiązku sporządzenia deklaracji PIT-11 i PIT-R?
- 4) Czy w przypadku wypłaty powyżej kwoty określonej w art. 21 ust. 1 pkt 17 ustawy o PIT Wnioskodawca będzie zobowiązany do przygotowania i przesłania deklaracji PIT-11 i PIT-R jednak bez pobierania zaliczki na podatek dochodowy?
- 5) Czy Wnioskodawca jest zobowiązany do sporządzenia deklaracji PIT-11 i PIT-R z tytułu wypłacanego ryczałtu na rzecz zatrudnionego myśliwego i pobrania zaliczki?
- 6) Czy Wnioskodawca postępować będzie prawidłowo nie pobierając zaliczki na podatek dochodowy przy czym będzie zobowiązany do sporządzenia deklaracji PIT-11 i PIT-R z tytułu wypłaconego ryczałtu na rzecz myśliwego, który nie jest zatrudniony u Wnioskodawcy?

Zdaniem Wnioskodawcy (stanowisko wynikające z wniosku, jak i jego uzupełnienia):

Ad.1.

Na podstawie art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej: „ustawa o PIT”), opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegają wszelkiego rodzaju dochody, z wyjątkiem dochodów wymienionych w art. 21, 52, 52a i 52c oraz dochodów, od których na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej zaniechano poboru podatku.

Zgodnie z art. 10 ust. 1 pkt 9 ww. ustawy o PIT źródłami przychodów są inne źródła. Stosownie natomiast do art. 20 ust. 1 ustawy o PIT za przychody z innych źródeł, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 9 uważa się w szczególności: kwoty wypłacone po śmierci członka Otwartego Funduszu Emerytalnego wskazanej przez niego osobie lub członkowi jego najbliższej rodziny w rozumieniu przepisów o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych, kwoty uzyskane z tytułu zwrotu z indywidualnego konta zabezpieczenia emerytalnego oraz wypłaty z indywidualnego konta zabezpieczenia emerytalnego w tym także dokonane na rzecz osoby uprawnionej na wypadek śmierci oszczędzającego, zasiłki pieniężne z ubezpieczenia społecznego, alimenty, stypendia, dotacje (subwencje) inne niż

wymienione w art. 14 dopłaty, nagrody i inne nieodpłatne świadczenia nienależące do przychodów określonych w art. 12-14 i art. 17.

Jak wynika z powyższego przepisu katalog przychodów zaliczanych do tzw. przychodów z innych źródeł jest katalogiem otwartym. Tym samym do tego źródła należy zaliczyć wszystkie inne przychody, które nie mogą być zakwalifikowane do pozostałych kategorii źródeł, szczegółowo wymienionych w treści art. 10 ust. 1 ustawy o PIT.

Zgodnie z art. 11 ust. 1 ww. ustawy o PIT przychodami, z zastrzeżeniem art. 14-15 art. 17 ust. 1 pkt 6, 9, 10 w zakresie realizacji praw wynikających z pochodnych instrumentów finansowych, art. 19, art. 25b i art. 30f, są otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń.

Za przychody należy zatem uznać każdą formę przysporzenia majątkowego, zarówno formę pieniężną jak i niepieniężną, w tym nieodpłatne świadczenia otrzymane przez podatnika.

Wnioskodawca jest zrzeszeniem osób fizycznych, mających uprawnienia do wykonywania polowań. Koło Łowieckie posiada osobowość prawną, będąc czynnym podatnikiem podatku VAT. Prowadzi działalność na podstawie ustawy prawo łowieckie, statutu zrzeszenia Polskiego Związku Łowieckiego oraz zarejestrowanego własnego statutu. Koło prowadząc działalność gospodarczą, całkowity dochód przeznaczają na cele statutowe, gdzie nie ma zysku żaden z myśliwych. Myśliwi otrzymują rekompensaty za odstrzelenie zwierzyny w czasie polowań na podstawie prowadzonej szczegółowej ewidencji. Na koniec roku podatkowego Koło Łowieckie wystawia myśliwym informację w formie PIT-11. Rekompensata wypłacana myśliwym jest opodatkowana jako przychód z innych źródeł.

Mając na uwadze przedstawiony stan faktyczny i zacytowane przepisy prawa można stwierdzić, że rekompensata za odstrzelenie zwierzyny stanowi zarówno dla myśliwych będących pracownikami Związku lub koła łowieckiego, jak i osób fizycznych niebędących takimi pracownikami, przychód z innych źródeł, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 9 i art. 20 ust. 1 ustawy o PIT, podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym.

Jednakże, zdaniem Wnioskodawcy przychody wypłacane myśliwym mogą być uznane także jako przychody, o których mowa w art. 13 pkt 6 ustawy PIT i w związku z art. 21 ust. 1 pkt 17 ustawy o PIT uznane jako zwolnione.

Zgodnie art. 13 ust. 5 ustawy o PIT, za przychody z działalności wykonywanej osobiście, o której mowa w art. 10 ust. 1 pkt 2, uważa się przychody otrzymywane przez osoby wykonujące czynności związane z pełnieniem obowiązków społecznych lub obywatelskich.

W myśl art. 13 ust. 6 ustawy o PIT, za przychody z działalności wykonywanej osobiście, o której mowa w art. 10 ust. 1 pkt 2, uważa się przychody osób, którym organ władzy lub administracji państwowej albo samorządowej, sąd lub prokurator, na podstawie właściwych przepisów, zlecił wykonanie określonych czynności, a zwłaszcza przychody biegłych w postępowaniu sądowym, dochodzeniowym i administracyjnym oraz płatników, z zastrzeżeniem art. 14 ust. 2 pkt 10, i inkasentów należności publicznoprawnych, a także przychody z tytułu udziału w komisjach powoływanych przez organy władzy lub administracji państwowej albo samorządowej, z wyjątkiem przychodów, o których mowa w pkt 9.

W przedmiotowym stanie faktycznym, zdaniem Wnioskodawcy, jako źródło przychodu można przyjąć zarówno art. 13 pkt 5, jak również art. 13 pkt 6 ustawy o PIT. Myśliwy realizuje cel ogólnospołeczny, wynikający, w tym przypadku bezpośrednio z przepisów prawa, działając przy tym samodzielnie i bez nadzoru bezpośredniego (kierowniczego) organu zlecającego wykonanie czynności.

Ustawodawca określił w art. 47a ust. 2 ustawy o ochronie zdrowia zwierząt i zwalczaniu chorób zakaźnych zwierząt, iż podmiotowi, który poniósł koszty związane z realizacją nakazu odstrzału sanitarnego zwierząt wprowadzonego w przepisach wydanych na podstawie art. 45 ust. 1 pkt 8, art. 46 ust. 3 pkt 8 albo art. 47 ust. 1, przysługuje ze środków budżetu państwa zryczałtowany zwrot kosztów za każdą sztukę odstrzelonego zwierzęcia, zwany dalej w ustawie „ryczałtem”. Zgodnie z art. 47a ust. 3 pkt 1-2 ustawy o ochronie zdrowia zwierząt i zwalczaniu chorób zakaźnych zwierząt ryczałt przysługuje:

- 1) myśliwemu wykonującemu odstrzał sanitarny zwierząt - w wysokości 80% ryczałtu;
- 2) dzierżawcy albo zarządcy obwodu łowieckiego, na obszarze którego dokonano odstrzału sanitarnego zwierząt, albo Polskiemu Związkowi Łowieckiemu w przypadkach, o których mowa w ust. 1 - w wysokości 20% kwoty ryczałtu.

Biorąc pod uwagę fakt, iż wysokość wypłaty dla myśliwego jest ustalona administracyjnie i została przez ustawodawcę skalkulowana jako zwrot kosztów niezbędnych do wykonania planowanego odstrzału sanitarnego, jest to zwrot ryczałtowy obejmujący wszelkie koszty związane z wykonaniem zlecenia, w tym m.in. koszty zużytych naboju, koszty transportu myśliwego i zwierzyny, koszt używania własnego samochodu itp. W związku z tym myśliwy nie uzyskuje przysporzenia w swoim majątku, a jedynie zwrot wydatków, które poniósł w związku z wykonaniem zadania publicznego.

Konieczność właściwego zakwalifikowania przychodów do ich źródła jest niezbędna dla Wnioskodawcy do właściwego poboru zaliczek na podatek dochodowy od wypłaconych rekompensat. Wnioskodawca, biorąc pod uwagę możliwość dwojakiej interpretacji określenia źródła przychodów dla rekompensaty za odstrzelenie zwierzyny, skłania się ku stwierdzeniu że przychody wypłacane myśliwym powinny być uznane jako przychody, o których mowa w art. 13 pkt 6 ustawy o PIT, ponieważ taka interpretacja jest najbliższa rzeczywistym czynnościom, jakie są podejmowane przez myśliwego. Przede wszystkim zakres czynności i ich rodzaj wynika bezpośrednio z ustawy i przepisów wykonawczych do ustawy i stanowi realizację celu publicznego. Myśliwy realizując zlecenie odstrzału sanitarnego zwierząt ponosi różnego rodzaju koszty, np. koszty paliwa, amunicji, serwisowania broni, ubioru, które są następnie rekompensowane w formie ryczałtu.

W piśmie, stanowiącym uzupełnienie wniosku Zainteresowany doprecyzował własne stanowisko w odniesieniu do pytania nr 1 wskazując, że Wnioskodawca, biorąc pod uwagę możliwość dwojakiej interpretacji określenia źródła przychodów dla rekompensaty za odstrzelenie zwierzyny, uważa że przychody wypłacane myśliwym powinny być uznane jako przychody, o których mowa w art. 13 pkt 6 ustawy o PIT, ponieważ taka interpretacja jest najbliższa rzeczywistym czynnościom jakie są podejmowane przez myśliwego.

Ad. 2.

Zgodnie z art. 13 ustawy o PIT, za przychody z działalności wykonywanej osobiście, o której mowa w art. 10 ust. 1 pkt 2, uważa się między innymi przychody z osobiście wykonywanej działalności artystycznej, literackiej, naukowej, przychody z działalności duchownych, osiągnięte z innego tytułu niż umowa o pracę; przychody z działalności polskich arbitrow uczestniczących w procesach arbitrażowych z partnerami zagranicznymi; przychody

otrzymywane przez osoby wykonujące czynności związane z pełnieniem obowiązków społecznych lub obywatelskich, bez względu na sposób powoływania tych osób, nie wyłączając odszkodowania za utracony zarobek, z wyjątkiem przychodów, o których mowa w pkt 7; czy też przychody osób, którym organ władzy lub administracji państwowej albo samorządowej, sąd lub prokurator, na podstawie właściwych przepisów, zlecił wykonanie określonych czynności, a zwłaszcza przychody biegłych w postępowaniu sądowym, dochodzeniowym i administracyjnym oraz płatników, z zastrzeżeniem art. 14 ust. 2 pkt 10, i inkasentów należności publicznoprawnych, a także przychody z tytułu udziału w komisjach powoływanych przez organy władzy lub administracji państwowej albo samorządowej, z wyjątkiem przychodów, o których mowa w pkt 9.

W niniejszej sprawie można rozpatrywać wypłaty Wnioskodawcy na rzecz myśliwych jako źródło przychodów, którym mowa w art. 13 pkt 5 lub pkt 6 ustawy o PIT.

Jak wskazano w wyroku NSA z dnia 7 października 1997 r. (III SA 253/96, LEX nr 31582): wyrażenie „osoby wykonujące czynności związane z pełnieniem obowiązków społecznych i obywatelskich” należy rozumieć bardzo szeroko. Nie ma bowiem legalnej definicji tego wyrażenia ani w przepisach podatkowych, ani też w innych przepisach prawa. W świetle słownika języka polskiego (Warszawa 1993, t. II, s. 435 i t. III, s. 296), wyraz „społeczny” oznacza m.in. „zorganizowany, przeznaczony dla społeczeństwa, do obsługiwanego społeczeństwa, do zaspokojenia jego potrzeb, będący przedstawicielem społeczeństwa, pracujący dla społeczeństwa, dla dobra ogółu”. Jeżeli chodzi o wyraz „obywatelski”, to oznacza on „obowiązek obywatelski, prawa obywatelskie, komitet, sąd obywatelski, straż obywatelską zorganizowaną z osób prywatnych, ochotników, niefachowców, do doraźnej pomocy władzom, jako instytucje tymczasowe”.

Cechą wspólną tego rodzaju przychodów jest to, że nie stanowią one wynagrodzenia, lecz są rodzajem pewnego ekwiwalentu za poświęcenie swego czasu oraz sił oraz za ewentualność utraty zarobku w związku z wykonywaniem pewnych funkcji na rzecz państwa lub społeczeństwa, przy czym ma to miejsce poza działalnością zawodową tej osoby stąd też ustawodawca zwalnia je od podatku.

Wobec powyższego, Wnioskodawca byłby zobowiązany wyłącznie do złożenia, do właściwego urzędu skarbowego PIT-11 bez pobierania zaliczki na podatek, natomiast myśliwy byłby zobowiązany samodzielnie rozliczyć podatek wykazując otrzymaną należność.

Jednakże zdaniem Wnioskodawcy przychody wypłacane myśliwym mogą być uznane jako przychody, o których mowa w art. 13 pkt 6 ustawy o PIT oraz w związku z art. 21 ust. 1 pkt 17 ustawy o PIT korzystać ze zwolnienia. Jest to zasadne z uwagi na fakt, iż wysokość wypłaty dla myśliwego jest ustalona administracyjnie i została przez ustawodawcę skalkulowana jako zwrot kosztów niezbędnych do wykonania planowanego odstrzału sanitarnego. Jest to zwrot ryczałtowy obejmujący wszelkie koszty związane z wykonaniem zlecenia, w tym m.in. koszty zużytych naboju, koszty transportu myśliwego i zwierzyny, koszt używania własnego samochodu itp. W związku z tym myśliwy nie uzyskuje przysporzenia w swoim majątku, a jedynie zwrot ryczałtowy kosztów wykonania urzędowego zlecenia, co uzasadnia zastosowanie przede wszystkim art. 21 ust. 1 pkt 17 ustawy o PIT, niemniej zwrot ten może mieścić się – w szerszym pojęciu – w definicji odszkodowania czy zadośćuczynienia, których wysokość została ustalona w przepisach prawa.

Wnioskodawca skłania się do uznania, iż będzie wypłacał ryczałt za odstrzał jako przychody u odbiorcy zwolnione z PIT, co ogranicza obowiązki Wnioskodawcy do wystawienia druków PIT-R dla właściwego urzędu skarbowego i podatnika, beneficjenta wypłaty.

Zdaniem Wnioskodawcy zwolnienie z art. 21 ust. 1 pkt 17 ustawy o PIT jest adekwatne do stanu faktycznego, bez względu na to czy źródłem przychodu będzie art. 13 pkt 5 lub 6 ustawy o PIT, bo jak się wydaje ryczałt jest świadczeniem stanowiącym zwrot uprzednio poniesionych przez podatnika wydatków na realizację celów zleconych przez organy administracji publicznej.

W piśmie, stanowiącym uzupełnienie wniosku Zainteresowany w odniesieniu do pytania nr 2 wskazał, że uzyskanie odpowiedzi na powyższe pytanie jest niezbędne dla Wnioskodawcy, który występuje w charakterze płatnika w niniejszej sprawie. Wnioskodawca uważa, że będzie wypłacał ryczałt za odstrzał jako przychody u odbiorcy zwolnione z PIT, co ograniczyłoby jego obowiązki do wystawienia druków PIT-11 i PIT-R dla właściwego urzędu skarbowego i podatnika, beneficjenta wypłaty. Zdaniem Wnioskodawcy zwolnienie z art. 21 ust. 1 pkt 17 ustawy o PIT jest adekwatne do stanu faktycznego, bez względu na to czy źródłem przychodu będzie art. 13 pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych lub art. 10 ust. 1 pkt 9 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, bo jak się wydaje ryczałt jest świadczeniem stanowiącym zwrot uprzednio poniesionych przez podatnika wydatków na realizację celów zleconych przez organy administracji publicznej i nie stanowi przysporzenia w majątku myśliwego.

Ad. 3.

Art. 31 ustawy o PIT nakłada na zakłady pracy określony obowiązek, podmioty te są zobowiązane jako płatnicy obliczać i pobierać w ciągu roku zaliczki na podatek dochodowy od osób, które uzyskują od nich przychody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, zasiłki pieniężne z ubezpieczenia społecznego, wypłaty z tytułu udziału w nadwyżce bilansowej. Obowiązek obliczania i pobierania zaliczki na podatek dochodowy jest podstawowym obowiązkiem pracodawców, a jednocześnie związane są z nim inne zobowiązania tych podmiotów.

Obowiązek obliczania zaliczek na podatek dochodowy spoczywający na pracodawcy wymaga określenia przychodu uzyskanego przez pracowników. Przychodem ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej oraz spółdzielczego stosunku pracy nie jest tylko wynagrodzenie zasadnicze oraz premie pieniężne. Zgodnie z art. 12 ust. 1 ustawy o PIT przychody obejmują także wynagrodzenie za godziny nadliczbowe, różnego rodzaju dodatki, nagrody, ekwiwalenty za niewykorzystany urlop i wszelkie inne kwoty niezależnie od tego, czy ich wysokość została z góry ustalona, a ponadto świadczenia pieniężne ponoszone na pracownika.

Zgodnie z art. 21. ust. 1 pkt 17 ustawy o PIT wolne od podatku dochodowego są diety oraz kwoty stanowiące zwrot kosztów, otrzymywane przez osoby wykonujące czynności związane z pełnieniem obowiązków społecznych i obywatelskich - do wysokości nieprzekraczającej miesięcznie kwoty 3000 zł.

Jak wcześniej zostało wykazane Wnioskodawca jest zdania, że zwolnienie z art. 21 ust. 1 pkt 17 ustawy o PIT jest adekwatne do stanu faktycznego, ponieważ jak się wydaje ryczałt jest świadczeniem stanowiącym zwrot uprzednio poniesionych przez podatnika wydatków na realizację celów zleconych przez organy administracji publicznej.

Stosownie do art. 41 ust. 1 ustawy o PIT, osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą, osoby prawne i ich jednostki organizacyjne oraz jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, które dokonują świadczeń z tytułu działalności, o której mowa w art. 13 pkt 2 i 4-9 oraz art. 18, osobom określonym w art. 3 ust. 1, są obowiązane jako płatnicy pobierać, z zastrzeżeniem ust. 4, zaliczki na podatek dochodowy, stosując do dokonywanego świadczenia, pomniejszonego o miesięczne koszty uzyskania przychodów w wysokości określonej w art. 22 ust. 9 oraz o potrącone przez płatnika w danym miesiącu składki, o których mowa w art. 26 ust. 1 pkt 2 lit. b, najniższą stawkę podatkową określoną w skali, o której mowa w art. 27 ust. 1.

Zaliczkę od dochodów, o których mowa w ust. 1, obliczoną w sposób określony w tym przepisie zmniejsza się o kwotę składki na ubezpieczenie zdrowotne, o której mowa w art. 27b, pobranej ze środków podatnika przez płatnika, o którym mowa w ust. 1 (art. 41 ust. 1a ww. ustawy).

Zgodnie z art. 42 ust. 1 ww. ustawy, płatnicy, o których mowa w art. 41, przekazują kwoty pobranych zaliczek na podatek oraz kwoty zryczałtowanego podatku w terminie do 20 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym pobrano zaliczki (podatek) - na rachunek urzędu skarbowego, przy pomocy którego naczelnik urzędu skarbowego właściwy według miejsca zamieszkania płatnika wykonuje swoje zadania, a jeżeli płatnik nie jest osobą fizyczną, według siedziby bądź miejsca prowadzenia działalności, gdy płatnik nie posiada siedziby, jednakże w przypadku gdy podatek został pobrany zgodnie z art. 30a ust. 2a, płatnicy, o których mowa w art. 41 ust. 10, przekazują kwotę tego podatku na rachunek urzędu skarbowego, przy pomocy którego naczelnik urzędu skarbowego właściwy w sprawach opodatkowania osób zagranicznych wykonuje swoje zadania.

Z art. 42 ust. 1a ww. ustawy wynika, że w terminie do końca stycznia roku następującego po roku podatkowym płatnicy, o których mowa w art. 41, są obowiązani przesłać do urzędu skarbowego, przy pomocy którego naczelnik urzędu skarbowego właściwy według miejsca zamieszkania płatnika wykonuje swoje zadania, a jeżeli płatnik nie jest osobą fizyczną, według siedziby bądź miejsca prowadzenia działalności, gdy płatnik nie posiada siedziby, roczne deklaracje, według ustalonego wzoru.

Z kolei przepis art. 42 ust. 2 pkt 1 ww. ustawy mówi, że w terminie do końca lutego roku następującego po roku podatkowym, z zastrzeżeniem art. 45ba ust. 4, płatnicy, o których mowa w ust. 1, są obowiązani przesłać podatnikom, o których mowa w art. 3 ust. 1 oraz urzędom skarbowym przy pomocy których naczelnicy urzędów skarbowych właściwi według miejsca zamieszkania podatnika wykonują swoje zadania - imienne informacje o wysokości dochodu, o którym mowa w art. 41 ust. 1, sporządzone według ustalonego wzoru.

Minister Finansów w rozporządzeniu określa wzory oświadczeń, deklaracji i informacji podatkowych obowiązujących w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych. Jedną z takich informacji jest PIT-R. Informację PIT-R wypełniają płatnicy będący osobami fizycznymi, osoby prowadzące działalność gospodarczą, osoby prawne, jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej a dokonujące wypłaty podatnikowi należności wolnych od podatku oraz osobom z tytułu pełnienia obowiązków społecznych i obywatelskich.

W sytuacji, gdy płatnik wypłaca osobie fizycznej jedynie należności z tytułu pełnienia obowiązków społecznych i obywatelskich i należności te nie przekraczają kwot wolnych od

podatku dochodowego, płatnik nie ma obowiązku sporządzania informacji PIT-11, a jedynie informację PIT-R.

W części D formularza PIT-R, dotyczącej informacji o kwotach wypłaconych podatnikowi znajduje się tabela, gdzie w kolumnie 8 - płatnik wykazuje ogólną kwotę wypłat dokonanych należności w danym miesiącu, z uwzględnieniem kwot wolnych od podatku dochodowego na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. b i pkt 17 ustawy o PIT. Jeden egzemplarz informacji płatnik przesyła do urzędu skarbowego według miejsca zamieszkania podatnika, drugi egzemplarz przekazuje podatnikowi.

Reasumując, Wnioskodawca stwierdza, że pomimo dokonywania wyłącznie wypłat należności objętych zwolnieniem od podatku dochodowego na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 17 ustawy o PIT, nie będzie posiadał statusu płatnika (w rozumieniu odprowadzania zaliczek na podatek dochodowy), jednakże będzie obowiązany do sporządzania informacji PIT-R. Nie będzie natomiast obowiązany do sporządzania informacji PIT-11.

Ad. 4.

Zdaniem Wnioskodawcy w przypadku dokonywania wypłat należności objętych zwolnieniem od podatku dochodowego na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 17 ustawy o PIT, przekraczających miesięczną kwotę 3000 zł Wnioskodawca w dalszym ciągu nie będzie posiadał statusu płatnika (w rozumieniu odprowadzania zaliczek na podatek dochodowy), ale będzie obowiązany do sporządzania informacji PIT-R oraz PIT-11.

Mając na uwadze przedstawiony stan faktyczny i zacytowane wcześniej przepisy prawa stwierdzić należy, że rekompensata za odstrzelenie zwierzyny stanowi zarówno dla myśliwych zatrudnionych w strukturach Wnioskodawcy jak i osób fizycznych - myśliwych niebędących członkami koła łowieckiego, przychód, o którym mowa w art. 13 pkt 5 lub 6 ustawy o PIT i w związku z art. 21 ust. 1 pkt 17 ustawy o PIT zwolniony z podatku dochodowego od osób fizycznych do kwoty 3000 zł miesięcznie.

W konsekwencji Wnioskodawca, jako podmiot wypłacający ww. rekompensatę, jest zobowiązany do sporządzenia i przesłania podatnikowi oraz właściwemu urzędowi skarbowemu informacji PIT-11, jednak nie jest obowiązany do poboru podatku.

Myśliwy, który dostał informację PIT-11, powinien w związku z powyższym, samodzielnie wpisać wykazane w niej przychody do zeznania rocznego oraz musi je doliczyć do pozostałych, np. z etatu lub działalności gospodarczej, a następnie obliczyć dochód i podatek wg skali podatkowej.

W uzupełnieniu wniosku, Wnioskodawca wskazał, że powziął wątpliwość, czy w przypadku uznania, iż dokonywane wypłaty należności objęte są zwolnieniem od podatku dochodowego na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 17 ustawy o PIT, przekraczające miesięczną kwotę 3000 zł, to Wnioskodawca w powyższym przypadku nie będzie posiadał statusu płatnika (zobowiązanie do potrącenia i odprowadzania zaliczek na podatek dochodowy), ale jednocześnie będzie obowiązany do sporządzania informacji PIT-R oraz PIT-11. Wnioskodawca powinien uzyskać odpowiedź na powyższe pytanie, gdyż wpływa to bezpośrednio na prawidłowość jego rozliczeń i jego obowiązki prawno-podatkowe.

Ad. 5.

Zgodnie z przedstawionym stanem faktycznym Wnioskodawca planuje powierzyć odstrzał w części myśliwym już zatrudnionym u Wnioskodawcy. Natomiast w pozostałej części

(większość) myśliwy dokonujący odstrzału sanitarnego nie będzie związany stosunkiem umownym z Wnioskodawcą.

Myśliwy zatrudniony w organach zrzeszenia będzie wykonywał odstrzał sanitarny w oparciu o takie same przepisy jak myśliwi polujący w kołach łowieckich. Ustawa wyraźnie zaznacza, że ryczałt należy się myśliwemu, bez rozróżnienia czy myśliwy jest pracownikiem Wnioskodawcy czy tylko członkiem zrzeszenia. Dlatego Wnioskodawca będzie wypłacał ryczałt na takich samych zasadach dla wszystkich myśliwych dokonujących odstrzału sanitarnego. Różnica pomiędzy myśliwymi zauważalna będzie w kwestii opodatkowania przychodów z tytułu rekompensat za odstrzał.

W myśl planowanych rozwiązań rekompensata za odstrzelenie zwierzyny będzie stanowiła zarówno dla myśliwych będących jak i niebędących pracownikami Wnioskodawcy lub koła łowieckiego, przychód określony w art. 13 pkt 5 lub 6 ustawy o PIT i w związku z art. 21 ust. 1 pkt 17 ustawy o PIT, czyli przychód niepodlegający opodatkowaniu do kwoty 3000 zł miesięcznie.

Jednak alternatywnie, Wnioskodawca rozpatruje kwestię wypłat rekompensaty za odstrzał zwierzyny jako przychód z innych źródeł, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 9 i art. 20 ust. 1 ustawy o PIT, podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym.

W tym przypadku u myśliwych zatrudnionych na podstawie umów o pracę w organach Wnioskodawcy płatnikiem podatku jest odpowiednia jednostka. Czyli sporządzana będzie lista płac do wypłaty ryczałtu i potrącany będzie podatek dochodowy. Myśliwy otrzyma kwotę netto już po potrąceniu podatku, a podatek będzie wpłacany przez daną jednostkę na konto urzędu skarbowego. Na koniec roku myśliwy otrzyma informację PIT-11 z wykazanymi przychodami z innych źródeł z już pobraną zaliczką.

Należy jednak zaznaczyć, że Wnioskodawca, skłania się do pierwszego rozwiązania, tj. zakwalifikowania przychodów z tytułu rekompensat jako źródła o którym mowa w art. 13 pkt 5 lub 6 ustawy o PIT w związku z art. 21 ust. 1 pkt 17 ustawy o PIT. W związku z powyższym Wnioskodawca zwraca się z prośbą o interpretację, czy przedstawione stanowisko jest prawidłowe.

W uzupełnieniu wniosku, Zainteresowany wskazał, że uważa, że jest zobowiązany do wystawienia PIT-11 oraz PIT-R uznając, iż wypłata taka stanowi przychód z art. 13 ust. 1 pkt 5 lub 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych to korzysta ze zwolnienia z art. 21 ust. 1 pkt 17 ustawy o PIT i nie powinien pobrać zaliczki na podatek dochodowy. W przypadku przekroczenia limitu określonego w ww. przepisie Wnioskodawca będzie zobowiązany do wystawienia PIT-11 oraz pobrania zaliczki na podatek dochodowy od kwoty przewyższającej 3000 zł.

Ad. 6.

Tak jak wcześniej zostało opisane Wnioskodawca będzie zatrudniał część myśliwych na umowę o pracę, natomiast pozostała część myśliwych dokonujących odstrzału sanitarny nie będzie związana stosunkiem pracy z Wnioskodawcą.

W tym przypadku rekompensata za odstrzelenie zwierzyny, analogicznie jak w przypadku pracowników PZŁ, będzie stanowiła również dla osób fizycznych niebędących pracownikami Wnioskodawcy czy bezpośrednio koła łowieckiego, przychód określony w art. 13 pkt 5 lub 6 ustawy o PIT i w związku z art. 21 ust. 1 pkt 17 ustawy o PIT, czyli przychód niepodlegający opodatkowaniu do kwoty 3000 zł miesięcznie.

Wnioskodawca, jednak w ramach ewentualnych obowiązków poboru zaliczek na podatek, rozważa dłą możliwość, tj. wypłacanie ryczału brutto bez potrącenia podatku, czyli kwalifikowanie przychodu do innych źródeł dochodu. W tym przypadku na koniec roku myśliwy otrzyma PIT-11 i z wykazanymi przychodami z innych źródeł do opodatkowania.

Myśliwy, który otrzyma informację PIT-11, powinien w związku z powyższym, samodzielnie wpisać wykazane w niej przychody do zeznania rocznego oraz zsumować je z pozostałymi przychodami, np. z etatu lub działalności gospodarczej, a następnie obliczyć dochód i podatek wg skali podatkowej. W związku z powyższym Wnioskodawca zwraca się z prośbą o interpretację czy przedstawione stanowisko jest prawidłowe.

W piśmie stanowiącym uzupełnienie wniosku w odniesieniu do pytania 6, Wnioskodawca wskazał, że uważa że jest zobowiązany do wystawienia PIT-11 oraz PIT-R uznając, iż wypłata taka stanowi przychód z art. 13 ust. 1 pkt 5 lub 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, zatem korzysta ze zwolnienia z art. 21 ust. 1 pkt 17 ustawy o PIT i Wnioskodawca nie powinien pobrać zaliczki na podatek dochodowy. W przypadku przekroczenia limitu określonego w ww. przepisie Wnioskodawca będzie zobowiązany do wystawienia PIT-11 oraz pobrania zaliczki na podatek dochodowy od kwoty przewyższającej 3000 zł.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionych zdarzeń przyszłych jest:

- **prawidłowe** – w odniesieniu do możliwości zakwalifikowania przychodu myśliwego do przychodów z innych źródeł;
- **nieprawidłowe** – w pozostałym zakresie.

Podstawową zasadą obowiązującą w przepisach ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2019 r., poz. 1387, z późn. zm.) jest zasada powszechności opodatkowania, która wyrażona została w art. 9 ust. 1 tej ustawy. Zgodnie z jego treścią opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegają wszelkiego rodzaju dochody z wyjątkiem dochodów wymienionych w art. 21, 52, 52a i 52c oraz dochodów, od których na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej zaniechano poboru podatku.

Stosownie do art. 11 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, przychodami, z zastrzeżeniem art. 14-15, art. 17 ust. 1 pkt 6, 9, 10 w zakresie realizacji praw wynikających z pochodnych instrumentów finansowych, pkt 11, art. 19, art. 25b, art. 30ca, art. 30da i art. 30f, są otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń.

Jednym ze źródeł przychodów jest – stosownie do art. 10 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych – działalność wykonywana osobiście.

Jak stanowi art. 13 pkt 5 ww. ustawy, za przychody z działalności wykonywanej osobiście, o której mowa w art. 10 ust. 1 pkt 2, uważa się przychody otrzymywane przez osoby wykonujące czynności związane z pełnieniem obowiązków społecznych lub obywatelskich, bez względu na sposób powoływania tych osób, nie wyłączając odszkodowania za utracony zarobek, z wyjątkiem przychodów, o których mowa w pkt 7. Wyłączenie, o którym mowa w cytowanym przepisie, odnosi się do przychodów otrzymywanych przez osoby, niezależnie od sposobu ich powoływania, należące do składu zarządów, rad nadzorczych, komisji lub innych organów stanowiących osób prawnych (art. 13 pkt 7 ustawy).

Zgodnie z art. 13 ust. 6 tejże ustawy, za przychody z działalności wykonywanej osobiście, o której mowa w art. 10 ust. 1 pkt 2, uważa się przychody osób, którym organ władzy lub administracji państwowej albo samorządowej, sąd lub prokurator, na podstawie właściwych przepisów, zlecił wykonanie określonych czynności, a zwłaszcza przychody biegłych w postępowaniu sądowym, dochodzeniowym i administracyjnym oraz płatników, z zastrzeżeniem art. 14 ust. 2 pkt 10, i inkasentów należności publicznoprawnych, a także przychody z tytułu udziału w komisjach powoływanych przez organy władzy lub administracji państwowej albo samorządowej, z wyjątkiem przychodów, o których mowa w pkt 9. Wyłączenie, o którym mowa w powyższym przepisie, odnosi się przychodów uzyskanych na podstawie umów o zarządzanie przedsiębiorstwem, kontraktów menedżerskich lub umów o podobnym charakterze, w tym przychodów z tego rodzaju umów zawieranych w ramach prowadzonej przez podatnika pozarolniczej działalności gospodarczej - z wyjątkiem przychodów, o których mowa w pkt 7 (art. 13 ust. 9 ustawy).

Stosownie natomiast do art. 20 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, za przychody z innych źródeł, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 9, uważa się w szczególności: kwoty wypłacone po śmierci członka otwartego funduszu emerytalnego wskazanej przez niego osobie lub członkowi jego najbliższej rodziny, w rozumieniu przepisów o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych, kwoty uzyskane z tytułu zwrotu z indywidualnego konta zabezpieczenia emerytalnego oraz wypłaty z indywidualnego konta zabezpieczenia emerytalnego, w tym także dokonane na rzecz osoby uprawnionej na wypadek śmierci oszczędzającego, zasiłki pieniężne z ubezpieczenia społecznego, alimenty, stypendia, świadczenia otrzymane z tytułu umowy o pomocy przy zbiorach, dotacje (subwencje) inne niż wymienione w art. 14, dopłaty, nagrody i inne nieodpłatne świadczenia nienależące do przychodów określonych w art. 12-14 i art. 17.

Jak wynika z powyższego przepisu katalog przychodów zaliczanych do tzw. przychodów z innych źródeł jest katalogiem otwartym. Tym samym do tego źródła należy zaliczyć wszystkie inne przychody, które nie mogą być zakwalifikowane do pozostałych kategorii źródeł, szczegółowo wymienionych w treści art. 10 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

W myśl art. 31 przedmiotowej ustawy, osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, zwane dalej „zakładami pracy”, są obowiązane jako płatnicy obliczać i pobierać w ciągu roku zaliczki na podatek dochodowy od osób, które uzyskują od tych zakładów przychody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej lub spółdzielczego stosunku pracy, zasiłki pieniężne z ubezpieczenia społecznego wypłacane przez zakłady pracy, a w spółdzielniach pracy - wypłaty z tytułu udziału w nadwyżce bilansowej.

Zgodnie z art. 41 ust. 1 ww. ustawy, osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą, osoby prawne i ich jednostki organizacyjne oraz jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, które dokonują świadczeń z tytułu działalności, o której mowa w art. 13 pkt 2 i 4-9 oraz art. 18, osobom określonym w art. 3 ust. 1, są obowiązane jako płatnicy pobierać, z zastrzeżeniem ust. 4, zaliczki na podatek dochodowy, stosując do dokonywanego świadczenia, pomniejszonego o miesięczne koszty uzyskania przychodów w wysokości określonej w art. 22 ust. 9 oraz o potrącone przez płatnika w danym miesiącu składki, o których mowa w art. 26 ust. 1 pkt 2 lit. b, najniższą stawkę podatkową określoną w skali, o której mowa w art. 27 ust. 1.

Płatnicy, o których mowa w art. 41, przekazują kwoty pobranych zaliczek na podatek oraz kwoty zryczałtowanego podatku w terminie do 20 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym pobrano zaliczki (podatek) - na rachunek urzędu skarbowego, przy pomocy którego naczelnik urzędu skarbowego właściwy według miejsca zamieszkania płatnika wykonuje swoje zadania, a jeżeli płatnik nie jest osobą fizyczną, według siedziby bądź miejsca prowadzenia działalności, gdy płatnik nie posiada siedziby. Jednakże w przypadku gdy podatek został pobrany zgodnie z art. 30a ust. 2a, płatnicy, o których mowa w art. 41 ust. 10, przekazują kwotę tego podatku na rachunek urzędu skarbowego, przy pomocy którego naczelnik urzędu skarbowego właściwy w sprawach opodatkowania osób zagranicznych wykonuje swoje zadania (art. 42 ust. 1 ww. ustawy).

Zgodnie, natomiast z art. 42a ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą, osoby prawne i ich jednostki organizacyjne oraz jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, które dokonują wypłaty należności lub świadczeń, o których mowa w art. 20 ust. 1, z wyjątkiem dochodów (przychodów) wymienionych w art. 21, art. 52, art. 52a i art. 52c oraz dochodów, od których na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej zaniechano poboru podatku, od których nie są obowiązane pobierać zaliczki na podatek lub zryczałtowanego podatku dochodowego, są obowiązane sporządzić informację według ustalonego wzoru o wysokości przychodów i przesłać ją podatnikowi oraz urzędowi skarbowemu, przy pomocy którego naczelnik urzędu skarbowego właściwy według miejsca zamieszkania podatnika wykonuje swoje zadania, a w przypadku podatników, o których mowa w art. 3 ust. 2a, urzędowi skarbowemu, przy pomocy którego naczelnik urzędu skarbowego właściwy w sprawach opodatkowania osób zagranicznych wykonuje swoje zadania.

Z treści wniosku wynika, że Wnioskodawca będzie powierzał (zlecał) odstrzał sanitarny zwierząt myśliwym, będącym pracownikami Polskiego Związku Łowieckiego oraz będzie zlecał odstrzał sanitarny zwierzyny myśliwym, niebędącym pracownikami Polskiego Związku Łowieckiego. Wnioskodawca będzie zobowiązany przekazać myśliwemu, który dokonał odstrzału 80% kwoty określonej zgodnie z § 1 pkt 1-2 Rozporządzenia Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z dnia 15 listopada 2018 r. w sprawie wysokości ryczałtu za wykonanie odstrzału sanitarnego dzików. Wniosek – jak wskazał Zainteresowany – dotyczy prawidłowości rozliczenia otrzymanych kwot (we wniosku określanych jako „ryczałt”, bądź „rekompensata”) wypłacanych w myśl art. 47a ust. 3 pkt 1-2 ustawy o ochronie zdrowia zwierząt i zwalczaniu chorób zakaźnych zwierząt. Wnioskodawca powziął wątpliwość, czy przekazując określoną należność myśliwemu będzie zobowiązany złożyć do właściwego urzędu skarbowego odpowiednie dokumenty i pobrać lub nie zaliczkę na podatek dochodowy w zależności od tego, czy dany myśliwy jest zatrudniony u Wnioskodawcy czy też nie. Drugą kwestią wątpliwą dla Wnioskodawcy jest przesłanka warunkująca obowiązek poboru zaliczki na podatek dochodowy na podstawie odpowiedniego zakwalifikowania przychodu z rekompensat do rodzaju jego źródła.

W pierwszej kolejności należy wskazać, że zgodnie z art. 32 ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1995 r. Prawo łowieckie (Dz. U. z 2020 r., poz. 67, z późn. zm.), Polski Związek Łowiecki jest zrzeszeniem osób fizycznych i prawnych, które prowadzą gospodarkę łowiecką poprzez hodowlę i pozyskiwanie zwierzyny oraz działają na rzecz jej ochrony poprzez regulację liczebności populacji zwierząt łownych.

W myśl art. 34 ww. ustawy, do zadań Polskiego Związku Łowieckiego należy:

- 1) prowadzenie gospodarki łowieckiej;

- 2) troska o rozwój łowiectwa i współdziałanie z administracją rządową i samorządową, jednostkami organizacyjnymi Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe i parkami narodowymi oraz organizacjami społecznymi w ochronie środowiska przyrodniczego, w zachowaniu i rozwoju populacji zwierząt łownych i innych zwierząt dziko żyjących;
- 3) pielęgnowanie historycznych wartości kultury materialnej i duchowej łowiectwa;
- 4) ustalanie kierunków i zasad rozwoju łowiectwa, zasad selekcji populacyjnej i osobniczej zwierząt łownych;
- 5) czuwanie nad przestrzeganiem przez członków Polskiego Związku Łowieckiego prawa, zasad etyki, obyczajów i tradycji łowieckich;
- 6) prowadzenie dyscyplinarnego sądownictwa łowieckiego;
- 7) organizowanie szkolenia w zakresie prawidłowego łowiectwa i strzelectwa myśliwskiego;
- 8) prowadzenie i popieranie działalności wydawniczej i wystawienniczej o tematyce łowieckiej;
- 9) współpraca z pokrewnymi organizacjami zagranicznymi;
- 10) wspieranie i prowadzenie prac naukowych w zakresie gospodarowania zwierzyną;
- 11) prowadzenie i popieranie hodowli użytkowych psów myśliwskich i ptaków łowczych;
- 11a) podejmowanie działań mających na celu zwalczanie i zapobieganie rozprzestrzenianiu się chorób zakaźnych zwierząt łownych;
- 12) realizacja innych zadań zleconych przez ministra właściwego do spraw środowiska.

Stosownie do art. 35 ust. 3 ustawy, przepisy regulujące zasady gospodarki finansowej stowarzyszeń stosuje się odpowiednio do gospodarki finansowej Polskiego Związku Łowieckiego.

Na podstawie art. 45 ust. 1 pkt 8 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o ochronie zdrowia zwierząt oraz zwalczaniu chorób zakaźnych zwierząt (Dz. U. z 2018 r., poz. 1967, z późn. zm.), w przypadku zagrożenia wystąpienia lub wystąpienia choroby zakaźnej zwierząt podlegającej obowiązkowi zwalczania powiatowy lekarz weterynarii, w drodze rozporządzenia - aktu prawa miejscowego, może nakazać odstrzał sanitarny zwierząt na określonym obszarze, w tym nakazać dzierżawcom lub zarządcom obwodów łowieckich odstrzał sanitarny zwierząt wolno żyjących (dzikich).

Ustawodawca określił w art. 47a ust. 2 ww. ustawy, że podmiotowi, który poniósł koszty związane z realizacją nakazu odstrzału sanitarnego zwierząt wprowadzonego w przepisach wydanych na podstawie art. 45 ust. 1 pkt 8, art. 46 ust. 3 pkt 8 albo art. 47 ust. 1, przysługuje ze środków budżetu państwa zryczałtowany zwrot kosztów za każdą sztukę odstrzelonego zwierzęcia, zwany dalej „ryczałtem”.

Zgodnie z art. 47a ust. 3 pkt 1-2 ustawy o ochronie zdrowia zwierząt oraz zwalczaniu chorób zakaźnych zwierząt, ryczałt przysługuje:

- 1) myśliwemu wykonującemu odstrzał sanitarny zwierząt - w wysokości 80% ryczałtu;
- 2) dzierżawcy albo zarządcy obwodu łowieckiego, na obszarze którego dokonano odstrzału sanitarnego zwierząt, albo Polskiemu Związkowi Łowieckiemu w przypadkach, o których mowa w ust. 1 - w wysokości 20% kwoty ryczałtu.

W myśl art. 47a ust. 4 ww. ustawy, kwotę ryczałtu ustala i wypłaca:

- 1) Polskiemu Związkowi Łowieckiemu w przypadkach, o których mowa w ust. 1, albo
- 2) dzierżawcy albo zarządcy obwodu łowieckiego, na obszarze którego dokonano odstrzału sanitarnego

- powiatowy lekarz weterynarii.

Polski Związek Łowiecki albo dzierżawca, albo zarządca obwodu łowieckiego, na obszarze którego dokonano odstrzału sanitarnego, przekazuje kwotę ryczałtu, o której mowa w ust. 3 pkt 1, myśliwym, którzy wykonali odstrzał sanitarny zwierząt (art. 47a ust. 5 teże ustawy).

W myśl art. 47a ust. 6 powyższej ustawy, minister właściwy do spraw rolnictwa, w drodze rozporządzenia:

- 1) określi wysokość ryczałtu, mając na względzie koszty wykonania odstrzału sanitarnego, dojazdu do miejsca prowadzenia tego odstrzału, koszty transportu tuszy do miejsca wskazanego przez powiatowego lekarza weterynarii, a także koszty przechowywania tusz zwierząt albo utylizacji zwierząt lub ich części;
- 2) może określić szczegółowe warunki, sposób oraz termin wypłaty ryczałtu, mając na względzie zapewnienie rzetelnego i sprawnego przeprowadzenia ustalenia i wypłaty tego ryczałtu.

W związku z powyższym – mając na uwadze powołane regulacje prawne – zauważyć należy, że ponieważ myśliwi (zarówno będący pracownikami Polskiego Związku Łowieckiego, jak i niebędący pracownikami Polskiego Związku Łowieckiego) uzyskują za przeprowadzony odstrzał zwierząt przysporzenie mające konkretny wymiar finansowy to pomimo, że odstrzał zwierząt odbywa się z nakazu administracyjnego w ramach rządowego programu należy uznać, że zryczałtowany zwrot poniesionych kosztów stanowi przychód myśliwego podlegający opodatkowaniu. Przychód ten należy zaliczyć do przychodów z innych źródeł, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 9 w zw. z art. 20 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

W tym miejscu należy podkreślić, że jeden i ten sam przychód stanowić może przychód wyłącznie z jednego źródła. Ponadto nie jest możliwa sytuacja, w której ten sam przychód będzie, np. zaliczony częściowo do jednego źródła, a częściowo do innego. Zatem, nie ma racji Wnioskodawca, że rekompensata wypłacona myśliwemu może być uznana również jako przychód, o którym mowa w art. 13 ust. 5 lub w art. 13 ust. 6 (których treść zacytowano już wyżej w niniejszej interpretacji).

Świadczenia (rekompensaty, ryczałt), które będą wypłacane myśliwym (zarówno będącym, jak i niebędącym pracownikami Polskiego Związku Łowieckiego) nie będą świadczeniami otrzymywanymi przez myśliwych w związku z wykonywaniem czynności związanych z pełnieniem obowiązków społecznych lub obywatelskich (o których mowa w art. 13 ust. 5 ustawy), a także nie będą przychodami osób (myśliwych), którym organ władzy lub administracji państwowej lub samorządowej, sąd lub prokurator na podstawie właściwych przepisów zlecił wykonanie określonych czynności; nie będą też przychodami biegłych w postępowaniu sądowym, dochodzeniowym i administracyjnym oraz płatników (z zastrzeżeniem art. 14 ust. 2 pkt 10) i inkasentów należności publicznoprawnych, a także nie będą przychodami z tytułu udziału w komisjach powoływanych przez organy władzy lub administracji państwowej lub samorządowej (o których mowa w art. 13 ust. 6 ustawy).

Z tego względu, rekompensat za odstrzelenie zwierzyny, o których mowa w analizowanej sprawie, nie można zakwalifikować do źródła przychodów wskazanych w art. 13 ust. 5, czy też w art. 13 ust. 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Jak natomiast wynika z zacytowanego już wyżej przepisu art. 20 ust. 1 ww. ustawy, katalog przychodów zaliczanych do tzw. przychodów z innych źródeł jest katalogiem otwartym, o czym świadczy użyty w tym przepisie zwrot „w szczególności”. Tym samym do tego źródła należy zaliczyć wszystkie inne przychody, które nie mogą być zakwalifikowane do pozostałych kategorii

źródeł przychodów, wymienionych w treści art. 10 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

W konsekwencji, z tego względu uznać należy, że rekompensaty (ryczałt) wypłacane przez Wnioskodawcę myśliwym (będącym pracownikami Polskiego Związku Łowieckiego, jak i niebędącym pracownikami Polskiego Związku Łowieckiego) będą stanowiły dla myśliwych przychód z innych źródeł, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 9 w zw. z art. 20 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Odnosząc się natomiast do budzącej wątpliwość Wnioskodawcy kwestii możliwości skorzystania ze zwolnienia od podatku na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 17 ustawy o podatku dochodowego od osób fizycznych, należy wskazać co następuje.

W myśl z art. 21 ust. 1 pkt 17 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wolne od podatku są diety oraz kwoty stanowiące zwrot kosztów, otrzymywane przez osoby wykonujące czynności związane z pełnieniem obowiązków społecznych i obywatelskich - do wysokości nieprzekraczającej miesięcznie kwoty 3000 zł.

Podkreślenia wymaga również, że przepisy dotyczące zwolnień przedmiotowych są odstępstwem od generalnej zasady powszechnego opodatkowania, dlatego też wykładnia przepisów ustanawiających te zwolnienia musi być wykładnią ścisłą.

W wyroku z dnia 25 listopada 1997 r., sygn. akt U 6/97, Trybunał Konstytucyjny rozstrzygając zakres pojęciowy zwolnienia zawartego w art. 21 ust. 1 pkt 17 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych stwierdził m.in., iż do uznania określonego świadczenia za „diety” bądź „kwotę stanowiącą zwrot kosztów” nie wystarczy takie nazwanie tego świadczenia przez świadczeniobiorcę lub stronę świadcząca, lecz konieczne jest, aby świadczenie było w taki właśnie sposób nazwane przez ustawę i następowało w wykonaniu ustawowego uprawnienia do tego rodzaju świadczenia. Natomiast „obowiązki” w rozumieniu wykładanego przepisu muszą mieć charakter obowiązków wykonywanych na podstawie ustawy w tym sensie, że funkcja, z pełnieniem której obowiązki te się wiążą, jest funkcją unormowaną ustawowo. Dookreślenie, iż chodzi o obowiązki o charakterze „obywatelskim” bądź „społecznym” wprowadza kryterium dodatkowe, sytuujące daną funkcję w płaszczyźnie relacji państwo-obywatel państwa albo społeczność-członek tej społeczności. Z pełnieniem obowiązków społecznych mamy do czynienia wówczas, gdy dana osoba uczestniczy w pracy instytucji (w szczególności instytucji samorządu terytorialnego lub zawodowego) jako reprezentant pewnej społeczności, biorąc udział w rozwiązywaniu problemów tej społeczności w jej interesie (tego rodzaju funkcje należy odróżnić od usług świadczonych w celach zarobkowych). Tak rozumiane obowiązki społeczne lub obywatelskie można pełnić na podstawie wyboru, w wyniku powołania przez właściwy organ, wyznaczenia przez upoważnioną organizację społeczną lub na skutek podobnych prawem określonych zdarzeń.

Zgodnie z ukształtowanym przez doktrynę poglądem, za pełnienie obowiązków obywatelskich i społecznych uznaje się działalność posłów i senatorów, radnych i innych przedstawicieli samorządu terytorialnego, składów komisji wyborczych powołanych do przeprowadzenia wyborów do Sejmu i Senatu Rzeczypospolitej Polskiej, składów inspekcji Państwowej Komisji Wyborczej i inspekcji wojewódzkich komisarzy wyborczych powołanych do przeprowadzenia wyborów do rad gmin, rad powiatów i sejmików województw, Trybunału Stanu, ławników sądów powszechnych.

Jak wynika z powyższego, obowiązkami społecznymi i obywatelskimi w przypadku czynności i zadań związanych z pełnieniem funkcji publicznych i państwowych są obowiązki wynikające z funkcji np. radnego, posła czy senatora. Będą to przede wszystkim obowiązki związane z uczestnictwem obywateli w sprawowaniu władzy publicznej (zarówno wykonawczej, sądowniczej, jak i ustawodawczej). Dotyczy to również określonych funkcji w ramach organizacji o charakterze społecznym (organizacje pozarządowe), w tym również w ramach wolontariatu. Powyższe oznacza, że pojęcie obowiązków społecznych i obywatelskich jest spełnione w przypadku czynności i zadań, związanych z pełnieniem funkcji publicznych i państwowych. Do pojęcia „pełnienia obowiązków społecznych” zaliczono zatem również prace w instytucjach reprezentujących daną społeczność zawodową.

Mając na uwadze powyższe stwierdzić należy, że w opisanych zdarzeniach przyszłych ryczałtowy zwrot wydatków, o którym mowa we wniosku – nie może korzystać ze zwolnienia przedmiotowego wynikającego z art. 21 ust. 1 pkt 17 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Trudno bowiem uznać, że Wnioskodawca będzie dokonywał na rzecz tych osób wypłaty diety albo zwrotu kosztów.

Ponadto zauważyć należy, że do zakwalifikowania przychodu jako zwolnionego od podatku na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 17 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych – co podkreśla Trybunał Konstytucyjny w powołanym wyroku z dnia 25 listopada 1997 r., sygn. akt U 6/97 – istotne jest, aby warunek obywatelskiego bądź społecznego charakteru obowiązku był spełniony łącznie z warunkiem ustawowej podstawy jego pełnienia oraz z warunkiem zaliczenia przez ustawę przychodu uzyskiwanego przez osobę pełniącą taki obowiązek do kategorii przychodów wymienionych w omawianym przepisie. Zatem, przy wykładni pojęć użytych w art. 21 ust. 1 pkt 17 ww. ustawy – by uniknąć zastosowania wykładni rozszerzającej – należy przyjąć zasadę, że kryteria rozumienia powyższych pojęć muszą mieć w pierwszej kolejności charakter kryteriów ustawowych, a tylko pomocniczo, tj. w kwestiach nie rozstrzygniętych przez ustawy mogą odwoływać się do znaczeń pozaprawnych. Aby uznać świadczenie za „dietę”, bądź „kwotę stanowiącą zwrot kosztów”, o których mowa w ww. przepisie, koniecznym jest, aby świadczenie było w taki właśnie sposób określone przez ustawodawcę.

Reasumując, wypłacane przez Wnioskodawcę środki pieniężne stanowiące zwrot w formie ryczałtowej kosztów za każdą sztukę odstrzelonego zwierzęcia osobom wykonującym te czynności (tj. myśliwym będącym pracownikami Polskiego Związku Łowieckiego oraz myśliwym niebędącym pracownikami Polskiego Związku Łowieckiego) w kwocie nieprzekraczającej miesięcznie 3000 zł – nie będą korzystały ze zwolnienia od opodatkowania na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 17 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Wobec powyższego Wnioskodawca nie ma obowiązku sporządzania informacji PIT-R.

Dodatkowo należy nadmienić, że zarówno ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych, ani też ustawa o ochronie zdrowia zwierząt oraz zwalczaniu chorób zakaźnych zwierząt nie zawiera uregulowań dotyczących zwolnień wspomnianego dochodu od podatku. Zatem, ryczałtowe wynagrodzenie, jakie otrzymują myśliwi (zarówno będący pracownikami, jak i niebędący pracownikami Polskiego Związku Łowieckiego) za odstrzał zwierząt jest dochodem podlegającym opodatkowaniu jako przychód z innych źródeł. Oznacza to, że na Wnioskodawcy nie będzie ciążył obowiązek pobierania zaliczek na podatek dochodowy od wypłaty tego rodzaju świadczeń.

Zatem, Wnioskodawca nie będzie zobowiązany do poboru zaliczki na podatek dochodowy od wypłaconych myśliwym (zarówno pracownikom, jak i osobom, niebędącym pracownikami

Wnioskodawcy) kwot ryczałtu (rekompensat). Natomiast obowiązkiem Wnioskodawcy będzie sporządzenie odrębnie dla każdego podatnika (myśliwego) informacji PIT-11 i do końca stycznia roku następującego po roku podatkowym przekazania jej urzędowi skarbowemu, właściwemu według miejsca zamieszkania podatnika, a w terminie do końca lutego następnego roku podatkowego podatnikowi (myśliwemu).

Zgodnie bowiem, z zacytowanym już wyżej przepisem art. 42a ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą, osoby prawne i ich jednostki organizacyjne oraz jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, które dokonują wypłaty należności lub świadczeń, o których mowa w art. 20 ust. 1, z wyjątkiem dochodów (przychodów) wymienionych w art. 21, art. 52, art. 52a i art. 52c oraz dochodów, od których na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej zaniechano poboru podatku, od których nie są obowiązane pobierać zaliczki na podatek lub zryczałtowanego podatku dochodowego, są obowiązane sporządzić informację według ustalonego wzoru o wysokości przychodów i przesłać ją podatnikowi oraz urzędowi skarbowemu, przy pomocy którego naczelnik urzędu skarbowego właściwy według miejsca zamieszkania podatnika wykonuje swoje zadania, a w przypadku podatników, o których mowa w art. 3 ust. 2a, urzędowi skarbowemu, przy pomocy którego naczelnik urzędu skarbowego właściwy w sprawach opodatkowania osób zagranicznych wykonuje swoje zadania.

Stosownie natomiast do art. 42g ust. 1 ustawy, płatnicy oraz podmioty, o których mowa w art. 42a, przesyłają roczne obliczenie podatku, o którym mowa w art. 34 ust. 7, oraz informacje, o których mowa w art. 34 ust. 8, art. 35 ust. 10, art. 39 ust. 1 i 3, art. 42 ust. 2 pkt 1, art. 42a ust. 1 oraz art. 42e ust. 6:

- 1) urzędowi skarbowemu - w terminie do końca stycznia roku następującego po roku podatkowym;
- 2) podatnikowi - w terminie do końca lutego roku następującego po roku podatkowym.

Reasumując, wypłacane przez Wnioskodawcę środki pieniężne (rekompensata, ryczałt) stanowiące zwrot w formie ryczałtowej kosztów za każdą sztukę odstrzelonego zwierzęcia osobom wykonującym te czynności (tj. myśliwym będącym pracownikami Polskiego Związku Łowieckiego oraz myśliwym niebędącym pracownikami Polskiego Związku Łowieckiego) będą stanowiły przychód myśliwego w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 9 w zw. z art. 20 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (tj. przychód z innych źródeł) i nie będą korzystały ze zwolnienia od opodatkowania na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 17 ww. ustawy – zatem Wnioskodawca nie będzie miał obowiązku sporządzania informacji PIT-R. Wnioskodawca nie będzie również zobowiązany do poboru zaliczki na podatek dochodowy od wypłacanych myśliwym (zarówno pracownikom, jak i osobom, niebędącym pracownikami Wnioskodawcy) kwot ryczałtu (rekompensat). Natomiast na Wnioskodawcy ciążył będzie obowiązek sporządzenia odrębnie dla każdego podatnika (myśliwego) informacji PIT-11 i do końca stycznia roku następującego po roku podatkowym przekazania jej urzędowi skarbowemu, właściwemu według miejsca zamieszkania podatnika, a w terminie do końca lutego następnego roku podatkowego przekazania jej podatnikowi (myśliwemu) – stosownie do art. 42a ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

W odniesieniu do przywołanego przez Wnioskodawcę orzeczenia sądu administracyjnego tut. organ informuje, że został on wydany w indywidualnej sprawie i nie ma zastosowania ani

konsekwencji wiążących w odniesieniu do żadnego innego zaistniałego stanu faktycznego czy też zdarzenia przyszłego.

Interpretacja dotyczy zdarzeń przyszłych przedstawionych przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dniu wydania interpretacji.

Zgodnie z art. 14na § 1 Ordynacji podatkowej przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej stanowi element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej:

1) z zastosowaniem art. 119a;

2) w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług;

3) z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.

Przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli korzyść podatkowa, stwierdzona w decyzjach wymienionych w § 1, jest skutkiem zastosowania się do utrwalonej praktyki interpretacyjnej, interpretacji ogólnej lub objaśnień podatkowych (art. 14na § 2 Ordynacji podatkowej).

Powyższe unormowania należy odczytywać łącznie z przepisami art. 33 ustawy z 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2193, z późn. zm.), wprowadzającymi regulacje intertemporalne.

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, ul. Jasna 2/4, 00-013 Warszawa za pośrednictwem organu, którego działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania jest przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. z 2019 r., poz. 2325, z późn. zm.). Skargę wnosi się w dwóch egzemplarzach (art. 47 § 1 ww. ustawy) na adres: Krajowa Informacja Skarbowa, ul. Teodora Sixta 17, 43-300 Bielsko-Biała lub drogą elektroniczną na adres Elektronicznej Skrzynki Podawczej Krajowej Informacji Skarbowej na platformie ePUAP: /KIS/SkrytkaESP (art. 54 § 1a ww. ustawy), w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia skarżącemu rozstrzygnięcia w sprawie albo aktu, o którym mowa w art. 3 § 2 pkt 4a (art. 53 § 1 ww. ustawy). W przypadku pism i załączników wnoszonych w formie dokumentu elektronicznego odpisów nie dołącza się (art. 47 § 3 ww. ustawy).

Jednocześnie, zgodnie z art. 57a ww. ustawy, skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie, opinię zabezpieczającą i odmowę wydania opinii zabezpieczającej może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną.

Z up. Dyrektora
Krajowej Informacji Skarbowej
Urszula Marcinowska
Zastępca Dyrektora
Krajowej Informacji Skarbowej
kierujący Delegaturą w Lesznie

Pismo zostało wydane
w formie dokumentu elektronicznego
przy wykorzystaniu systemu teleinformatycznego

Szefa Krajowej Administracji Skarbowej
i podpisane kwalifikowanym podpisem
elektronicznym.

Otrzymują:

- 1) Pełnomocnik
Pan Michał Pomorski
Pomorski Kancelaria Adwokacka Adwokat Michał Pomorski
ul. Chałubińskiego 8
00-613 Warszawa;
/00023/doradcawp
- 2) Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście;
- 3) Naczelnik Mazowieckiego Urzędu Celno-Skarbowego w Warszawie;
- 4) aa.