



Artykuł pochodzi z najnowszego wydania e-Kompendium 2020 r.  
(stan prawny na 01 marca 2020 r.)

**Aktualizacja publikacji na cały 2020 r.: Gratis**

---

**Aktualizacja  
na cały 2020 r.  
GRATIS**

**e-Publikacja  
Pracownicze Plany Kapitałowe  
GRATIS**

## **Wypłata wynagrodzenia po ustaniu zatrudnienia a koszty uzyskania przychodu i ulga podatkowa**

---

Z przepisów art. 32 ust. 3 ustawy o pdof wynika, że zaliczki obliczone według skali podatkowej za miesiące od stycznia do grudnia zmniejsza się o kwotę stanowiącą 1/12 kwoty zmniejszającej podatek, pod warunkiem, że pracownik złożył pracodawcy oświadczenie PIT-2.



---

**Ministerstwo Finansów w interpretacji indywidualnej  
z dnia 30 listopada 2012 r. (nr DD3/033/22/OBQ/12/PK-463)**

uznało, że płatnik nie może stosować w takiej sytuacji kwoty zmniejszającej  
**podatek:**

„(...)

w przypadku ustania stosunku pracy, strony tego stosunku nie są już dla siebie "pracownikiem" i "zakładem pracy" stosownie do art. 32 ust. 3 ustawy. Z tych względów od wypłat wynikających ze stosunku pracy dokonywanych po ustaniu tego stosunku płatnik ma obowiązek poboru zaliczek, jednak, wbrew twierdzeniu Wnioskodawcy, nie posiada już uprawnienia do zmniejszenia zaliczki o 1/12 kwoty zmniejszającej podatek (...).

Powyższe stanowisko zostało jednak zakwestionowane przez:

- ⇒ Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie  
w wyroku z dnia 18 września 2013 r. (sygn. akt III SA/Wa 811/13), a następnie  
przez
- ⇒ Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 08 marca 2016 r.,  
(sygn. II FSK 41/14)

W wyroku WSA, sąd stwierdził, że jeżeli nie doszło do zmiany stanu faktycznego, to sam fakt ustania stosunku pracy powodujący, że strony tego stosunku przestają być dla siebie "pracownikiem" i "zakładem pracy" **nie oznacza, że płatnik traci uprawnienie do pomniejszenia zaliczki o 1/12 kwoty zmniejszającej podatek** od wypłaconego wynagrodzenia za ostatni miesiąc obowiązującej umowy o pracę. NSA potwierdził prawo do stosowania kwoty zmniejszającej podatek w omawianej sytuacji.



---

W związku z powyższymi wyrokami sądów, **Minister Finansów zajął ponownie stanowisko** odnośnie stosowania kwoty zmniejszającej podatek po ustaniu zatrudnienia, w którym czytamy, że:

„(...)

Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z dnia 08 marca 2016 r. sygn. akt II FSK 41/14 oddalił skargę kasacyjną Ministra Finansów od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 18 września 2013 r. sygn. akt III SA/Wa 811/13 na zmianę interpretacji z dnia 30 listopada 2012 r. nr DD3/033/22/OBQ/12/PK-463. Zatem utrzymany w mocy wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 18 września 2013 r. uchylający przedmiotową zmianę interpretacji jest ostateczny i nie podlega zaskarżeniu.

Zgodnie z wyrokiem WSA w Warszawie - jeżeli nie doszło do zmian stanu faktycznego wynikającego z oświadczenia określonego w art. 32 ust. 3 u.p.d.o.f. to sam fakt ustania stosunku pracy powodujący, że strony tego stosunku przestają być dla siebie 'pracownikiem' i 'zakładem pracy' nie oznacza, że płatnik traci uprawnienie do pomniejszenia zaliczki o 1/12 kwoty zmniejszającej podatek od wypłaconego wynagrodzenia za ostatni miesiąc obowiązującej umowy o pracę. Skarżąca nadal wypłaca wynagrodzenie z tytułu stosunku pracy, a więc jako zakład pracy natomiast podatnik, którym jest były pracownik nie powiadomił o zmianach stanu faktycznego wynikającego z oświadczenia, bowiem stan ten nie uległ zmianie.

W związku z powyższym Minister Finansów w zaskarżonej zmianie interpretacji naruszył przepis art. 32 ust. 4 u.p.d.o.f. w zw. z art. 32 ust. 3 u.p.d.o.f. poprzez ich błędną wykładnię polegającą na uznaniu, że w świetle przedstawionego stanu faktycznego Skarżąca nie powinna zmniejszać należnej zaliczki na podatek dochodowy o 1/12 kwoty wolnej od podatku«.



Podkreślić należy, że przedmiotowy wyrok został wydany w indywidualnej sprawie, i wiąże ten Sąd oraz organ, którego działanie było przedmiotem zaskarżenia.

Stosowna adnotacja o uchyleniu przez WSA w Warszawie wskazanej w wystąpieniu zmiany interpretacji indywidualnej zostanie niezwłocznie zamieszczona w bazie SIP.

Jednocześnie, z uwagi na brak innych rozstrzygnięć sądów administracyjnych w zakresie możliwości zmniejszania przez płatnika zaliczki o 1/12 kwoty zmniejszającej podatek w przypadku wypłaty wynagrodzenia po ustaniu stosunku pracy, Ministerstwo Finansów prezentuje stanowisko w tym zakresie tożsame z powołanym wyrokiem sądu administracyjnego".

Wobec powyższych wyroków sądów jak i stanowiska Ministra Finansów należy przyjąć, iż wypłacając byłemu pracownikowi wynagrodzenie po ustaniu stosunku pracy, **koszty uzyskania przychodu powinny być stosowane w wysokości takiej w jakiej były stosowane w okresie zatrudnienia** (bez pomniejszania ich do kosztów podstawowych).

Powyższe potwierdził m.in.:



---

### **Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z dnia 14 maja 2019 r.:**

**sygn. 0114-KDIP3-2.4011.162.2019.2.JG1**, w której czytamy:

„(...)

w świetle omawianych przepisów oraz przedstawionego stanu faktycznego uznać należy, że od **wypłacanych byłym pracownikom** świadczeń dodatkowego wynagrodzenia rocznego, należnych z tytułu uprzednio łączącego strony stosunku pracy, były pracodawca (Wnioskodawca) – jako płatnik – powinien obliczyć i pobrać zaliczkę na podatek dochodowy z zastosowaniem miesięcznych kosztów uzyskania przychodów ze



stosunku pracy oraz pomniejszyć zaliczkę o kwotę stanowiącą 1/12 kwoty zmniejszającej podatek (...).



---

**Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej  
z dnia 25 maja 2017 r.:**

**sygn. 0112-KDIL3-1.4011.43.2017.1.AMN**, w której czytamy:

„(...)

istotne jest, aby w chwili wypłaty wynagrodzenia z tytułu stosunku pracy nadal były spełnione warunki, od których ustawodawca uzależnia prawo do zmniejszenia zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych. Zatem jeżeli nie doszło do zmian stanu faktycznego wynikającego z oświadczenia określonego w art. 32 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, to sam fakt ustania stosunku pracy powodujący, że strony tego stosunku przestają być dla siebie „pracownikiem” i „zakładem pracy” nie oznacza, że płatnik traci uprawnienie do pomniejszenia zaliczki o 1/12 kwoty zmniejszającej podatek od wypłaconego wynagrodzenia i innych świadczeń wynikających z umowy o pracę obowiązującej przed rozwiązaniem stosunku pracy, bowiem płatnik nadal wypłaca wynagrodzenie czy inne świadczenia z tytułu stosunku pracy, a więc jako zakład pracy. Wobec powyższego sam fakt ustania stosunku pracy nie powoduje, że wygasa zobowiązanie pracodawcy do zmniejszania zaliczki o 1/12 kwoty zmniejszającej podatek wynikające ze złożonego przez pracownika PIT-2. (...).”



### **Przykład**

W dniu 31 grudnia 2019 r. rozwiązano z pracownikiem umowę o pracę. Z dniem 31 marca 2020 r. **wypłacone zostanie byłemu pracownikowi dodatkowe wynagrodzenie roczne** w wysokości: 3 500 zł.

W okresie zatrudnienia u pracownika stosowano podwyższone koszty uzyskania przychodu w wysokości: 300 zł oraz kwotę zmniejszającą podatek: 43,76 zł.

**Rozliczenie składkowo-podatkowe** wypłaconego dodatkowego wynagrodzenia rocznego

| <b>L.p.</b> | <b>Opis</b>  | <b>Kwota</b>       |
|-------------|--|--------------------|
| <b>1.</b>   | <b>Dodatkowe wynagrodzenie roczne:</b>   | <b>3 500,00 zł</b> |
| 2.          | Podstawa wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne:   | 3 500,00 zł        |
| 3.          | <b>Składki na ubezpieczenia społeczne:</b><br>emerytalna: 9,76% (341,60 zł)<br>rentowa: 1,5% (52,50 zł)<br>chorobowa: 2,45% (85,75 zł) | 479,85 zł          |
| 4.          | Podstawa wymiaru składki na ubezpieczenie zdrowotne:<br>(3 500 zł – 479,85 zł)   | 3 020,15 zł        |
| 5.          | <b>Składka na ubezpieczenie zdrowotne do pobrania:</b><br>(3 020,15 zł x 9%)   | 271,81 zł          |
| 6.          | Składka na ubezpieczenie zdrowotne do odliczenia od podatku:<br>(3 020,15 zł x 7,75%)  | 234,06 zł          |
| 7.          | Koszty uzyskania przychodu:  | 300 zł             |
| 8.          | Podstawa obliczenia zaliczki na podatek, po zaokrągleniu do pełnych złotych<br>(3 500 zł – 300 zł – 479,85 zł)                         | 2 720,00 zł        |
| 9.          | Zaliczka na podatek dochodowy:<br>(2 720 zł x 17% - 43,76 zł)  | 418,64 zł          |
| 10.         | <b>Zaliczka na podatek dochodowy do US:</b><br>(418,64 zł – 234,06 zł)   | 185,00 zł          |
| <b>11.</b>  | <b>Do wypłaty:</b><br>(3 500 zł – 479,85 zł – 271,81 zł – 185 zł)  | <b>2 563,34 zł</b> |



*Pracodawca z własnych środków opłaca część składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe oraz całą składkę na ubezpieczenie wypadkowe.*

*Ponadto opłaca składki na Fundusz Pracy i FGŚP, o ile były pracownik nie osiągnął wieku wynoszącego co najmniej 55 lat - kobieta i co najmniej 60 lat – mężczyzna.*