

# Rozdział I. Zasady oskładkowania i opodatkowania wynagrodzeń

Problematyka oskładkowania i opodatkowania wynagrodzeń jest zagadnieniem bardzo obszernym. Poniższe opracowanie pozwoli na poznanie podstawowych zasad, którymi należy kierować się przy ustalaniu wysokości pensji.

Do przychodów ze stosunku pracy zalicza się wszelkie wypłaty pieniężne, a także świadczenia o charakterze rzeczowym bądź ich ekwiwalenty oraz świadczenia odpłatne lub częściowo odpłatne uzyskane przez pracownika od pracodawcy w związku z zawartą umową o pracę, bez względu na źródło ich finansowania.

Przychodami zarówno do celów ustalania składek ZUS, jak i zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych są zatem otrzymane lub postawione do dyspozycji ubezpieczonego w danym miesiącu kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartości otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń oraz świadczeń częściowo odpłatnych.

Nie oznacza to jednak, że od wszystkich przychodów należy ustalić podatek dochodowy, składki na ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenie zdrowotne.

## 1. Definicja przychodu ze stosunku pracy

*Dorota Twardo*

Za przychody ze stosunku pracy, stosunku służbowego, pracy nakładczej oraz spółdzielczego stosunku pracy uważa się wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne oraz wartość pieniężną świadczeń w naturze bądź ich ekwiwalenty bez względu na źródło finansowania tych świadczeń. Są to w szczególności:

- 1) wynagrodzenie zasadnicze,
- 2) wynagrodzenie za godziny nadliczbowe,
- 3) różnego rodzaju dodatki,
- 4) nagrody,
- 5) ekwiwalenty za niewykorzystany urlop,

- 6) wszelkie inne kwoty niezależnie od tego, czy ich wysokość została określona z góry,
- 7) świadczenia pieniężne ponoszone za pracownika, jak również wartość innych nieodpłatnych świadczeń lub częściowo odpłatnych.

Powyższa lista nie jest wyczerpująca. Do rozstrzygnięcia, czy dane świadczenie można zakwalifikować jako przychód z tytułu stosunku pracy, istotne jest, czy może uzyskać je wyłącznie pracownik, czy również inna osoba niezwiązana obecnie i w przeszłości z pracodawcą. Na to, czy otrzymane wynagrodzenia pieniężne lub świadczenia w naturze stanowią przychód ze stosunku pracy, nie ma wpływu fakt pozostawania w zatrudnieniu w momencie uzyskania tego przychodu. Oznacza to, że przychody osoby, z którą już rozwiązano umowę o pracę, otrzymane od byłego pracodawcy również są przyporządkowane do źródła, jakim jest stosunek pracy.

### Orzecznictwo

---

O tym, czy świadczenie jest przychodem ze stosunku pracy (i innych stosunków wymienionych w art. 12 ust. 1 PODOFizU), decyduje okoliczność, czy może je otrzymać wyłącznie pracownik w rozumieniu ust. 4 tego artykułu, czy także inna osoba, niezwiązana (aktualnie lub w przeszłości) z pracodawcą (wyr. NSA z 26.3.1993 r., III SA 2219/92, ONSA 1993, Nr 3, poz. 83, Legalis).

---

### Podstawa prawna:

- art. 12 ust. 1 PODOFizU.

## 2. Nieodpłatne świadczenia i świadczenia w naturze

*Dorota Twardo*

Przychód ze stosunku pracy podlegający opodatkowaniu stanowią nie tylko rzeczywiście uzyskane kwoty pieniężne. Opodatkowane mogą być świadczenia darmowe, które podatnik otrzymuje od swojego pracodawcy. Może to być np. dodatkowa opieka medyczna, karnety rekreacyjne, bilety do kina czy korzystanie z darmowych programów komputerowych.

Nieodpłatne świadczenia nie mogą być mylone ze świadczeniami w naturze. Świadczenia nieodpłatne nie są bowiem rzeczami czy prawami, są to natomiast przede wszystkim nieodpłatne usługi świadczone na rzecz pracowników.

Zaznaczmy w tym miejscu, że TK, stwierdził, że świadczenia niepieniężne uznaje się za podlegające opodatkowaniu w sytuacji, w której posiadają one następujące cechy (wyr. TK z 8.7.2014 r., K 7/13, OTK-A 2014, Nr 7, poz. 69, Legalis):

- 1) zostały spełnione za zgodą pracownika (skorzystał z nich w pełni dobrowolnie);
- 2) zostały spełnione w jego interesie (a nie w interesie pracodawcy) i przyniosły mu korzyść w postaci powiększenia aktywów lub uniknięcia wydatku, który musiałby ponieść;
- 3) korzyść ta jest wymierna i można ją w skonkretyzowanej wysokości przypisać indywidualnemu pracownikowi, a nie tylko w sposób ogólny dla wszystkich podmiotów.

W celu ustalenia wartości świadczenia w naturze, a tym samym wielkości przychodu, najpierw należy je wycenić. A zatem wartość pieniężną świadczeń w naturze określa się na podstawie:

- 1) przeciętnych cen stosowanych wobec innych odbiorców – jeżeli przedmiotem świadczenia są rzeczy lub usługi wchodzące w zakres działalności pracodawcy;
- 2) przeciętnych cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami lub prawami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca ich uzyskania – w pozostałych przypadkach.

Wartość pieniężną innych nieodpłatnych świadczeń ustala się:

- 1) jeżeli przedmiotem świadczenia są usługi wchodzące w zakres działalności gospodarczej osoby wypłacającej świadczenia – według cen stosowanych wobec innych odbiorców;
- 2) jeżeli przedmiotem świadczeń są usługi zakupione – według cen zakupu;
- 3) jeżeli przedmiotem świadczeń jest udostępnienie lokalu lub budynku – według równowartości czynszu, jaki przysługiwałby w razie zawarcia umowy najmu tego lokalu lub budynku;
- 4) w pozostałych przypadkach – na podstawie cen rynkowych stosowanych przy świadczeniu usług lub udostępnianiu rzeczy lub praw tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca udostępnienia.

Jeżeli świadczenia są częściowo odpłatne, wówczas przychodem pracownika jest różnica między wartością tych świadczeń, ustaloną według powyższych zasad a ponoszoną przez niego odpłatnością.

#### **Podstawa prawna:**

- art. 11 ust. 2–2b, art. 12 ust. 2 P D O F i z U.

## **3. Moment powstania przychodu**

*Dorota Twardo*

Przychodami zarówno do celów ustalania składek ZUS, jak i zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych są otrzymane lub postawione do dyspozycji ubezpieczonego w danym miesiącu kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń oraz świadczeń częściowo odpłatnych.

Pracodawca, co do zasady, obowiązany jest naliczyć składki i podatek od wszystkich wypłat w gotówce i wartości świadczeń w naturze dokonanych lub postawionych do dyspozycji pracowników w danym miesiącu kalendarzowym, bez względu na okres, którego te wypłaty dotyczą.

**Interpretacja indywidualna ZUS Oddział w Lublinie  
z 30.8.2013 r. (WPI/200000/451/1146/2013, niepubl.)**

Składki na ubezpieczenia społeczne są naliczane od przychodu w postaci wszystkich otrzymanych lub postawionych do dyspozycji w danym miesiącu kalendarzowym należności przysługujących pracownikom, wymienionych w katalogu zawartym w ustawie o podatku dochodowym, chyba że na podstawie stosownych przepisów zostały wyłączone z podstawy ustalania składek.

Nadmieńmy, że należne acz niewypłacone podwładnemu wynagrodzenie za pracę nie stanowi podstawy wymiaru zaliczki podatkowej oraz składek na ubezpieczenia społeczne. Potwierdza to m.in. uchwała SN(7) z 10.9.2009 r.

**Orzecznictwo**

Podstawą wymiaru składki są (fizycznie) otrzymane – wypłacone środki pieniężne, albo też takie środki postawione do dyspozycji pracownika (a więc środki pieniężne wypłacone, ale z przyczyn leżących po stronie pracownika niepobracone przez niego, a więc należność przekazana do dyspozycji pracownika jako prawnie mu przysługująca) – tak rozumiany jest przychód w PDOFizU, co skądinąd jest zrozumiałe, biorąc pod uwagę, że podatek dochodowy jest należny od środków pieniężnych, którymi podatnik dysponuje, albo może dysponować. Nie jest więc prawnie możliwe uwzględnianie w podstawie wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne pracowników jakichkolwiek należności, które nie stały się przychodem ze stosunku pracy w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Przychód powstaje dopiero w momencie rzeczywistego otrzymania lub postawienia go do dyspozycji pracownika, stąd przy ustalaniu podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne istotne jest czy powstał przychód z tytułu stosunku pracy, a więc czy nastąpiła wypłata należności lub jej postawienie do dyspozycji ubezpieczonego. Przychód z tytułu wynagrodzenia za pracę – zgodnie z ogólnymi zasadami określonymi w art. 11 ust. 1 PDOFizU – powstaje z chwilą jego otrzymania lub postawienia do dyspozycji. Stąd też wynagrodzenie będzie dla pracownika przychodem tego roku podatkowego, w którym zostało otrzymane, choćby nawet dotyczyło ono roku poprzedniego (uchw. SN(7) z 10.9.2009 r., I UZP 5/09, Legalis).

**Przykład**

*Kiedy powstaje przychód pracownika, jeżeli wypłata za dany miesiąc następuje na początku miesiąca następnego?*

Gdy wynagrodzenie za dany miesiąc wypłacane jest w miesiącu następnym (np. 10. dnia następnego miesiąca), przychód pracownika powstaje w miesiącu następującym po miesiącu, którego dotyczy wypłata. Dopiero wtedy bowiem pracownik otrzymuje wynagrodzenie, ewentualnie jest ono postawione do jego dyspozycji. Zgodnie bowiem z art. 12 ust. 1 PDOFizU za przychody ze stosunku służbowego uważa się wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne oraz wartość pieniężną świadczeń w naturze bądź ich ekwiwalenty, bez względu na źródło finansowania tych wypłat i świadczeń. Momentem otrzymania przychodów jest zaś, w świetle art. 11 ust. 1 PDOFizU, moment otrzymania wynagrodzenia lub postawienia go do dyspozycji podatnika.

Przychód powstaje także w dniu, w którym środki pieniężne postawiono do dyspozycji pracownika, np. w dniu wypłaty wynagrodzeń, pod warunkiem że pracodawca był realnie przygotowany do dokonania takiej wypłaty, albo w dniu zawiadomienia przez pocztę o możliwości odbioru przekazu pieniężnego, bez względu na to, czy pracownik rzeczywiście pieniądze otrzymał.

**Przykład**

*Wynagrodzenia są wypłacane w kasie ostatniego dnia miesiąca. Kiedy powstał przychód u pracownika, jeśli pensję za grudzień 2018 r. odebrał on z kasy w styczniu 2019 r.?*

Mimo że pracownik pobrał pieniądze w nowym roku, nie będą one stanowiły przychodu styczniowego, lecz grudniowy, ponieważ były postawione do jego dyspozycji (do odebrania w kasie) w grudniu 2018 r. Pracodawca był przygotowany finansowo do wypłaty, natomiast pracownik za dysponował środkami w taki sposób, że się po nie zgłosił w terminie późniejszym.

Jeżeli natomiast wynagrodzenie za pracę, zgodnie z pisemną zgodą pracownika, jest przez pracodawcę dokonywane w formie przelewu bankowego na osobiste konto podwładnego, to przychód ze stosunku pracy powstaje w dniu obciążenia konta zakładu pracy. Takie też stanowisko zajmują organy podatkowe, np.: Dyrektor IS w Warszawie w interpretacji indywidualnej z 8.7.2009 r. (IPPB5/423-198/09-3/MB, Legalis), czy też w interpretacji indywidualnej z 18.7.2014 r. (IPPB2/415-372/14-2/LS, Legalis).

**Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie  
z 18.7.2014 r. (IPPB2/415-372/14-2/LS, Legalis)**

Zasadny zatem będzie pogląd, iż za moment uzyskania przychodu ze stosunku pracy należy przyjąć moment wypłaty (obciążenia rachunku), a nie dzień, w którym wynagrodzenie wpłynie na rachunek pracownika.

Z przedstawionego stanu faktycznego wynika, że w grudniu 2013 r. została podpisana umowa za porozumieniem stron o rozwiązaniu stosunku pracy. W umowie tej uwzględniono odprawę stanowiącą 5-krotność wynagrodzenia miesięcznego (za miesiące od stycznia 2014 do maja 2014 r.) oraz ekwiwalent za zaległe dni urlopowe. W grudniu pracodawca przełał należne wynagrodzenie za grudzień, które pracownik otrzymał 30.12.2013 r. W innym terminie grudniowym pracodawca polecił przelew za odprawę i ekwiwalent, co zostało zaksięgowane na koncie pracownika 2.1.2014 r. Przesłany przez pracodawcę PIT-11 za rok 2013 traktuje środki otrzymane przez pracownika w 2014 r. jako przychód za rok 2013.

Mając powyższe na uwadze, należy stwierdzić, że jeżeli obciążenie (uznanie) rachunku bankowego pracodawcy nastąpiło w grudniu 2013 r., suma pieniężna przysługująca (...) tytułem odprawy i ekwiwalentu za zaległe dni urlopowe stanowi przychód roku 2013 i podlega opodatkowaniu według zasad obowiązujących w tym roku (...).

**Przykład**

*Pracodawca dokonuje wypłat przelewem na wskazane przez pracowników konta bankowe. Dyspozycje przelewu wynagrodzeń za grudzień złożył w banku 28.12.2018 r. Kiedy powstał przychód po stronie pracowników, jeśli pieniądze zeszły z rachunku firmy 31.12.2018 r., ale na konta pracowników wpłynęły dopiero 2.1.2019 r.?*

Momentem uzyskania przychodu ze stosunku pracy jest dzień obciążenia konta bankowego pracodawcy, w którym pensje znalazły się na rachunku pracowników. Zatem w takiej sytuacji wynagrodzenia grudniowe powiększą przychody 2018 r., a nie 2019 r.

**Podstawa prawna:**

- art. 11 ust. 1 P D O F i z U.

## 4. Zaliczka na poczet wynagrodzenia a przychód pracownika

*Dorota Twardo*

Wypłacona pracownikowi w danym miesiącu zaliczka stanowi część należności (wynagrodzenia ze stosunku pracy), otrzymanej przez niego na poczet przyszłego wynagrodzenia. Już sam fakt, że przysługuje ona na podstawie łączącego strony stosunku pracy i na poczet przyszłej pensji stanowi o tym, że jest ona dla pracownika przychodem ze stosunku pracy.

Z podatkowego punktu widzenia zaliczka niczym nie różni się od wynagrodzenia. Pracodawcy są zobowiązani do poboru zaliczki na podatek dochodowy od otrzymywanych przez pracowników przychodów ze stosunku pracy. Momentem uzyskania przychodu dla pracownika jest jego otrzymanie lub postawienie do dyspozycji. W praktyce mowa najczęściej o chwili dokonania wypłaty. Oznacza to, że gdy w jednym miesiącu pracodawca wypłaca wynagrodzenie lub zaliczkę na poczet przyszłej wypłaty, składki ZUS należy ustalić od łącznej kwoty wypłaconej pracownikowi w tym miesiącu. Podobnie jest w przypadku podatku. Zakład pracy (płatnik) powinien pobrać go od łącznego przychodu wypłaconego pracownikowi w danym miesiącu kalendarzowym.

### **Pismo Izby Skarbowej w Katowicach z 12.5.2006 r. (PBB3-4117/3-0022/2006, Legalis)**

W przedmiotowym przypadku przychodem ze stosunku pracy jest zaliczka na poczet przyszłego wynagrodzenia (pomimo że nie jest wprost wymieniona w art. 12 ust. 1 PODOFizU). Zaliczka ta staje się przychodem (na mocy powołanego powyżej art. 11 ust. 1 PODOFizU) z chwilą jej otrzymania lub postawienia do dyspozycji podatnika (pracownika), od której Sp. z o.o. jako płatnik zobowiązana jest do obliczenia i pobrania na podstawie art. 31 PODOFizU zaliczki na podatek dochodowy i odprowadzenia na warunkach określonych w art. 38 ust. 1 PODOFizU. Należy zauważyć, że pobór zaliczki następuje od sumy wypłat pieniężnych w danym miesiącu.

### **Przykład**

Zgodnie z regulaminem wynagradzania obowiązującym w przedsiębiorstwie, pensje wypłacane są 10. dnia każdego następnego miesiąca po miesiącu, za który przysługują. Dnia 19 listopada pracownik otrzymał zaliczkę na poczet wynagrodzenia należnego za ten miesiąc w kwocie 1500 zł. Miesięczna pensja tego pracownika wynosi 5000 zł brutto.

Ponieważ w listopadzie pracodawca już wcześniej naliczył i wypłacił pensję za październik, wypłatę zaliczki musi rozliczyć na dodatkowej liście płac. Kwota zaliczki pieniężnej to kwota netto, dlatego przed oskładkowaniem i opodatkowaniem należy przeliczyć ją na kwotę brutto, która od 1500 zł wyniesie 2152,20 zł.

Na liście płac pracodawca kolejno obliczy:

- 1) składki na ubezpieczenia społeczne:
  - a) emerytalna:  $2152,20 \text{ zł} \times 9,76\% = 210,05 \text{ zł}$ ,
  - b) rentowa:  $2152,20 \text{ zł} \times 1,5\% = 32,28 \text{ zł}$ ,
  - c) chorobowa:  $2152,20 \text{ zł} \times 2,45\% = 52,73 \text{ zł}$ ,
  - d) łącznie:  $210,05 \text{ zł} + 32,28 \text{ zł} + 52,73 \text{ zł} = 295,06 \text{ zł}$ ;

- 2) składkę na ubezpieczenie zdrowotne:
  - a) podstawa wymiaru składki na ubezpieczenie zdrowotne (kwota brutto zaliczki pomniejszona o składki na ubezpieczenia społeczne):
$$2152,20 \text{ zł} - 295,06 \text{ zł} = 1857,14 \text{ zł},$$
  - b) pełna składka na ubezpieczenie zdrowotne:  $1857,14 \text{ zł} \times 9\% = 167,14 \text{ zł},$
  - c) składka zdrowotna odliczana od podatku:  $1857,14 \text{ zł} \times 7,75\% = 143,93 \text{ zł};$
- 3) zaliczkę na podatek dochodowy (z zastrzeżeniem, że nie stosujemy kosztów uzyskania przychodów i ulgi podatkowej, gdyż zastosowano je na podstawowej liście płac za lipiec):
  - a) podstawa opodatkowania – od kwoty wypłaconej zaliczki odejmujemy składki na ubezpieczenia społeczne, a wynik zaokrąglamy do pełnego złotego:
$$2152,20 \text{ zł} - 295,06 \text{ zł} = 1857,14 \text{ zł} \approx 1857 \text{ zł},$$
  - b) 18% tej kwoty:  $1857 \text{ zł} \times 18\% = 334,26 \text{ zł},$
  - c) zaliczka na podatek dochodowy – od otrzymanej kwoty odejmujemy składkę na ubezpieczenie zdrowotne – 7,75%, a wynik zaokrąglamy:
$$334,26 \text{ zł} - 143,93 \text{ zł} = 190,33 \text{ zł} \approx 190 \text{ zł};$$
- 4) kwotę netto zaliczki do wypłaty:  $2152,20 \text{ zł} - 295,06 \text{ zł} - 167,14 \text{ zł} - 190 \text{ zł} = 1500,00 \text{ zł}.$

Sporządzając grudniową listę płac za listopad, należy pomniejszyć wynagrodzenie brutto pracownika o kwotę brutto zaliczki wypłaconej w listopadzie:  $5000 \text{ zł} - 2152,20 \text{ zł} = 2847,80 \text{ zł}.$

Kwota 2847,80 zł będzie grudniowym przychodem pracownika w rozumieniu PDOFizU, od którego należy naliczyć składki ZUS oraz pobrać zaliczkę na podatek.

---

#### **Podstawa prawna:**

- art. 11 ust. 1 PDOFizU.

## **5. Przychody korzystające ze zwolnienia z opodatkowania i oskładkowania**

*Dorota Twardo*

W PDOFizU obowiązuje zasada powszechności opodatkowania uzyskiwanych przychodów, jednak przewidziane są w niej pewne wyłączenia z podstawy podatku w ramach zwolnień przedmiotowych. Zwolnienia te zawiera w szczególności art. 21 ust. 1 przywołanej ustawy.

Wśród kwot, należności i świadczeń, otrzymywanych przez pracowników od swoich pracodawców, niektóre w całości korzystają ze zwolnienia podatkowego, bez względu na wartość, inne natomiast zwolnione są od podatku jedynie do określonej wysokości.

Jednak katalog przychodów wolnych od podatku nie jest identyczny z wykazem przychodów, które nie stanowią podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne i na ubezpieczenie zdrowotne. Z SysUbSpołU wynika, że podstawę wymiaru składek stanowi przychód (niezależnie od tego, czy jest on objęty zwolnieniem, czy nie). A zatem zwolnienie danego rodzaju świadczenia na mocy przepisów PDOFizU nie oznacza automatycznie, że jest ono wyłączone z podstawy wymiaru składek.

Do podstawy wymiaru składek nie wchodzi jedynie przychody zawarte w katalogu wyłączeń określonych w przepisach o systemie ubezpieczeń społecznych. Zatem rozpatru-

jąc, czy dane świadczenie otrzymane przez pracownika podlega składkom na ubezpieczenie społeczne, należy najpierw ustalić, czy mieści się w pojęciu przychodu, a następnie, czy nie jest wyłączone z podstawy wymiaru składek. W większości przypadków zwolnienia przedmiotowe od podatku pokrywają się z wyłączeniami od składek. Jednak w niektórych przypadkach zwolnienie podatkowe ma szerszy lub węższy zakres zastosowania niż zwolnienie od pobrania składek lub nawet zwolnienie podatkowe nie pokrywa się ze zwolnieniem od składek.

Wyłączenia z podstawy wymiaru składek ZUS zostały zawarte aż w trzech aktach prawnych: SysUBSpołU, ŚOZŚrPubU, PodstWymSkłR.

**Tabela 1.** Świadczenia pracownicze zwolnione z opodatkowania na warunkach obowiązujących od 2018 r.

Lp.	Rodzaj świadczenia dla pracowników	Limity zwolnień oraz podstawa prawna				
1.	<p>Odszkodowania lub zadośćuczynienia, jeżeli ich wysokość lub zasady ustalania wynikają wprost z przepisów odrębnych ustaw lub przepisów wykonawczych wydanych na podstawie tych ustaw, oraz otrzymane odszkodowania lub zadośćuczynienia, jeżeli ich wysokość lub zasady ustalania wynikają wprost z postanowień układów zbiorowych pracy, innych opartych na ustawie porozumień zbiorowych, regulaminów lub statutów, o których mowa w art. 9 § 1 KP, z wyjątkiem:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) określonych w prawie pracy odpraw i odszkodowań z tytułu skrócenia okresu wypowiedzenia umowy o pracę,</li> <li>2) odpraw pieniężnych wypłacanych na podstawie przepisów o szczególnych zasadach rozwiązywania z pracownikami stosunków pracy z przyczyn niedotyczących pracowników,</li> <li>3) odpraw i odszkodowań z tytułu skrócenia okresu wypowiedzenia funkcjonariuszom pozostającym w stosunku służbowym,</li> <li>4) odszkodowań przyznanych na podstawie przepisów o zakazie konkurencji,</li> <li>5) odszkodowań za szkody dotyczące składników majątku związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą,</li> <li>6) odszkodowań wynikających z zawartych umów lub ugod innych niż ugody sądowe.</li> </ol>	Zwolnione z opodatkowania na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 3 PDOFizU.				
2.	Odprawa pośmiertna	Zwolnione z opodatkowania na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 7 PDOFizU.				
3.	<p>Należności z tytułu podróży służbowych:</p> <table border="1" data-bbox="157 1483 614 1612"> <tr> <td data-bbox="157 1483 614 1528">Diety</td> <td data-bbox="614 1483 1117 1612" rowspan="3">Zwolnione z opodatkowania do wysokości określonej w odrębnych przepisach, mających zastosowanie do pracowników sfery budżetowej (art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. a PDOFizU). Wypłata diety, ryczałtu w wyższej wy-</td> </tr> <tr> <td data-bbox="157 1528 614 1573">Ryczałty za nocleg</td> </tr> <tr> <td data-bbox="157 1573 614 1612">Dojazdy komunikacją miejscową</td> </tr> </table>	Diety	Zwolnione z opodatkowania do wysokości określonej w odrębnych przepisach, mających zastosowanie do pracowników sfery budżetowej (art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. a PDOFizU). Wypłata diety, ryczałtu w wyższej wy-	Ryczałty za nocleg	Dojazdy komunikacją miejscową	
Diety	Zwolnione z opodatkowania do wysokości określonej w odrębnych przepisach, mających zastosowanie do pracowników sfery budżetowej (art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. a PDOFizU). Wypłata diety, ryczałtu w wyższej wy-					
Ryczałty za nocleg						
Dojazdy komunikacją miejscową						



## 5. Przychody korzystające ze zwolnienia z opodatkowania...

Lp.	Rodzaj świadczenia dla pracowników	Limity zwolnień oraz podstawa prawna
		sokości podlega opodatkowaniu od kwoty nadwyżki przekraczającej limity przewidziane w „budżetówce”.
	Zwrot kosztów przejazdów publicznymi środkami transportu	Zwolnione z opodatkowania do wysokości określonej w odrębnych przepisach, mających zastosowanie do pracowników sfery budżetowej (art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. a PDOFizU). W związku z tym, że należności te są wypłacane na podstawie dokumentów potwierdzających ich poniesienie, zwrot w pełnej wysokości nie podlega opodatkowaniu.
	Zwrot kosztów używania samochodu pracownika	Zwolniony z opodatkowania do wysokości określonej w ewidencji przebiegu pojazdu (iloczyn faktycznie przejechanych kilometrów oraz stawki za jeden kilometr przebiegu). Jest to limit wynikający z przepisów mających zastosowanie do podróży służbowych pracowników sfery budżetowej (art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. a PDOFizU). Zwrot kosztów w powyższej wysokości podlega opodatkowaniu od kwoty nadwyżki ponad wyżej wymieniony limit.
	Zwrot tytułem innych niezbędnych udokumentowanych wydatków, określonych lub uznanych przez pracodawcę odpowiednio do uzasadnionych potrzeb	Zwolniony z opodatkowania na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. a PDOFizU.
4.	Zwrot kosztów używania pojazdów będących w posiadaniu podatnika dojazd lokalnych	Zwolnione z opodatkowania są wyłącznie zwroty kosztów używania pojazdów, jeśli obowiązek ponoszenia tych kosztów albo możliwość przyznania prawa do ich zwrotu wynika wprost z przepisów innych ustaw (art. 21 ust. 1 pkt 23b PDOFizU). Dotyczy to np. listonoszy oraz pracowników służby leśnej. W pozostałych przypadkach przyznanie ryczałtowego zwrotu kosztów czy też w innej formie (np. kilometrówki) za jazdy lokalne podlega opodatkowaniu.
5.	Zwrot kosztów dojazdu do pracy, bezpłatny dowóz pracowników	Jest zwolniony z opodatkowania, gdy obowiązek ponoszenia takich kosztów przez zakład pracy wynika wprost z przepisów innych ustaw (art. 21 ust. 1 pkt 11.2 PDOFizU). Dotyczy to np. sędziów i prokuratorów.
6.	Wartość świadczenia otrzymanego przez pracownika z tytułu organizowanego przez pracodawcę dowozu pracowników autobusem w rozumieniu art. 2 pkt 41 PrDrog	Zwolnione z opodatkowania na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 14a PDOFizU. Przez autobus należy tu rozumieć pojazd samochodowy przeznaczony konstrukcyjnie do przewozu więcej niż 9 osób łącznie z kierowcą.
7.	Ekwiwalenty pieniężne za używane przez pracowników przy wykonywaniu pracy narzędzia, materiały lub sprzęt stanowiący własność pracownika	Zwolnione z opodatkowania na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 13 PDOFizU.

## Rozdział I. Zasady oskładkowania i opodatkowania wynagrodzeń

Lp.	Rodzaj świadczenia dla pracowników	Limity zwolnień oraz podstawa prawna
8.	Świadczenia z ZFŚS:	
	Świadczenia rzeczowe i pieniężne, np. zakup biletów na basen, na imprezy kulturalne i rozrywkowe	Zwolniona z opodatkowania jest wartość rzeczowych świadczeń otrzymywanych przez pracownika, które w całości zostały sfinansowane ze środków ZFŚS do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym 1000 zł. Przy czym nie uważa się za świadczenia rzeczowe bonów, talonów i innych znaków uprawniających do ich wymiany na towary lub usługi (art. 21 ust. 1 pkt 67 PODOFizU).
	Dopłata do wypoczynku dzieci i młodzieży do 18 lat	Zwolniona z opodatkowania jest dopłata do wypoczynku zorganizowanego przez podmioty prowadzące działalność w tym zakresie oraz do przejazdów związanych z tym wypoczynkiem i pobytem na leczeniu, sfinansowana ze środków ZFŚS, bez limitu (art. 21 ust. 1 pkt 78 lit. a PODOFizU).
	Świadczenia związane z pobytem dzieci osób uprawnionych do tych świadczeń w żłobkach, klubach dziecięcych lub przedszkolach	Zwolnione z opodatkowania na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 67a PODOFizU.
9.	Świadczenia rzeczowe i pieniężne, sfinansowane przez związki zawodowe	Zwolniona z opodatkowania jest wartość rzeczowych świadczeń otrzymywanych przez pracownika, które w całości zostały sfinansowane z funduszu związków zawodowych do wysokości nieprzekraczającej w roku kalendarzowym 1000 zł. Przy czym nie uważa się za świadczenia rzeczowe bonów, talonów i innych znaków uprawniających do ich wymiany na towary lub usługi (art. 21 ust. 1 pkt 67 PODOFizU).
10.	Zapomogi losowe	Zwolnione z opodatkowania są zapomogi otrzymane w przypadku indywidualnych zdarzeń losowych, klęsk żywiołowych, długotrwałej choroby lub śmierci: <ul style="list-style-type: none"> <li>a) z funduszu socjalnego, zakładowego funduszu świadczeń socjalnych, z funduszy związków zawodowych lub zgodnie z odrębnymi przepisami wydanymi przez właściwego ministra – niezależnie od ich wysokości,</li> <li>b) z innych źródeł – do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 6000 zł (art. 21 ust. 1 pkt 26 PODOFizU).</li> </ul>
11.	Dopłata do wypoczynku dzieci i młodzieży do lat 18 sfinansowana z innych źródeł niż ZFŚS	Zwolniona z opodatkowania jest dopłata do wypoczynku zorganizowanego przez podmioty prowadzące działalność w tym zakresie oraz do przejazdów związanych z tym wypoczynkiem i pobytem na leczeniu do wysokości nieprzekraczającej w roku kalendarzowym kwoty 2000 zł (art. 21 ust. 1 pkt 78 lit. b PODOFizU).
12.	Świadczenia, które nie są finansowane z ZFŚS, otrzymane od pracodawcy z tytułu objęcia dziecka pracownika opieką sprawowaną przez dziennego opiekuna lub uczęszczania dziecka pracownika do żłobka, klubu dziecięcego lub przedszkola, do wysokości nieprzekraczającej	Zwolnione z opodatkowania na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 67b PODOFizU.

## 5. Przychody korzystające ze zwolnienia z opodatkowania...

Lp.	Rodzaj świadczenia dla pracowników	Limity zwolnień oraz podstawa prawna
	miesięcznie kwoty 1000 zł na każde dziecko, o którym mowa w art. 27f ust. 1 PDOFizU	
13.	Badania lekarskie	Zwolnione z opodatkowania, jeżeli dotyczy to badań, do których przeprowadzenia pracodawca jest zobowiązany na podstawie przepisów o bezpieczeństwie i higienie pracy, albo jeżeli obowiązek ich przeprowadzenia wynika z odrębnych ustaw lub przepisów wykonawczych wydanych na podstawie tych ustaw (art. 12 ust. 1, art. 21 ust. 1 pkt 11–11a PDOFizU).
14.	Dokształcanie i doskonalenie zawodowe pracowników	Zwolniona z opodatkowania jest wartość świadczeń przyznanych zgodnie z odrębnymi przepisami przez pracodawcę na podnoszenie kwalifikacji zawodowych, z wyjątkiem wynagrodzeń otrzymywanych za czas zwolnienia z całości lub części dnia pracy oraz za czas urlopu szkoleniowego (art. 21 ust. 1 pkt 90 PDOFizU).
15.	Bezpłatne zakwaterowanie	Zwolniona z opodatkowania jest wartość świadczeń ponoszonych przez pracodawcę z tytułu zakwaterowania pracowników do wysokości nieprzekraczającej miesięcznie kwoty 500 zł. Zwolnienie ma zastosowanie wyłącznie wobec pracowników, których miejsce zamieszkania jest położone poza miejscowością, w której znajduje się zakład pracy. Ponadto pracownik taki nie może korzystać z podwyższonych kosztów uzyskania przychodów (art. 21 ust. 1 pkt 19, ust. 14 PDOFizU).
16.	Posiłki zapewniane pracownikom w ramach obowiązków bhp	Zwolnione z opodatkowania są: <ol style="list-style-type: none"> <li>1) świadczenia rzeczowe i ekwiwalenty za te świadczenia, przysługujące na podstawie przepisów o bezpieczeństwie i higienie pracy, jeżeli zasady ich przyznawania wynikają z odrębnych ustaw lub z przepisów wykonawczych wydanych na podstawie tych ustaw (art. 21 ust. 1 pkt 11 PDOFizU);</li> <li>2) otrzymane przez pracownika od pracodawcy bony, talony, kupony lub inne dowody uprawniające do uzyskania na ich podstawie posiłków, artykułów spożywczych lub napojów bezalkoholowych, gdy pracodawca, mimo ciążącego na nim obowiązku wynikającego z przepisów o bezpieczeństwie i higienie pracy, nie ma możliwości ich wydania (art. 21 ust. 1 pkt 11b PDOFizU).</li> </ol>
17.	Kwoty otrzymywane przez pracowników z tytułu zwrotu kosztów przeniesienia służbowego oraz zasiłków na zagospodarowanie i osiedlenie w związku z przeniesieniem służbowym, do wysokości 200% wynagrodzenia należnego za miesiąc, w którym nastąpiło przeniesienie	Zwolnione z opodatkowania na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 14 PDOFizU.

**Tabela 2.** Świadczenia pracownicze wyłączone z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne

Lp.	Rodzaj świadczenia dla pracowników	Podstawa prawna zwolnienia od składek społecznych
1.	Wynagrodzenie za czas niezdolności do pracy wskutek choroby lub odosobnienia w związku z chorobą zakaźną oraz zasiłki	art. 18 ust. 2 SysUbSpoU
2.	Nagrody jubileuszowe (gratyfikacje), które według zasad określających warunki ich przyznawania przysługują pracownikowi nie częściej niż co 5 lat	§ 2 ust. 1 pkt 1 PodstWymSkłR
3.	Należności obliczane od wielkości efektów uzyskanych przez zastosowanie pracowniczego projektu wynalazczego i za dokumentację dostarczoną bezumownie przez twórcę projektu, przydatną do stosowania projektu, oraz nagrody za wynalazczość, a także nagrody za prace badawcze i wdrożeniowe	§ 2 ust. 1 pkt 1a PodstWymSkłR
4.	Nagrody Ministra Gospodarki za szczególne osiągnięcia w eksporcie	§ 2 ust. 1 pkt 1b PodstWymSkłR
5.	Odprawy pieniężne przysługujące w związku z przejściem na emeryturę lub rentę	§ 2 ust. 1 pkt 2 PodstWymSkłR
6.	Odprawy, odszkodowania i rekompensaty wypłacane pracownikom z tytułu wygaśnięcia lub rozwiązania stosunku pracy, w tym z tytułu rozwiązania stosunku pracy z przyczyn leżących po stronie pracodawcy, nieuzasadnionego lub niezgodnego z prawem wypowiedzenia umowy o pracę lub rozwiązania jej bez wypowiedzenia, skrócenia okresu jej wypowiedzenia, niewydania w terminie lub wydania niewłaściwego świadectwa pracy	§ 2 ust. 1 pkt 3 PodstWymSkłR
7.	Odszkodowania wypłacone byłym pracownikom po rozwiązaniu stosunku pracy na podstawie umowy o zakazie konkurencji, o której mowa w art. 101 <sup>2</sup> KP	§ 2 ust. 1 pkt 4 PodstWymSkłR
8.	Odprawy wypłacone pracownikom powołanym do zasadniczej służby wojskowej na podstawie art. 125 ObrRPU	§ 2 ust. 1 pkt 5 PodstWymSkłR
9.	Wartość świadczeń rzeczowych wynikających z przepisów o bezpieczeństwie i higienie pracy oraz ekwiwalenty za te świadczenia wypłacane zgodnie z przepisami wydanymi przez Radę Ministrów lub właściwego ministra, a także ekwiwalenty pieniężne za pranie odzieży roboczej, używanie odzieży i obuwia własnego zamiast roboczego oraz wartość otrzymanych przez pracowników bonów, talonów, kuponów lub innych dowodów uprawniających do otrzymania na ich podstawie napojów bezalkoholowych, posiłków oraz artykułów spożywczych, jeżeli pracodawca, mimo ciążącego na nim obowiązku wynikającego z przepisów o bezpieczeństwie i higienie pracy, nie ma możliwości wydania pracownikom posiłków i napojów bezalkoholowych	§ 2 ust. 1 pkt 6 PodstWymSkłR
10.	Odszkodowania za utratę lub uszkodzenie w związku z wypadkiem przy pracy przedmiotów osobistego użytku oraz przedmiotów niezbędnych do wykonywania pracy – należne od pracodawcy na podstawie art. 237 <sup>1</sup> § 2 KP	§ 2 ust. 1 pkt 7 PodstWymSkłR
11.	Ekwiwalenty pieniężne za użyte przy wykonywaniu pracy narzędzia, materiały lub sprzęt, będące własnością pracownika	§ 2 ust. 1 pkt 9 PodstWymSkłR
12.	Wartość ubioru służbowego (umundurowania), którego używanie należy do obowiązków pracownika, lub ekwiwalent pieniężny za ten ubiór	§ 2 ust. 1 pkt 10 PodstWymSkłR

## 5. Przychody korzystające ze zwolnienia z opodatkowania...

Lp.	Rodzaj świadczenia dla pracowników	Podstawa prawna zwolnienia od składek społecznych
13.	Wartość finansowanych przez pracodawcę posiłków udostępnianych pracownikom do spożycia bez prawa do ekwiwalentu z tego tytułu – do wysokości nieprzekraczającej miesięcznie kwoty 190 zł	§ 2 ust. 1 pkt 11 PodstWymSkłR
14.	Zwrot kosztów używania w jazdach lokalnych przez pracowników, dla potrzeb pracodawcy, pojazdów niebędących własnością pracodawcy – do wysokości miesięcznego ryczałtu pieniężnego albo do wysokości nieprzekraczającej kwoty ustalonej przy zastosowaniu stawek za 1 km przebiegu pojazdu – określonych w odrębnych przepisach wydanych przez właściwego ministra, jeżeli przebieg pojazdu, z wyłączeniem wypłat ryczałtu pieniężnego, jest udokumentowany przez pracownika w ewidencji przebiegu pojazdu, prowadzonej przez niego według zasad określonych w PDOfizU	§ 2 ust. 1 pkt 12 PodstWymSkłR
15.	Kwota otrzymywana przez pracownika z tytułu zwrotu kosztów przeniesienia służbowego oraz zasiłki na zagospodarowanie i osiedlenie w związku z przeniesieniem służbowym – do wysokości nieprzekraczającej kwoty, która z tego tytułu została zwolniona od podatku dochodowego od osób fizycznych	§ 2 ust. 1 pkt 14 PodstWymSkłR
16.	Diety i inne należności z tytułu podróży służbowej pracownika – do wysokości określonej w przepisach w sprawie wysokości oraz warunków ustalania należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej, z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju oraz poza granicami kraju, z zastrzeżeniem § 2 ust. 1 pkt 17 PodstWymSkłR	§ 2 ust. 1 pkt 15 PodstWymSkłR
17.	Cześć wynagrodzenia pracowników, których przychód jest wyższy niż przeciętne wynagrodzenie, o którym mowa w art. 19 ust. 1 SysUbSpołU, zatrudnionych za granicą u polskich pracodawców, z wyłączeniem osób wymienionych w art. 18 ust. 12 SysUbSpołU – w wysokości równowartości diety przysługującej z tytułu podróży służbowych poza granicami kraju, za każdy dzień pobytu, określonej w przepisach w sprawie wysokości oraz warunków ustalania należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej poza granicami kraju, z tym zastrzeżeniem, że tak ustalony miesięczny przychód tych osób stanowiący podstawę wymiaru składek nie może być niższy od kwoty przeciętnego wynagrodzenia, o którym mowa w art. 19 ust. 1 SysUbSpołU	§ 2 ust. 1 pkt 16 PodstWymSkłR
18.	Dodatek za warunki pracy z tytułu wykonywania pracy za granicą (dodatek walutowy), przysługujący nauczycielom zatrudnionym w publicznych szkołach i szkolnych punktach konsultacyjnych przy przedstawicielstwach dyplomatycznych, urządach konsularnych, przedstawicielstwach wojskowych Rzeczypospolitej Polskiej – określony w odrębnych przepisach wydanych przez Ministra Edukacji Narodowej i Sportu	§ 2 ust. 1 pkt 16a PodstWymSkłR
19.	Równowartość dodatków dewizowych wypłacanych pracownikom zatrudnionym na morskich statkach handlowych i rybackich – w części odpowiadającej 75% dodatków	§ 2 ust. 1 pkt 17 PodstWymSkłR
20.	Dodatek za rozłąkę wypłacany pracownikom czasowo przeniesionym oraz strawne – do wysokości diet z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju, określonych w przepisach w sprawie wysokości oraz warunków ustalania należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju	§ 2 ust. 1 pkt 18 PodstWymSkłR
21.	Świadczenia finansowane ze środków przeznaczonych na cele socjalne w ramach zakładowego funduszu świadczeń socjalnych	§ 2 ust. 1 pkt 19 PodstWymSkłR

## Rozdział I. Zasady oskładkowania i opodatkowania wynagrodzeń

Lp.	Rodzaj świadczenia dla pracowników	Podstawa prawna zwolnienia od składek społecznych
22.	Świadczenia wypłacane z funduszu utworzonego na cele socjalno-bytowe na podstawie układu zbiorowego pracy u pracodawców, którzy nie tworzą zakładowego funduszu świadczeń socjalnych – do wysokości nieprzekraczającej rocznie kwoty odpisu podstawowego, określonej w art. 5 ust. 2 FundŚwSocjU	§ 2 ust. 1 pkt 20 PodstWymSkłR
23.	Świadczenie urlopowe wypłacane na podstawie art. 3 ust. 4 FundŚwSocjU – do wysokości nieprzekraczającej rocznie kwoty odpisu podstawowego określonej w tej ustawie	§ 2 ust. 1 pkt 21 PodstWymSkłR
24.	Zapomogi losowe w przypadku klęsk żywiołowych, indywidualnych zdarzeń losowych lub długotrwałej choroby	§ 2 ust. 1 pkt 22 PodstWymSkłR
25.	Środki otrzymywane w zakładach pracy chronionej i zakładach aktywności zawodowej na rehabilitację zawodową, społeczną oraz leczniczą osób niepełnosprawnych, na podstawie odrębnych przepisów, z zakładowego funduszu rehabilitacji osób niepełnosprawnych albo zakładowego funduszu aktywności, z wyłączeniem wynagrodzeń finansowanych ze środków tych funduszy	§ 2 ust. 1 pkt 23 PodstWymSkłR
26.	Składniki wynagrodzenia, do których pracownik ma prawo w okresie pobierania wynagrodzenia za czas niezdolności do pracy, zasiłku chorobowego, macierzyńskiego, opiekuńczego, świadczenia rehabilitacyjnego, w myśl postanowień układów zbiorowych pracy lub przepisów o wynagradzaniu, jeżeli są one wypłacane za okres pobierania tego wynagrodzenia lub zasiłku	§ 2 ust. 1 pkt 24 PodstWymSkłR
27.	Dodatki uzupełniające 80% zasiłek chorobowy wypłacane przez pracodawców – do kwoty nieprzekraczającej łącznie z zasiłkiem chorobowym 100% przychodu pracownika, stanowiącego podstawę wymiaru składek	§ 2 ust. 1 pkt 25 PodstWymSkłR
28.	Korzyści materialne wynikające z układów zbiorowych pracy, regulaminów wynagradzania lub przepisów o wynagradzaniu, a polegające na uprawnieniu do zakupu po cenach niższych niż detaliczne niektórych artykułów, przedmiotów lub usług oraz korzystaniu z bezpłatnych lub częściowo odpłatnych przejazdów środkami lokomocji	§ 2 ust. 1 pkt 26 PodstWymSkłR
29.	Dodatkowe świadczenia niemające charakteru deputatu przyznawane na podstawie przepisów szczególnych – kart branżowych lub układów zbiorowych pracy, tj. ekwiwalent pieniężny z tytułu zwrotu kosztów przejazdów urlopowych, świadczenia na pomoce naukowe dla dzieci, świadczenia przyznawane z tytułu uroczystych dni, jak tradycyjne „barbórkowe”, z wyjątkiem nagród pieniężnych wypłacanych z tytułu uroczystych dni	§ 2 ust. 1 pkt 27 PodstWymSkłR
30.	Nagrody za wyniki sportowe, wypłacane przez kluby sportowe i polskie związki sportowe, oraz za wybitne osiągnięcia sportowe lub wybitne osiągnięcia w pracy zawodowej w dziedzinie kultury fizycznej, wypłacane ze środków budżetowych	§ 2 ust. 1 pkt 28 PodstWymSkłR
31.	Wartość świadczeń przyznanych zgodnie z odrębnymi przepisami przez pracodawcę na podnoszenie kwalifikacji zawodowych i wykształcenia ogólnego pracownika, z wyłączeniem wynagrodzeń otrzymywanych za czas urlopu szkoleniowego oraz za czas zwolnień z części dnia pracy, przysługujących pracownikom podejmującym naukę lub podnoszącym kwalifikacje zawodowe w formach pozaszkolnych	§ 2 ust. 1 pkt 29 PodstWymSkłR

Przychody wyłączone z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne na podstawie § 2 ust. 1 PodstWymSkłR mają odpowiednio zastosowanie do podstawy wymiaru składki na ubezpieczenie zdrowotne. Wyjątkiem jest tylko wynagrodzenie za czas cho-

roby, które choć na podstawie art. 18 ust. 2 SysUbSpołU jest wyłączone z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne, mimo to stanowi podstawę wymiaru składki na ubezpieczenie zdrowotne.

**Podstawa prawna:**

- art. 18 ust. 2 SysUbSpołU,
- art. 81 ŚOZŚrPubU,
- § 2 PodstWymSkłR.

## 6. Diety i ryczałty wypłacane kierowcom w zagranicznej podróży a składki ZUS i podatek

*Mariusz Pięgulski*

Wskutek wyroku TK z 24.11.2016 r. (K 11/15, Legalis) art. 21a CzasKierU mówiący o tym, że kierowcy w podróży służbowej przysługują należności na pokrycie kosztów związanych z tą podróżą, ustalone na zasadach określonych w przepisach art. 77<sup>5</sup> § 3–5 KP, w zakresie, w jakim znajdował zastosowanie do kierowców wykonujących przewozy w transporcie międzynarodowym, uznano za niekonstytucyjny. Po zapadnięciu ww. wyroku pojawił się problem, czy diety i ryczałty wypłacane kierowcom wykonującym przewozy w transporcie międzynarodowym powinny stanowić podstawę składek ZUS i podatku.

W opinii MRPiPS odpowiedź na tak postawione pytanie zależy od tego, czy należności za zagraniczne podróże służbowe kierowców są wypłacane na podstawie uregulowań zawartych w przepisach wewnątrzzakładowych (układzie zbiorowym pracy lub w regulaminie wynagradzania) albo w umowie o pracę (jeżeli pracodawca nie jest objęty ww. aktami normatywnymi). Jeśli są, wówczas można stosować w stosunku do nich wyłączenie z podstawy podatku i składek ZUS. W przeciwnym wypadku – tzn. w sytuacji, gdy zakład w żaden sposób nie uregulował kwestii rozliczeń delegacji zagranicznych – ani w wewnętrznych aktach normatywnych, ani umowie o pracę – zwolnienie podatkowo-składkowe może być kwestionowane.

**Podstawa prawna:**

- art. 21a CzasKierU,
- art. 77<sup>5</sup> § 3–5 KP.

## 7. Stawki procentowe niezbędne do obliczania wynagrodzenia pracownika

*Anna Kopyś*

Wysokość składek na ubezpieczenia emerytalne, rentowe, chorobowe i wypadkowe ustalona została w formie stóp procentowych. Należne kwoty składek na ubezpieczenia spo-

łeczne podlegają zaokrągleniu do pełnych groszy w górę, jeżeli końcówka jest równa lub wyższa od 0,50 grosza lub w dół, jeżeli jest niższa od 0,50 grosza.

**Tabela 3.** Wysokość składek na ubezpieczenia emerytalne, rentowe, chorobowe i wypadkowe

Rodzaj ubezpieczenia	Stawka łącznie	Finansowana przez pracodawcę	Finansowana przez pracownika
Emerytalne	19,52%	9,76%	9,76%
Rentowe	8,00%	6,5%	1,5%
Chorobowe	2,45%	–	2,45%
Wypadkowe	*	–	–
Zdrowotne	9%	–	9%

\* Stopa procentowa składki na ubezpieczenie wypadkowe ustalana jest indywidualnie na podstawie załączników Nr 1 i Nr 2 do rozporządzenia w sprawie różnicowania stopy procentowej składki na ubezpieczenie społeczne z tytułu wypadków przy pracy i chorób zawodowych, w zależności od zagrożeń zawodowych i ich skutków.

Obowiązkiem płatnika jest pobieranie miesięcznych zaliczek według stawki 18% i stosowanie do świadczeń pracownika za dany miesiąc ustawowych kosztów uzyskania przychodu. Ustawa podatkowa nie pozostawia pracodawcy dowolności w uwzględnianiu bądź nieuwzględnianiu kosztów uzyskania przychodów. Nie można zatem pomniejszyć pracownikowi kosztów uzyskania przychodu z jednego ze stosunków pracy nawiązanego z tym samym pracodawcą lub z innym zakładem pracy. Aktualne koszty uzyskania przychodów wynoszą:

Z jednego stosunku pracy	Miesięcznie	111,25 zł
	Rocznie	1335 zł
Z kilku stosunków pracy	Nie może przekroczyć rocznie	2002,05 zł
Z jednego stosunku pracy dla dojeżdżających	Miesięcznie	139,06 zł
	Rocznie	1668,72 zł
Z kilku stosunków pracy dla dojeżdżających	Nie może przekroczyć rocznie	2502,56 zł

Od 1.1.2009 r. niezmiennie obowiązuje skala podatkowa przewidująca tylko dwie stawki podatkowe – 18% i 32%.