

<b>I. Stosowanie kosztów uzyskania przychodów</b>	<b>4</b>
Koszty uzyskania przychodów ze stosunku pracy	4
Gdy miesięczne koszty przekraczają przychód pracownika	5
Koszty podwyższone ze względu na miejsce zamieszkania	6
Zwrot kosztów dojazdu do pracy	7
Koszty podwyższone po ustaniu stosunku pracy	8
Kilka umów o pracę z różnymi pracodawcami	9
Kilka umów o pracę z jednym pracodawcą	9
<b>II. Kwota zmniejszająca podatek, tzw. ulga podatkowa</b>	<b>9</b>
Oświadczenie PIT-2 po terminie	10
Kwota zmniejszająca podatek po ustaniu stosunku pracy	11
Dwóch różnych płatników w miesiącu a stosowanie podwójnej kwoty zmniejszającej podatek	11
<b>III. Składniki wypłacane za okresy niezdolności do pracy</b>	<b>12</b>
Definiowanie składników wynagrodzenia	13
Pracodawca bez regulaminu wynagradzania i układu zbiorowego	13
Choroba przez część miesiąca	14
Składniki za okres pobierania zasiłku macierzyńskiego i przebywania na urlopie wychowawczym	14
Opodatkowanie składników wynagrodzenia przysługujących za okres pobierania zasiłków	15
<b>IV. Wynagrodzenie za zwolnienie ze świadczenia pracy</b>	<b>16</b>
Wynagrodzenie ustalane jak ekwiwalent urlopowy	16
Wynagrodzenie ustalane jak za przestój	17
<b>V. Wynagrodzenie za pracę ponadwymiarową niepełnoetatowców</b>	<b>18</b>

<b>VI. Pomniejszanie wynagrodzenia zasadniczego za czas usprawiedliwionej i nieusprawiedliwionej nieobecności w pracy . . .</b>	<b>20</b>
<b>VII. Nieprzepracowanie pełnego miesiąca z innych przyczyn niż choroba . . .</b>	<b>24</b>
<b>VIII. Odszkodowanie za zakaz konkurencji . . . . .</b>	<b>26</b>
Zakaz konkurencji dłuższy niż czas trwania umowy o pracę . . . . .	<b>32</b>
Opodatkowanie i oskładkowanie odszkodowania . . . . .	<b>34</b>

## Obliczanie wynagrodzenia i innych świadczeń – 8 problemów z praktyki

Obowiązkiem pracodawcy jest m.in. prawidłowe wypłacanie wynagrodzenia. Przez prawidłowość wypłaty wynagrodzenia należy rozumieć nie tylko formę wypłaty, ale również sposób jego ustalania i wysokość. Zobowiązanie to dotyczy także innych świadczeń przysługujących pracownikowi.

W wielu przypadkach przepisy nie regulują sposobu ustalania wysokości przysługującego pracownikowi wynagrodzenia, a stanowiska urzędowe w danym zakresie są rozbieżne. Poniżej omówiono rozwiązania bezpieczne dla pracodawcy, które nie narażą go na roszczenia pracowników i nie zostaną zakwestionowane podczas ewentualnej kontroli.

### I. Stosowanie kosztów uzyskania przychodów

#### Koszty uzyskania przychodów ze stosunku pracy

Ustawodawca określił koszty uzyskania ze stosunku pracy, stosunku służbowego, spółdzielczego stosunku pracy oraz pracy nakładczej, w miesięcznych zryczałtowanych wysokościach, tj. podstawowej i podwyższonej, oraz odpowiednio w normach rocznych dla jednego i wielu stosunków pracy (lub/i pokrewnych).

#### Wysokość kosztów uzyskania przychodów w 2014 r.

Limit miesięczny	Limit roczny
111,25 zł	1335 zł – jeżeli podatnik uzyskuje przychody z jednego stosunku pracy i pokrewnych, 2002,05 zł – dla podatników uzyskujących przychody równocześnie z więcej niż jednego stosunku pracy i pokrewnych
139,06 zł	1668,72 zł – dla podatników, których miejsce stałego lub czasowego zamieszkania jest położone poza miejscowością, w której znajduje się zakład pracy i nie otrzymują dodatku za rozłąkę, 2502,56 zł – dla dojeżdżających uzyskujących przychody równocześnie z więcej niż jednego stosunku pracy i pokrewnych

Koszty uzyskania przychodów to element, który wpływa na wysokość dochodu i zaliczki na podatek.

Zatem od zastosowania prawidłowych kosztów zależy prawidłowa wysokość zobowiązania wobec urzędu skarbowego.

### **Gdy miesięczne koszty przekraczają przychód pracownika**

W praktyce może wystąpić sytuacja, że miesięczny przychód pracownika jest niższy od kwotowej ustawowej normy kosztów uzyskania. Tak jest, gdy pracownik jest zatrudniony np. na niewielką część etatu (np. na 1/16) lub przysługuje mu wynagrodzenie za jeden bądź kilka dni w miesiącu albo będąc na urlopie macierzyńskim otrzymuje tylko np. dodatek stażowy. Wątpliwość dotyczy tego, czy w tej sytuacji należy obniżyć koszty uzyskania do wysokości przychodu.

Przepisy ustawy o pđof stanowią jedynie, że kwota tych kosztów jest miesięczna, co świadczy o ich niepodzielności. Poza tym koszty te zostały określone w sposób zryczałtowany, a więc niezależny ani od faktycznych wydatków pracownika ponoszonych w celu osiągnięcia przychodów ze stosunku pracy, ani od wymiaru czasu pracy czy liczby dni przepracowanych w miesiącu. Ustawodawca nie dał wyraźnej podstawy prawnej do zastosowania w miesiącu np. niższych kosztów. Wynika to choćby z definicji dochodu ze stosunku pracy. Za dochód uzyskany w ciągu miesiąca uważa się bowiem przychody w rozumieniu art. 12 ustawy o pđof, po odliczeniu kosztów uzyskania w wysokości określonej w art. 22 ust. 2 pkt 1 albo 3 lub w ust. 9 pkt 1–3 ustawy o pđof (m.in. po odliczeniu kosztów autorskich). Zatem chodzi o odliczenie przede wszystkim kosztów w wysokości 111,25 zł lub 139,06 zł. Jednak w wielu interpretacjach organy podatkowe uznają za prawidłowe dostosowanie wysokości kosztów do poziomu przychodu (np. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 19 lipca 2012 r., IBPBI/1/415–406/12/MK).

W rzeczywistości jest to tylko czynność techniczna, która nie ma wpływu ani na wysokość miesięcznej zaliczki (która i tak wynosi 0 zł), ani rocznego zobowiązania podatkowego. W pierwszym przypadku dochód jest zerowy, a w drugim – pracownik (podatnik) może odliczyć w zeznaniu rocznym pełną ustawową kwotę kosztów. Jeśli pracownika rozlicza pracodawca, sporządzając PIT-40, to dochód powinien pomniejszyć o pełną normę kosztów, nawet jeśli w trakcie roku podatkowego obniżył je do wysokości przychodu.

Należy dodać, że gdy roczny przychód ze stosunku pracy jest niższy od limitu kosztów uzyskania, podatnik ponosi stratę z tego źródła. Taką stratę może jednak odliczyć od dochodu w rozliczeniu rocznym składanym za kolejny rok, w którym został osiągnięty dochód ze stosunku pracy.

### **PRZYKŁAD**

*Maria G. przez cały 2012 r. przebywała na urlopie wychowawczym. W styczniu 2012 r., będąc już na urlopie, otrzymała od pracodawcy 105 zł dodatku za pracę w godzinach nadliczbowych w grudniu 2011 r. Obliczając zaliczkę*

na podatek za styczeń, pracodawca odliczył koszty w wysokości przychodu, tj. 105 zł. W informacji PIT-11 za 2012 r. został wykazany przychód ze stosunku pracy w wysokości wypłaconego dodatku oraz faktycznie potrącone koszty uzyskania, tj. 105 zł. Sporządzając zeznanie roczne za 2012 r. pracownica odliczyła pełną normę kosztów, tj. 139,06 zł (ma prawo do kosztów podwyższonych). Zatem osiągnęła stratę z tego źródła przychodu w wysokości 34,06 zł (105 zł – 139,06 zł). W 2013 r. pracownica wróciła do pracy i za ten rok osiągnęła dochód. W zeznaniu podatkowym za 2013 r. ma ona prawo odliczyć od dochodu stratę za poprzedni rok, tj. 2012 r., ale w wysokości nieprzekraczającej 50%, tj. 17,03 zł (34,06 zł x 50%). Kolejne 50% odliczy przy rozliczeniu składanym za następny rok podatkowy, tj. za 2014 r.

### Koszty podwyższone ze względu miejsce zamieszkania

Część pracowników korzysta z tzw. kosztów zamiejscowych (podwyższonych). Są one wyższe od podstawowych o 25%. Prawo do wyższych kosztów przysługuje pracownikowi w trakcie roku podatkowego, jeżeli spełni 3 warunki, tj.:

- miejsce stałego lub czasowego zamieszkania podatnika jest położone poza miejscowością, w której znajduje się zakład pracy,
- podatnik nie otrzymuje dodatku za rozłąkę,
- podatnik złożył w zakładzie pracy pisemne oświadczenie o miejscu zamieszkania. Oświadczenie wystarczy złożyć tylko raz, chyba że podatnik zmieni miejsce zamieszkania. Wówczas musi powiadomić o tym płatnika, aby ten zaprzestał potrącania wyższych kosztów.

Podwyższone koszty przysługują niezależnie od tego, przez jaką część miesiąca pracownik dojeżdżał do pracy. Mimo że nie wynika to wprost z przepisów, nie ma zastrzeżenia, że okres zamieszkiwania w innej miejscowości musi obejmować pełny miesiąc (art. 22 ust. 2 pkt 3 oraz art. 32 ust. 5 ustawy o pdf).

### PRZYKŁAD

Marcin R. jest zameldowany w Gnieźnie, ale mieszka w Poznaniu, gdzie pracuje. W połowie marca 2014 r. przeprowadził się do nowego domu w Kórniku i od tego czasu zaczął dojeżdżać samochodem do pracy oddalonej o ok. 20 km. Pracownik złożył pracodawcy oświadczenie o stosowaniu podwyższonych kosztów uzyskania przychodów. Pracodawca może zastosować wyższe koszty przy obliczaniu zaliczki za marzec, gdyż nie ma znaczenia, ile dni w miesiącu, czym ani jak daleko Marcin R. dojeżdżał do pracy z innej miejscowości. Wystarczy bowiem sam fakt dojazdu. Dodatkowym kryterium decydującym o zastosowaniu kosztów podwyższonych jest miejsce zamieszkania, a nie zameldowania.

Brak oświadczenia pracownika nie uprawnia pracodawcy do potrącania w trakcie roku kosztów zamiejscowych. Wówczas podatnikowi przysługują koszty podstawowe. Jednak w zeznaniu rocznym sporządzonym samodzielnie przez pracownika (lub w rozliczeniu PIT-40) istnieje możliwość wykazania zwiększonych kosztów, jeżeli podatnik faktycznie dojeżdżał do pracy z innej miejscowości.

### Zwrot kosztów dojazdu do pracy

Jeżeli pracownik, który dojeżdżał do miejsca pracy, otrzymuje od pracodawcy zwrot kosztów tych dojazdów, to nie stosuje się podwyższonych kosztów uzyskania przychodów. Wyjątkiem jest sytuacja, gdy zwrócone koszty zostały zaliczone do przychodów podlegających opodatkowaniu (art. 22 ust. 13 ustawy o pdof). Przykładowo, jeśli pracodawca nieodpłatnie przekazuje pracownikowi na dojazdy do pracy bilet miesięczny, którego wartość zalicza do jego opodatkowanych przychodów ze stosunku pracy, to takiemu pracownikowi przysługują koszty podwyższone. Jeżeli zwrot kosztów dojazdu jest nieopodatkowany, to pracownik nie może w zeznaniu rocznym potrącić kosztów w wysokości faktycznie poniesionych wydatków.

### PRZYKŁAD

*Funkcjonariusz Straży Pożarnej, czasowo delegowany do służby do innej miejscowości, otrzymuje od jednostki zwrot kosztów przejazdów na podstawie art. 97a ustawy o Państwowej Straży Pożarnej. W związku z tym, że zwrot tych kosztów jest zwolniony z podatku dochodowego na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 112 ustawy o pdof, strażakowi nie przysługują podwyższone miesięczne koszty uzyskania przychodów. Nie ma też prawa do odliczenia w zeznaniu rocznych kosztów, w wysokości faktycznie poniesionych wydatków, gdyby okazało się, że koszty ustawowe są niższe od udokumentowanych wydatków na dojazdy.*

Pracownikom, którym pracodawca organizuje nieodpłatnie transport do miejsca wykonywania pracy (np. służbowym busem), także przysługują wyższe koszty, mimo że tacy pracownicy nie ponoszą wydatków związanych z dojazdem do pracy. Ponoszenie (lub nie) wyższych kosztów dojazdów przez pracowników nie ma bowiem znaczenia. Ważny jest tylko fakt zamieszkiwania przez te osoby w miejscowości znajdującej się poza miejscem wykonywania pracy. Z podwyższonych kosztów uzyskania przychodów mogą skorzystać również pracownicy, którzy nie otrzymują dodatku za rozłąkę (np. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 25 lutego 2009 r., IBPBII/1/415-118/08/BJ). W powołanej interpretacji organ podatkowy nie powiązał prawa do wyższych kosztów z wystąpieniem przychodu po stronie pracowników z tytułu darmowego dowozu

do pracy. Stanowisko to jest tym bardziej słuszne, że jeśli według najnowszego orzecznictwa (np. wyrok NSA z 9 października 2013 r., II FSK 2844/11) zapewnienie pracownikom bezpłatnego, grupowego dowozu do pracy, opłacanego ryczałtowo nie stanowi w ogóle przychodu, to nie ma zastosowania wyłączenie z art. 22 ust. 13 ustawy o pddf. Nie jest bowiem możliwe opodatkowanie czegoś, co nie jest przychodem. Zatem jedyną przesłanką do zastosowania podwyższonych kosztów uzyskania jest terytorialna odrębność miejscowości zamieszkania pracownika i miejscowości wykonywania pracy.

### **Koszty podwyższone po ustaniu stosunku pracy**

Pracodawcy często wypłacają byłym pracownikom należności pochodzące z istniejącego poprzednio stosunku pracy, np. zaległą premię, nagrodę, odprawę czy ekwiwalent za urlop wypoczynkowy. Nie ma wątpliwości, że mimo iż taka osoba nie jest już pracownikiem, to źródłem przychodu pozostaje stosunek pracy. W związku z tym pracodawca nadal musi wypełniać rolę płatnika i pobrać należną zaliczkę na podatek z zastosowaniem zryczałtowanych kosztów uzyskania przychodów. Jedynym warunkiem odliczenia kosztów jest osiągnięcie przychodu ze stosunku pracy. Nie ma znaczenia, czy w chwili wypłaty osoba jest związana tym stosunkiem, czy nie.

Wątpliwości może powodować jedynie fakt, czy byłemu pracownikowi należy potrącić koszty podwyższone, jeśli w czasie zatrudnienia miał do nich prawo, składając stosowne oświadczenie. W praktyce można spotkać się z dwoma odmiennymi stanowiskami. Według pierwszego, w takiej sytuacji należy zastosować tylko zwykłe koszty, bo oświadczenie obowiązuje tylko w czasie trwania stosunku pracy. Po jego rozwiązaniu taki dokument traci ważność. Zgodnie z drugim poglądem, prawidłowe jest uwzględnienie wyższych kosztów, jeżeli podatnik nie poinformował byłego pracodawcy o zmianie miejsca zamieszkania, a więc o zmianie stanu faktycznego wynikającego z oświadczenia. Za takim stanowiskiem przemawiają dwa argumenty:

- w treści art. 22 ust. 2 ustawy o pddf, gdzie zostały określone koszty uzyskania przychodów ze stosunku pracy i pokrewnych, ustawodawca używa określenia podatnik, a nie pracownik – z tego wniosek, że koszty przysługują podatnikowi, a jest to szersze pojęcie niż pracownik,
- w art. 32 ust. 5 ustawy pddf znajduje się zapis nakazujący stosowanie art. 32 ust. 4 ustawy o pddf odpowiednio, a to znaczy, że zakład pracy zaprzestaje stosowania wyższych kosztów, jeżeli podatnik (a nie pracownik) powiadomił go o zmianach stanu faktycznego wynikającego z oświadczenia.

Ponadto w interpretacjach organów podatkowych dopuszcza się stosowanie kosztów podwyższonych również po zakończeniu zatrudnienia (np. interpretacja

indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 30 września 2013 r., IBPBII/1/415-691/13/BD). Urząd stwierdził, że przy obliczaniu zaliczki na podatek po ustaniu stosunku pracy stosuje się odpowiednie koszty z art. 22 ust. 2 ustawy pddf bez wskazania, że chodzi o koszty z pkt 1, czyli 111,25 zł.

### **Kilka umów o pracę z różnymi pracodawcami**

Osoba zatrudniona w danym roku jednocześnie u kilku różnych pracodawców ma prawo do potrącenia kosztów oddzielnie od każdego z przychodów ze stosunków pracy. Jednak łącznie koszty te nie mogą przekroczyć limitu określonego na dany rok. Częstym problemem powodującym wątpliwości pracodawców jest to, czy należy uznać pismo pracownika, który będąc zatrudniony w kilku firmach wnioskuje o niestosowanie kosztów uzyskania przy obliczaniu zaliczek w trakcie roku. Ma to zapobiec późniejszemu dopłacaniu przez tę osobę podatku w zeznaniu rocznym. Bieżące sprawdzanie wysokości zastosowanych kosztów i kontrola, aby nie doszło do przekroczenia rocznego limitu, nie jest jednak zadaniem podatnika. Zatem żadne jego oświadczenie nie jest wiążące dla pracodawcy. Z wyjaśnień organów podatkowych wynika, że zaniechanie przez pracodawcę stosowania kosztów uzyskania jest niedopuszczalne (np. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie, I PPB/415-179/09-2/JB). Każdy zakład pracy musi odliczać od przychodu pracownika co miesiąc koszty w standardowej wysokości i nie ma przepisu, który zwalniałby z tego obowiązku. Dla pracodawcy nie ma znaczenia fakt, że pracownik jest związany umową o pracę z innymi firmami. Podstawą potrącenia kosztów przez pracodawcę jako płatnika jest bowiem wypłata w danym miesiącu należności ze stosunku pracy.

### **Kilka umów o pracę z jednym pracodawcą**

Pracownik może zawrzeć z tym samym pracodawcą kilka umów o pracę, np. na część etatu. W takim przypadku powstają oddzielne stosunki pracy. Umowy te traktuje się tak, jak gdyby były nawiązane z różnymi zakładami pracy. Przysługujące w takim przypadku roczne koszty uzyskania od łącznych przychodów z każdej umowy o pracę wynoszą nie więcej niż 2002,05 zł. Jednak w rocznej informacji PIT-11 płatnik powinien wykazać koszty uwzględniane przy poborze zaliczek w zwielokrotnionej wysokości. Natomiast w zeznaniu rocznym, pracownik, uzyskujący przychody z tytułu np. dwóch umów o pracę, jest zobowiązany do ograniczenia kosztów uzyskania przychodu do wskazanej wyżej kwoty.

## **II. Kwota zmniejszająca podatek, tzw. ulga podatkowa**

Pracodawca jako płatnik ma obowiązek obliczać miesięczne zaliczki na podatek dochodowy. Zaliczkę obliczoną zgodnie z ogólnymi zasadami (według skali podatkowej) zmniejsza się o kwotę stanowiącą 1/12 kwoty zmniejszającej podatek,