Szanowny Panie,

na samym wstępie, zanim przejdę do kwestii rozliczania przychodu, chciałabym zasugerować, aby jednak przemyślał Pan zawarcie jakiejkolwiek umowy z amerykańską firmą — dla własnego bezpieczeństwa. Oczywiście, w polskim prawie umowy mogą być zawierane nie tylko „na papierze", gdyż wystarczy zgodne złożenie oświadczeń woli o współpracy w dowolnej formie (np. ustnej). Wówczas egzekwowanie należności jest jak najbardziej możliwe, choć czasami ustalenie dokładnych warunków współpracy, które przyjęły strony, może sprawiać większą trudność niż w przypadku sformalizowanych umów. Jednakże w Pańskim przypadku mamy do czynienia z międzynarodowymi stosunkami prawnymi, gdzie krzyżują się dwa porządki prawne: polski i amerykański. To oznacza, że niekoniecznie musi Panu przysługiwać ochrona przewidziana w polskich przepisach. Fundamentalną zasadą międzynarodowego obrotu gospodarczego jest pozostawienie stronom swobody co do wyboru prawa, któremu poddadzą swój stosunek prawny. Kiedy taki wybór nie następuje, potrzebne są normy kolizyjne wskazujące prawo właściwe, a wyniki tej analizy mogą być różne, w zależności od konkretnych okoliczności faktycznych. Brak umowy z amerykańską firmą, a zwłaszcza brak wyboru prawa polskiego jako prawa właściwego, może Pana narazić w przyszłości na negatywne konsekwencje, których na chwilę obecną może Pan nie dostrzegać: chodzi mi przede wszystkim o sytuację, gdy kontrahent nie wypłaci Panu należnego wynagrodzenia i będzie Pan musiał na przykład wytoczyć powództwo przed właściwym sądem w Stanach Zjednoczonych. W związku z powyższym sądzę, że byłoby wskazane, gdyby podjął Pan negocjacje w celu zawarcia chociażby podstawowej umowy o współpracy.

Przechodząc do kwestii podatkowych, należy rozpocząć od przedstawienia problematyki ograniczonego i nieograniczonego obowiązku podatkowego. Art. 3 ust. 1-2b u.p.d.o.f. określa ogólne zasady podlegania opodatkowaniu:

„1. Osoby fizyczne, jeżeli **mają miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej**, podlegają obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów (przychodów) bez względu na miejsce położenia źródeł przychodów (nieograniczony obowiązek podatkowy).

1a. **Za osobę mającą miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej** uważa się osobę fizyczną, która:

1) posiada na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej centrum interesów osobistych lub gospodarczych (ośrodek interesów życiowych) lub

2) przebywa na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej dłużej niż 183 dni w roku podatkowym.

2. (uchylony).

2a. **Osoby fizyczne, jeżeli nie mają na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej miejsca zamieszkania, podlegają obowiązkowi podatkowemu tylko od dochodów (przychodów) osiąganych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej** (ograniczony obowiązek podatkowy).

2b. Za dochody (przychody) osiągane na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej uważa się w szczególności dochody (przychody) z:

1) pracy wykonywanej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej na podstawie stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej oraz spółdzielczego stosunku pracy, bez względu na miejsce wypłaty wynagrodzenia;

2) działalności wykonywanej osobiście na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, bez względu na miejsce wypłaty wynagrodzenia;

3) działalności gospodarczej prowadzonej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;

4) położonej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej nieruchomości, w tym ze sprzedaży takiej nieruchomości".

Ustawa tym samym wprowadza 2 rodzaje obowiązków podatkowych – nieograniczony oraz ograniczony.

Z obowiązkiem nieograniczonym mamy do czynienia wówczas, gdy można powiedzieć o podatniku, że posiada miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczpospolitej Polskiej, przy czym ustawa wprost stanowi, jakie przesłanki trzeba spełniać, by takie miejsce zamieszkania posiadać:

- taka osoba musi posiadać w Polsce ośrodek interesów życiowych lub
- przebywać na terytorium Polski przez 183 dni w roku.

Pojęcie „ośrodka interesów życiowych" jest nieostre i subiektywne — wszystko zależy od interpretacji. W literaturze prawniczej omawia się tę przesłankę następująco: „(…) należy wziąć pod uwagę przede wszystkim **związki osobiste i ekonomiczne osoby fizycznej z danym państwem**, wśród których w pierwszej kolejności wymienić **należy więzi rodzinne, towarzyskie, zatrudnienie, działalność polityczną, kulturalną i wszelką inną działalność, miejsce wykonywania działalności gospodarczej i miejsce, z którego zarządza ona swoim mieniem**. Wszystkie zaś okoliczności przesądzające o posiadaniu przez taką osobę ośrodka interesów życiowych powinny być oceniane całościowo, lecz szczególny nacisk powinien być położony na sposób postępowania i postawę osoby fizycznej przy ocenie, w którym z państw znajduje się centrum jej osobistych i zawodowych interesów" (zob. M. Chudzik, *Komentarz do ustawy z dnia 16 listopada*

2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych ustaw (Dz.U.06.217.1588), LEX 2007).

Ograniczony obowiązek podatkowy obejmuje z kolei sytuacje, gdy ktoś nie posiada miejsca zamieszkania w Polsce, jednak osiąga tutaj dochody/przychody — w takim przypadku podatek dochodowy odprowadza się tylko od tych dochodów/przychodów, które zostały osiągnięte w czasie przebywania na terytorium Polski.

W tym kontekście istnienie nieograniczonego obowiązku podatkowego powoduje, iż dochody/przychody należy co do zasady opodatkować w Polsce niezależnie od tego, czy zostały uzyskane w Polsce czy zagranicą („bez względu na miejsce położenia źródeł przychodów" — art. 3 ust. 1 u.p.d.o.f.). Nie jest to jednak tak proste, jak mogłoby się wydawać, gdyż Polskę oraz szereg krajów łączą umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Na ich podstawie ustala się zasady rozliczania dochodów osiągniętych między dwoma krajami, np. w ten sposób, że jeżeli za granicą został odprowadzony należny podatek, to w Polsce zobowiązanie podatkowe staje się odpowiednio mniejsze. W tym zakresie nie ma ogólnych reguł, a wszystkie mechanizmy wzajemnych rozliczeń są zawarte w danej umowie. Ponadto należy wskazać, że umowa międzynarodowa zawsze ma pierwszeństwo przed krajową ustawą podatkową, gdyż tak kształtuje się hierarchia źródeł prawa.

Stąd też należy sięgnąć do umowy między Rządem Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej a Rządem Stanów Zjednoczonych Ameryki o uniknięciu podwójnego opodatkowania i zapobieżeniu uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, podpisanej w dniu 8 października 1974 r. W przedmiotowej sprawie istotne znaczenie posiadają

postanowienia dotyczą zysków z działalności gospodarczej oraz dochodów z pracy najmniej.

Działalność gospodarcza

„Art. 8. 1. Zyski z przedsiębiorstwa Umawiającego się Państwa powinny być opodatkowane tylko w tym Państwie, chyba że przedsiębiorstwo prowadzi działalność w drugim Umawiającym się Państwie przez położony tam zakład. Jeżeli przedsiębiorstwo wykonuje działalność w ten sposób, to zyski przedsiębiorstwa mogą być opodatkowane w drugim Umawiającym się Państwie, jednak tylko w takiej mierze, w jakiej mogą być przypisane temu zakładowi.
2. Jeżeli przedsiębiorstwo Umawiającego się Państwa wykonuje działalność w drugim Umawiającym się Państwie przez położony tam zakład, to w każdym Umawiającym się Państwie należy przypisać temu zakładowi takie zyski, które mógłby on osiągnąć, gdyby wykonywał taką samą lub podobną działalność w takich samych lub podobnych warunkach jako samodzielne przedsiębiorstwo i był całkowicie niezależny w stosunkach z przedsiębiorstwem, którego jest zakładem”.

Należy wyjaśnić, że „zakład” jest pojęciem posiadającym swoją definicję w przedmiotowej umowie — zgodnie z art. 6 ust. 1 umowy zakład to „stałe miejsce, w którym całkowicie lub częściowo wykonuje się działalność gospodarczą przedsiębiorstwa”, a zgodnie z art. 6 ust. 2 umowy „zakład” oznacza w szczególności filię, biuro, fabrykę, warsztat, kopalnię , kamieniołom lub inne miejsce wydobycia zasobów naturalnych, plac budowy, budowę lub montaż, które trwają dłużej niż 18 miesięcy.

Praca najemna

„Art. 16. 1. Płace, wynagrodzenia i inne świadczenia o podobnym charakterze, otrzymywane przez osobę mającą miejsce zamieszkania lub siedzibę na terytorium jednego Umawiającego się Państwa z tytułu zatrudnienia, będą opodatkowane tylko przez to Umawiające się Państwo, chyba że osoba ta wykonuje pracę w drugim Umawiającym się Państwie. Jeżeli praca ta jest tam wykonywana, to takie wynagrodzenia świadczone za tę pracę mogą być opodatkowane przez to drugie Umawiające się Państwo".

Umowa ze Stanami Zjednoczonymi w sprawie unikania podwójnego opodatkowania jest dość wiekowa (1974 r.), więc nie uwzględnia jeszcze istnienia Internetu i wykonywania pracy zdalnie. Dlatego może powstać wątpliwość co do „miejsca wykonywania pracy", od którego zależy, czy dochody są opodatkowanie w Polsce czy też za granicą. Interpretacje polskich organów podatkowych w tym zakresie opierają się w dużej mierze na Modelowej Konwencji stanowiącej wzór umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania zawieranych przez Polskę, jak i brzmienie Komentarza do niej. Zostały one wypracowane w drodze konsensusu przez wszystkie państwa członkowskie OECD, które zobowiązały się tym samym do stosowania zawartych w nich postanowień. W związku z tym organy przyjmują, że miejscem wykonywania pracy w przypadku pracy zdalnej jest to miejsce, gdzie dana osoba się znajduje: „Zgodnie z zasadą wyrażoną również w polskich umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania, dochody osób fizycznych mających miejsce zamieszkania w jednym z umawiających się państw, uzyskiwane z tytułu pracy najemnej świadczonej na terytorium drugiego państwa, mogą być opodatkowane w tym państwie, w którym praca ta jest rzeczywiście wykonywana. Kluczowe znaczenie dla rozstrzygnięcia kwestii, gdzie uzyskiwane są wynagrodzenia w zamian za świadczoną pracę najemną, ma określenie miejsca jej wykonywania. Za miejsce

wykonywania pracy należy uznać zawsze to miejsce, w którym osoba fizyczna przebywa, kiedy wykonuje pracę, za którą otrzymuje wynagrodzenie. Pierwszeństwo w opodatkowaniu dochodów z pracy najemnej ma zawsze to państwo, w którym praca jest wykonywana. W związku z uzyskiwaniem dochodów z tytułu pracy wykonywanej w Polsce należy uwzględnić jedynie przepisy ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t. j. Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.)" (interpretacja podatkowa Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 18 grudnia 2009 r., znak PPB4/415-598/09-4/SP); „Zgodnie z Komentarzem do art. 15 Modelowej Konwencji w sprawie podatku od dochodu i majątku (OECD) dochodu z pracy podlegają opodatkowaniu w państwie, w którym praca jest rzeczywiście wykonywana. Praca jest wykonywana w miejscu, w którym osoba fizycznie przebywa, gdy wykonuje pracę, za którą otrzymuje wynagrodzenie. Konsekwencją powyższego jest to, że osoba mające miejsce zamieszkania Polsce i otrzymująca wynagrodzenie z tytułu pracy ze źródeł pochodzących z Niemiec, nie może być opodatkowana w Niemczech tylko z tej przyczyny, że wyniki jej pracy są tam wykorzystywane. Miejsce opodatkowania ww. dochodów uzależnione jest bowiem nie tyle od podmiotu wypłacającego wynagrodzenie, czy od podmiotu, z którym zawarto umowę o pracę lecz od miejsca, w którym osoba fizyczna przebywa, kiedy wykonuje pracę, za którą otrzymuje wynagrodzenie" (interpretacja podatkowa Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 14 lutego 2013 r., znak IBPBII/1/415-954/12/MCZ).

Podsumowując tę część rozważań — jeżeli będzie Pan pracował zdalnie na rzecz zagranicznego podmiotu i fizycznie będzie Pan przebywał w Polsce, to jakiekolwiek dochody z tej działalności podlegają opodatkowaniu w Polsce. Powstaje jednak pytanie, w jaki sposób rozliczać i odprowadzać wskazany podatek.

O obowiązkach płatników w zakresie obliczania i odprowadzania podatku dochodowego mówi art. 31 u.p.d.o.f.: „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”. W praktyce powstaje wątpliwość, czy podmiot zagraniczny nieposiadający w Polsce zakładu, np. w postaci oddziału, pełni rolę płatnika. Wojewódzki Sąd Administracyjny przyjął, że spółka zagraniczna może być płatnikiem, nawet jeśli nie prowadzi w Polsce działalności: „Skarżąca, jako zagraniczna osoba prawna, pomimo tego, że nie posiada na terytorium Polski siedziby, zakładu, ani innego miejsca prowadzenia działalności, jest pracodawcą w rozumieniu art. 31 i art. 38 ust. 1 u.p.d.o.f. Powyższe, zdaniem Sądu, przesadza o tym, że Skarżąca będzie jako płatnik zobowiązana do obliczenia, pobrania i odprowadzenia zaliczek na podatek dochodowy (wyrok WSA w Warszawie z dnia 6 czerwca 2014 r., III SA/Wa 2970/13”. Mimo to organy podatkowe niejednokrotnie stwierdzają, że pracodawca zagraniczny nie musi pełnić roli płatnika: „Z uwagi na fakt, że jak wskazano wyżej Spółka ma siedzibę w Niemczech i jednocześnie nie prowadzi na terytorium Polski zakładu, na Spółkę tę nie mogą być nałożone obowiązki określone w polskich przepisach podatkowych. Tym samym nie jest ona płatnikiem od wypłaconych wynagrodzeń w rozumieniu ustawy z dnia 26 lipca 1991r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (j.t. Dz.U. z 2000r. Nr 14, poz. 176 z późn. zm.).

W konsekwencji powyższego należy stwierdzić, że osoby które zatrudnione są przez podmiot zagraniczny, otrzymują wynagrodzenie ze stosunku pracy z zagranicy. Fakt, że w przedmiotowej sprawie osoba fizyczna posiadająca miejsce zamieszkania na

terytorium Polski wykonuje jednocześnie pracę na terytorium kraju oznacza, że dochód tej osoby z pracy na rzecz Spółki podlega opodatkowaniu w Polsce. Jednak dochód ten jest dochodem z zagranicy uzyskiwanym bez pośrednictwa płatnika, bowiem jak wykazano wyżej, zakres podmiotowy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie obejmuje płatników-pracodawców, którzy nie mają na terytorium Polski siedziby bądź zakładu w rozumieniu odrębnych przepisów" (interpretacja podatkowa Urzędu Skarbowego w Warszawie z dnia 15 września 2006 r., znak 1471/DPF/415/76/06/PP).

Powyższe kontrowersje dotyczą przede wszystkim wypłaty wynagrodzenia z tytułu stosunku pracy, natomiast niekoniecznie znajdują zastosowanie do innych stosunków prawnych, na podstawie których można uzyskiwać dochody. W przypadku umów cywilnoprawnych mógłby jeszcze wchodzić w rachubę art. 41 ust. 1 u.p.d.o.f., który nakazuje płatnikom pobieranie zaliczek również od dochodów osiąganych na podstawie umów cywilnoprawnych, jednak w odniesieniu do tych przepisów powstaje analogiczna sytuacja, jak przy pobieraniu zaliczek na podatek przy stosunku pracy.

W związku z powyższym trzeba przyjąć, że spółka amerykańska, która będzie Panu wypłacała wynagrodzenie, nie będzie pełnić roli płatnika w Polsce, gdyż zgodnie z art. 8 Ordynacji podatkowej z dnia 29 sierpnia 1997 r. (t. j. Dz. U. 2015 poz. 613, z pźn. zm.) „Płatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, obowiązana na podstawie przepisów prawa podatkowego do obliczenia i pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu". Skoro spółka amerykańska nie podlega prawu polskiemu, to trudno stwierdzić, czy może być obciążona obowiązkiem z art. 41 ust. 1 u.p.d.o.f.

Logiczną konsekwencją braku płatnika jest to, że obowiązek rozliczania podatku spada bezpośrednio na Pana. Aby jednak ustalić zasady rozliczania, należy sobie najpierw odpowiedzieć na pytanie, czym te dochody właściwie są. Katalog źródeł przychodu jest określony w art. 10 ust. 1 u.p.d.o.f. Zgodnie z tym przepisem źródłami przychodów są:

„1) stosunek służbowy, stosunek pracy, w tym spółdzielczy stosunek pracy, członkostwo w rolniczej spółdzielni produkcyjnej lub innej spółdzielni zajmującej się produkcją rolną, praca nakładcza, emerytura lub renta;

2) działalność wykonywana osobiście;

3) pozarolnicza działalność gospodarcza;

4) działy specjalne produkcji rolnej;

5) najem, podnajem, dzierżawa, poddzierżawa oraz inne umowy o podobnym charakterze, w tym również dzierżawa, poddzierżawa działów specjalnych produkcji rolnej oraz gospodarstwa rolnego lub jego składników na cele nierolnicze albo na prowadzenie działów specjalnych produkcji rolnej, z wyjątkiem składników majątku związanych z działalnością gospodarczą;

6) kapitały pieniężne i prawa majątkowe, w tym odpłatne zbycie praw majątkowych innych niż wymienione w pkt 7 lit. a-c;

7) odpłatne zbycie, z zastrzeżeniem art. 10 ust. 2 u.p.d.o.f.:

a) nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości,

b) spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub użytkowego oraz prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej,

c) prawa wieczystego użytkowania gruntów,

d) innych rzeczy,

- jeżeli odpłatne zbycie nie następuje w wykonaniu działalności gospodarczej i zostało dokonane w przypadku odpłatnego zbycia nieruchomości i praw

majątkowych określonych w lit. a-c - przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie, a innych rzeczy - przed upływem pół roku, licząc od końca miesiąca, w którym nastąpiło nabycie; w przypadku zamiany okresy te odnoszą się do każdej z osób dokonującej zamiany;

8) działalność prowadzona przez zagraniczną spółkę kontrolowaną;

9) inne źródła.

Poszczególne typy źródeł dochodu są doprecyzowane w dalszym przepisach przez ustawodawcę. Na potrzeby niniejszej opinii trzeba przyjrzeć się „działalności wykonywanej osobiście". Zgodnie z art. 13 pkt 8 u.p.d.o.f. „za przychody z działalności wykonywanej osobiście, o której mowa w art. 10 ust. 1 pkt 2, uważa się **przychody z tytułu wykonywania usług, na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło, uzyskiwane wyłącznie od:**

a) osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą, osoby prawnej i jej jednostki organizacyjnej oraz jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej,

b) właściciela (posiadacza) nieruchomości, w której lokale są wynajmowane, lub działającego w jego imieniu zarządcy albo administratora - jeżeli podatnik wykonuje te usługi wyłącznie dla potrzeb związanych z tą nieruchomością

- z wyjątkiem przychodów uzyskanych na podstawie umów zawieranych w ramach prowadzonej przez podatnika pozarolniczej działalności gospodarczej oraz przychodów, o których mowa w pkt 9".

Odróżnienie działalności wykonywanej osobiście od pozarolniczej działalności gospodarczej jest bardzo trudne, ponieważ w praktyce mają one wiele cech wspólnych. Stąd też ustalając kwalifikację, należy oprzeć się przede wszystkim na dorobku doktryny prawa podatkowego. A. Bartosiewicz pisze w tym przedmiocie, co

następuje: „ W niektórych przypadkach mogą powstawać wątpliwości, czy przychody danego rodzaju pochodzą z działalności gospodarczej, czy też są przychodami z działalności wykonywanej osobiście. W szczególności dotyczyć to może kontraktów menedżerskich oraz tzw. samozatrudnienia, polegającego na wykonywaniu określonych czynności na podstawie umowy-zlecenia lub umowy o dzieło wyłącznie na rzecz osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej. Należy zauważyć, że zarówno kontrakty menedżerskie, jak i wykonywanie czynności na podstawie umów-zleceń lub umów o dzieło wyłącznie na rzecz osób prawnych lub jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej może się odbywać zarówno w ramach działalności wykonywanej osobiście, jak i w ramach działalności gospodarczej.

Podstawowym kryterium pozwalającym na odróżnienie działalności wykonywanej osobiście od działalności gospodarczej będzie występowanie zewnętrznych znamion działalności gospodarczej, w szczególności takich jak: rejestracja podatnika jako podmiotu gospodarczego (przedsiębiorcy), faktyczne wykonywanie działalności w celach zarobkowych, zawodowo we własnym imieniu i na własny rachunek, zorganizowany i ciągły (powtarzalny i stały) charakter działalności. Działalność wykonywana osobiście nie musi bowiem spełniać powyższych kryteriów, a zwłaszcza ciągłości (powtarzalności i stałości) oraz określonego stopnia zorganizowania.

Działalność gospodarczą (w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f.) od działalności wykonywanej osobiście (art. 10 ust. 1 pkt 2u.p.d.o.f.) odróżnia nie tyle fakt realizowania osobiście działalności na rzecz określonego kręgu podmiotów, ile zarobkowy, zorganizowany, zawodowy, określony administracyjnoprawnie i ciągły (powtarzalny i stały) charakter prowadzonej działalności, mającej ze względu na powyższe przymioty charakter działalności gospodarczej w rozumieniu prawa o działalności gospodarczej, pozwalający na uczestnictwo w obrocie gospodarczym. Przepisy u.p.d.o.f. obecnie bowiem również wskazują przede wszystkim na

zorganizowanie i ciągłość działalności gospodarczej" (A. Bartoszewicz, *Komentarz do art. 10, art. 13 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych*, w: A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *PIT. Komentarz*, LEX 2015).

Rozróżnienie ma duże znaczenie, gdyż wpływa między innymi na sposób rozliczania podatku, w tym również na sposób obliczenia kosztów uzyskania przychodu. Stąd też zawsze powstaje niepewność, czy urząd skarbowy potraktuje daną aktywność zawodową jako działalność wykonywaną osobiście czy jako pozarolniczą działalność gospodarczą. Aby rozwiać wątpliwości i zabezpieczyć się przed ewentualnymi dolegliwościami, należy złożyć wniosek do właściwej izby skarbowej o wydanie pisemnej interpretacji podatkowej, do jakiego źródła będą kwalifikować się czynności dla amerykańskiej spółki. Wniosek kosztuje 40 zł, a pozwala uzyskać „podkładkę" dla swoich działań.

W mojej subiektywnej ocenie Pańska współpraca z firmą X powinna być traktowana jako działalność wykonywana osobiście, ponieważ będą to dochody z umowy zawartej ze spółką prowadzącą działalność gospodarczą za granicą — tym bardziej, gdy nie będzie Pan wykonywał podobnych zleceń na rzecz innych podmiotów.

Kolejnym krokiem jest ustalenie, jakiego rodzaju umowa zostanie zawarta, tj. umowa zlecenia czy umowa o dzieło. Są to typy umowy regulowane przepisami Kodeksu cywilnego z dnia 23 kwietnia 1964 r. (t. j. Dz. U. 2016 poz. 380, z późn. zm. — dalej: k.c.) Odróżnienie obu może sprawiać kłopot — charakterze umowy nie decyduje jej nazwa, lecz treść oraz intencje stron, przyświecające zaciąganiu zobowiązania: „Nazwa umowy z wyeksponowaniem terminologii służącej podkreśleniu wybitnie charakteru umowy jako umowy o dzieło, nie są elementami decydującymi samodzielnie o rodzaju zobowiązania, w oderwaniu od oceny rzeczywistego

przedmiotu tej umowy i sposobu oraz okoliczności jej wykonania" (wyrok Sądu Apelacyjnego we Wrocławiu z dnia 6 czerwca 2012 r., sygn. III AUa 377/12). Nie ma znaczenia, czy podpisze Pan jakąkolwiek formalną umowę ze spółką amerykańską i czy pojawi się w niej określenie typu umowy. Kwalifikacji dokonuje się bowiem, analizując cały stosunek prawny między stronami.

Umowa o dzieło jest umową rezultatu, co oznacza, że jedna osoba powierza wykonanie określonego dzieła, o ustalonych właściwościach, natomiast druga to dzieło wykonuje i dostarcza zamawiającemu. Chodzi tutaj np. o wykonanie obrazu, naprawienie samochodu, wybudowanie domu etc. — i tylko do takich celów ta forma powinna być wykorzystywana. „Od umowy zlecenia umowę o dzieło odróżnia natomiast konieczność jej sfinalizowania w każdym wypadku konkretnym i sprawdzalnym rezultatem. Obowiązek osobistego wykonania dzieła przez przyjmującego zamówienie będzie miał w odniesieniu do umowy o dzieło mniejsze znaczenie, jeżeli rezultat końcowy zostanie osiągnięty (szerzej zob. też M. Gersdorf, *Umowa o pracę, umowa o dzieło, umowa zlecenia*, Warszawa 1993, s. 65–66, 69–70). W wypadku umowy zlecenia rezultat nie jest elementem koniecznym, występuje natomiast jako zasada obowiązek osobistego spełnienia świadczenia przez zleceniobiorcę, z uwagi na osobiste zaufanie między stronami. Zlecenie w podstawowej konstrukcji normatywnej odnosi się jedynie do dokonania określonej czynności prawnej i nie musi być odpłatne" (G. Kozieł, *Komentarz do art. 627 Kodeksu cywilnego*, w: *Kodeks cywilny. Komentarz*, t. 3: *Zobowiązania – część szczególna*, red. A. Kidyba, LEX 2014).

W rzeczywistości wiele osób zawiera umowy o dzieło również w innych przypadkach, aby uniknąć konieczności odprowadzania składek na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne, ponieważ od takich umów co do zasady nie pobiera się

składek i trzeba jedynie odprowadzać od nich podatek dochodowy. Jeżeli jednak w stosunku prawnym rzeczywiście chodzi o wykonywanie dzieła (jednego lub wielu), to wówczas taka forma jest jak najbardziej legalna i wskazana.

Umowa zlecenia jest z kolei umową starannego działania, co oznacza, że jedna ze stron zobowiązuje się wobec do drugiej do wykonywania określonych czynności, które wcale nie muszą doprowadzić do jakiegoś określonego rezultatu (wówczas byłaby to umowa o dzieło). Według kodeksu, przedmiotem umowy powinny być czynności prawne, jednak w rzeczywistości są one wykorzystywane również do wykonywania czynności faktycznych — na podstawie art. 750 k.c..
„Kolejna przesłanka zastosowania art. 750 k.c. wyraża się w tym, że umowa o świadczenie usług nie może być umową, której celem byłoby osiągnięcie rezultatu, pozwalającego na jej zakwalifikowanie jako umowy o dzieło (zob. wyrok SA w Łodzi z dnia 6 września 2012 r., III AUa 285/12, LEX nr 1220579, zgodnie z którym umowa o dzieło jest umową rezultatu i jej „zwieńczeniem" musi być określony rezultat, który może przybrać postać materialną lub niematerialną, natomiast w przypadku umowy o wykonanie usługi podstawowe znaczenie ma staranne działanie mające doprowadzić do określonego celu, choć konieczność jego osiągnięcia nie jest akcentowana jako element konstrukcyjny; por. też wyrok SA w Poznaniu z dnia 30 września 2010 r., I ACa 572/10, LEX nr 756665 (…)). Innymi słowy umowy o osiągnięcie rezultatu stanowiącego dzieło w rozumieniu przepisów art. 627 i n. k.c. dotyczących umowy o dzieło nie mogą zostać zakwalifikowane jako umowy o świadczenie usług” (K. Kopaczyńska-Pieczniak, *Komentarz do art. 750 Kodeksu cywilnego*, w: *Kodeks cywilny. Komentarz*, t. 3: *Zobowiązania — część szczególna*, red. A. Kidyba, LEX 2014).

Przy umowach zlecenia oraz umowach o dzieło bez przeniesienia praw autorskich uwzględnia się zryczałtowane koszty uzyskania przychodu w wysokości 20% przychodu, a w odniesieniu do umów z przeniesieniem praw autorskich – w wysokości 50% przychodu, ale nie więcej niż 42 764 zł.:

„Art. 22. 9. Koszty uzyskania niektórych przychodów określa się:

3) z tytułu korzystania przez twórców z praw autorskich i artystów wykonawców z praw pokrewnych, w rozumieniu odrębnych przepisów, lub rozporządzania przez nich tymi prawami - w wysokości 50% uzyskanego przychodu, z zastrzeżeniem ust. 9a, z tym że koszty te oblicza się od przychodu pomniejszonego o potrącone przez płatnika w danym miesiącu składki na ubezpieczenia emerytalne i rentowe oraz na ubezpieczenie chorobowe, o których mowa w art. 26 ust. 1 pkt 2 lit. b, których podstawę wymiaru stanowi ten przychód;

4) z tytułów określonych w art. 13 pkt 2, 4, 6 i 8 - w wysokości 20% uzyskanego przychodu, z tym że koszty te oblicza się od przychodu pomniejszonego o potrącone przez płatnika w danym miesiącu składki na ubezpieczenia emerytalne i rentowe oraz na ubezpieczenie chorobowe, o których mowa w art. 26 ust. 1 pkt 2 lit. b, których podstawę wymiaru stanowi ten przychód".

A zatem powinien Pan określić po pierwsze, typ umowy, jaką Pan wykonuje, po drugie, dokonać odliczenia kosztów uzyskania przychodu zgodnie z powyższymi zasadami. Suma, która pozostaje, stanowi Pański dochód osiągnięty z działalności wykonywanej osobiście, podlegający opodatkowaniu.

„Art. 44. 1a. Podatnicy osiągający dochody bez pośrednictwa płatników:

1) ze stosunku pracy z zagranicy,

2) z emerytur i rent z zagranicy,

3) z tytułów określonych w art. 13 pkt 2, 4 i 6-9, z zastrzeżeniem ust. 1 pkt 1

- są obowiązani bez wezwania wpłacać w ciągu roku podatkowego zaliczki na podatek dochodowy, według zasad określonych w ust. 3a.

3a. Podatnicy uzyskujący dochody, o których mowa w ust. 1a, są obowiązani w terminie do 20 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dochód był uzyskany, a za grudzień - w terminie złożenia zeznania podatkowego, wpłacać zaliczki miesięczne, stosując do uzyskanego dochodu najniższą stawkę podatkową określoną w skali, o której mowa w art. 27 ust. 1. Za dochód, o którym mowa w zdaniu pierwszym, uważa się uzyskane w ciągu miesiąca przychody po odliczeniu miesięcznych kosztów uzyskania w wysokości określonej w art. 22 ust. 2 lub 9 oraz zapłaconych w danym miesiącu składek, o których mowa w art. 26 ust. 1 pkt 2 lub 2a. Przy obliczaniu zaliczki podatnik może stosować wyższą stawkę podatkową określoną w skali, o której mowa w art. 27 ust. 1".

To oznacza, że w przypadku umowy zlecenia oraz umowy o dzieło bez przeniesienia praw autorskich na pewno będzie Pan zobowiązany obliczyć i odprowadzić zaliczkę na podatek dochodowy do 20 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym uzyskał Pan dochód (załóżmy, że amerykańska spółka wypłaca Panu wynagrodzenie 15 marca – wtedy musi Pan odprowadzić zaliczkę na podatek do 20 kwietnia). Nieco inaczej jest w przypadku umów o dzieło z przeniesieniem praw autorskich, ponieważ nie jest to działalność wykonywana osobiście, a osiąganie dochodów z praw majątkowych — „Za przychód z praw majątkowych uważa się w szczególności przychody z praw autorskich i praw pokrewnych w rozumieniu odrębnych przepisów, praw do projektów wynalazczych, praw do topografii układów scalonych, znaków towarowych i wzorów zdobniczych, w tym również z odpłatnego zbycia tych praw" (art. 18 u.p.d.o.f.). W art. 44 u.p.d.o.f. nie wskazuje się konieczności odprowadzania zaliczek w ciągu roku od takich umów, czyli hipotetycznie wystarczy odprowadzić podatek przy zeznaniu rocznym, jednakże część prawników uważa, że jeżeli

podatnik uzyskuje dochody z różnych źródeł, to od praw majątkowych również musi odprowadzać zaliczkę na podatek dochodowy w ciągu roku, gdyż obliguje ich do tego przepis art. 40 u.p.d.o.f.: „(…) przepis dotyczy przypadków, w których podatnik, rozliczany z zaliczek na podatek przez płatnika, uzyskuje inne jeszcze dochody, od których podatnicy nie mają obowiązku płatności zaliczek. Ustawodawca przyjmuje wówczas swego rodzaju omnipotencję zaliczek względem wszystkich dochodów takiego podatnika - jeśli bowiem dochód nie jest opodatkowany w sposób zryczałtowany, a podatnik nie jest obowiązany na innej podstawie prawnej (wynikającej w szczególności z przepisów art. 43 i 44) do samodzielnego opłacenia zaliczki na podatek, wówczas na podstawie niniejszej regulacji będzie musiał odprowadzić zaliczkę na podatek" (A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Komentarz do art. 40 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych*…).

Dlatego najbezpieczniej jest odprowadzać zaliczki również od umowy o dzieło z przeniesieniem praw autorskich.

Jeżeli będzie Pan osiągał dochody zagraniczne, to wówczas roczne zeznanie podatkowe składa Pan na formularzu PIT-36 z załącznikiem PIT/ZG.