

Zwrot kosztów przejazdu pracownika taksówką w celach służbowych jako przychód ze stosunku pracy

OMÓWIENIE WYROKU NSA Z 19.11.2024, II FSK 230/22



OMÓWIENIE WYROKU NSA Z 19.11.2024, II FSK 230/22

Stan faktyczny (wniosek o wydanie int. indywidualnej):

Pracodawca (szpital) zwraca pracownikom w całości koszty związane ze służbowymi przejazdami taksówkami.

Przez służbowe przejazdy szpital rozumie:

- przejazdy w celach spotkań z organami współpracującymi ze szpitalem np. NFZ, US, ZUS, banki, sądy, urzędy, itp. (spotkania z kontrahentami) w obrębie miejscowości, w której znajduje się siedziba szpitala (przejazdy taksówkami z siedziby szpitala do miejsca docelowego i z powrotem, z miejsca zamieszkania pracownika do miejsca docelowego i z powrotem)
- przejazdy w czasie delegacji krajowych/zagranicznych (przejazdy taksówkami z siedziby szpitala na lotnisko/dworzec kolejowy lub autobusowy i z powrotem lub przejazd z miejsca zamieszkania pracownika na lotnisko/dworzec kolejowy lub autobusowy i z powrotem, przejazdy z hoteli na miejsce spotkań i z powrotem)
- sporadycznie z przejazdów taksówkami na konferencję na terenie województwa pomorskiego korzysta Dyrektor lub Z-cy Dyrektora

OMÓWIENIE WYROKU NSA Z 19.11.2024, II FSK 230/22

Stan faktyczny (wniosek o wydanie int. indywidualnej):

W przeważającej części dotyczy to podróży służbowych pracownika w celu przewiezienia materiału do przeszczepu. Delegację, w ramach której następuje pobranie i dostarczenie materiału do przeszczepu, określa procedura. Procedura ta wymaga szybkiego dostarczenia materiału. Proces odbywa się w różnych godzinach i częstokroć osoba realizująca dostarczenie ww. materiału musi skorzystać z taxi (z portu lotniczego do siedziby szpitala) celem szybkiego dostarczenia materiału, a następnie udając się do domu również taksówką - celem bezpiecznego powrotu do domu. [...] Transport musi przebiegać jak najszybszą drogą bez opóźnień. W części przypadków, ze względu na miejsce zamieszkania pracownika i godzinę przejazdu, skorzystanie z komunikacji publicznej nie jest możliwe lub jest znacznie utrudnione. Zagraża często bezpieczeństwu pracownika i przewożonego materiału do celów przeszczepu.

OMÓWIENIE WYROKU NSA Z 19.11.2024, II FSK 230/22

Istota sporu:

- ❖ Czy otrzymywane przez pracowników kwoty, tytułem zwrotu kosztów przejazdu taksówkami w celach służbowych, stanowią przychód pracownika ze stosunku pracy, od którego skarżący jako płatnik, powinien pobrać zaliczkę na podatek dochodowy od osób fizycznych?

OMÓWIENIE WYROKU NSA Z 19.11.2024, II FSK 230/22

Przepisy (ustawa o PIT):

Art. 11. 1. Przychodami (...) są otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń.

Art. 12. 1. Za przychody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, 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 wypłat i świadczeń, a w szczególności: wynagrodzenia zasadnicze, wynagrodzenia za godziny nadliczbowe, różnego rodzaju dodatki, nagrody, ekwiwalenty za niewykorzystany urlop i wszelkie inne kwoty niezależnie od tego, czy ich wysokość została z góry ustalona, a ponadto świadczenia pieniężne ponoszone za pracownika, jak również wartość innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych.

Art. 32. 1. Zakłady 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, z pracy nakładczej lub ze spółdzielczego stosunku pracy, z zasiłków pieniężnych z ubezpieczenia społecznego wypłacanych przez zakłady pracy lub z tytułu udziału w nadwyżce bilansowej wypłacanej w spółdzielniach pracy.

OMÓWIENIE WYROKU NSA Z 19.11.2024, II FSK 230/22

Wyrok WSA w Gdańsku z 21.12.2021 r., sygn. I SA/Gd 971/21

- W realiach rozpoznawanej sprawy znajdują zastosowanie poglądy prawne wyrażone przez Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 8 lipca 2014 r., sygn. akt K 7/13. Wykładnia przepisów art. 12 ust. 1 w związku z art. 11 ust. 1 oraz art. 12 ust. 3 w związku z art. 11 ust. 2-2b u.p.d.o.f. dokonana przez Trybunał (...) w ma charakter uniwersalny i znajduje zastosowanie nie tylko w sprawach dotyczących przychodów pracowniczych z tytułu nieodpłatnych świadczeń, których wprost wyrok ten dotyczy.
- W niniejszej sprawie uzyskiwanie świadczenia od pracodawcy w związku z wykorzystywaniem transportu taksówką do celów służbowych (...) nie jest realizowane w interesie pracownika, lecz w interesie pracodawcy. [przejazdy służbowe związane z potrzebą lokalnego przemieszczania się nie obejmują dojazdów pracowników z pracy i do pracy].
- Kwoty zwrotu wydatków za służbowe przejazdy taksówkami, nie stanowią przychodu w rozumieniu art. 11 ust. 1 i art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f. i powinny być neutralne podatkowo, albowiem pracownik nie uzyskuje żadnej realnej korzyści majątkowej, a jedynie zwrot kosztów jakie poniósł opłacając przejazd taksówką tj. rekompensatę kosztów, których pracownik nie poniósłby, gdyby nie wyrażne działanie w interesie pracodawcy. (...) W niniejszej sprawie nie mamy do czynienia ze zwrotem wydatków, które pracownik musiałby ponieść w związku ze swoimi potrzebami.

OMÓWIENIE WYROKU NSA Z 19.11.2024, II FSK 230/22

Wyrok WSA w Gdańsku z 21.12.2021 r., sygn. I SA/Gd 971/21

- Zwrot kosztów otrzymany za to świadczenie [pracownika na rzecz pracodawcy] nie jest dla pracownika wypłatą pieniężną, świadczeniem w naturze czy też ich ekwiwalentem w rozumieniu art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f. (...) Jakkolwiek nie wynika to wprost z brzmienia przepisu art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f., to jednak za przychody podatkowe mogą być uznane tylko takie świadczenia, które nie mają charakteru zwrotu wydatków. Przychód jest bowiem w istocie określonym przyrostem majątkowym, a zatem jego otrzymanie musi mieć charakter definitywny.
- Przepisy prawa pracy nie nakładają na pracownika obowiązku ponoszenia za pracodawcę wydatków związanych ze świadczeniem pracy. Wszelkie koszty związane ze świadczeniem pracy przez pracownika, szczególnie dotyczące organizacji pracy w sposób zapewniający pełne wykorzystanie czasu pracy, czyli zgodnie z przepisami art. 94 pkt 2 i 4 Kodeksu pracy, pokrywa bowiem pracodawca [tak m.in. w wyroku NSA z dnia 16 października 2019 r., sygn. akt II FSK 3531/17].

OMÓWIENIE WYROKU NSA Z 19.11.2024, II FSK 230/22

Wyrok WSA w Gdańsku z 21.12.2021 r., sygn. I SA/Gd 971/21

- W ocenie Sądu tak jak niekonstytucyjne byłoby przyjęcie wykładni art. 12 ust.1 u.p.d.o.f. uznającej za przychód (i w konsekwencji opodatkowującej) jako "inne świadczenie niepieniężne" otrzymanego przez pracownika świadczenia, którego otrzymanie nie stanowiło dla tego podatnika korzyści majątkowej (o czym przesądził w ww. wyroku Trybunał Konstytucyjny), tak również niekonstytucyjne byłoby przyjęcie wykładni art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f. uznającej za przychód pracownika ze stosunku służbowego, stosunku pracy itd. otrzymaną przez tego pracownika kwotę tytułem zwrotu kosztów dojazdu taksówką do celów służbowych i wobec braku możliwości zwiększenia kosztów uzyskania przychodów z tego źródła przychodów (art. 22 ust. 2 i 11u.p.d.o.f.) opodatkowanie całej tej kwoty podatkiem dochodowym jako dochód w sytuacji, gdy jej otrzymanie - w związku z tym, że stanowiło jedynie pokrycie zubożenia pracownika - nie stanowiło dla tego podatnika korzyści majątkowej.

OMÓWIENIE WYROKU NSA Z 19.11.2024, II FSK 230/22

Wyrok TK z 8 lipca 2014 r., sygn. akt K 7/13

- (4.2.4) Należy przyjąć, że za przychód pracownika mogą być uznane świadczenia, które:
 - po pierwsze, zostały spełnione za zgodą pracownika (skorzystał z nich w pełni dobrowolnie),
 - po drugie, zostały spełnione w jego interesie (a nie w interesie pracodawcy) i przyniosły mu korzyść w postaci powiększenia aktywów lub uniknięcia wydatku, który musiałby ponieść,
 - po trzecie, korzyść ta jest wymierna i przypisana indywidualnemu pracownikowi (nie jest dostępna w sposób ogólny dla wszystkich podmiotów).
- (3.4.3) O ile w wypadku świadczenia pieniężnego przysporzenie jest niewątpliwe i niejako bezwarunkowe (zawsze oznacza zwiększenie aktywów), o tyle „inne nieodpłatne świadczenia” na rzecz pracownika mogą być uznane za jego dochód, w rozumieniu u.p.d.o.f., tylko pod warunkiem, że rzeczywiście pozwoliły mu uniknąć wydatków.

OMÓWIENIE WYROKU NSA Z 19.11.2024, II FSK 230/22

Wyrok NSA 19.11.2024 r., II FSK 230/22

❖ Istota rozstrzygnięcia:

Przychód ze stosunku pracy w rozumieniu art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f. stanowi również dokonywany przez pracodawcę zwrot pracownikowi kosztów przejazdu czy dojazdu w ramach polecenia służbowego, i to niezależnie od tego, czy dotyczy on wydatków związanych z przejazdem lub dojazdem taksówką czy środkami komunikacji miejskiej lub własnym środkiem transportu oraz czy za wyborem danego rodzaju przejazdu lub dojazdu przemawiały względy bezpieczeństwa lub skrócenia czasu jego trwania.

OMÓWIENIE WYROKU NSA Z 19.11.2024, II FSK 230/22

Wyrok NSA 19.11.2024 r., II FSK 230/22

- Do świadczenia w postaci zwrotu kosztów przejazdu czy dojazdu nie mają zastosowania kryteria, o których mowa w wyroku TK z 8 lipca 2014 r., K 7/13. Pogląd wyrażony w tym wyroku ma zastosowanie wyłącznie do świadczeń niepieniężnych. Przy czym świadczeniem niepieniężnym nie jest zwrot kosztów przejazdów taksówkami. (...) **Uzyskiwane w formie pieniężnej przez pracownika od pracodawcy świadczenia bezwarunkowo prowadzą do przysporzenia majątkowego, tj. dochodu po stronie pracownika.** (...) Kwoty te traktować należy, jako podlegające opodatkowaniu, dodatki do wynagrodzenia. Pracownik otrzymuje bowiem określoną kwotę środków pieniężnych, którą może wykorzystać zgodnie z jej celem...
- Zwrot kosztów przejazdu taksówkami stanowi dla wszystkich wskazanych we wniosku pracowników przychód w rozumieniu art. 12 ust. 1u.p.d.o.f. W okolicznościach niniejszej sprawy przychód ten może natomiast korzystać ze zwolnienia z opodatkowania na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. a) ww. ustawy wyłącznie w sytuacji zwrotu udokumentowanych kosztów przejazdu taksówkami pracownikom w podróży służbowej korzystającym z takiego przejazdu w miejscowości docelowej (innej niż miejscowość rozpoczęcia podróży) w związku z uzasadnioną potrzebą w celu przewiezienia materiału do przeszczepu.

OMÓWIENIE WYROKU NSA Z 19.11.2024, II FSK 230/22

Wyrok NSA 19.11.2024 r., II FSK 230/22

- Ze zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 16 u.p.d.o.f. korzysta, co do zasady, jedynie kwota ryczału wynikającego z rozporządzenia MPiMS z 29.01.2013 r. (...). Kwota wypłacona ponad [ten] ryczałt stanowi natomiast przychód pracownika podlegający opodatkowaniu PIT nawet w sytuacjach, w których była ona w rzeczywistości wyższa... [Zatem] gdy pracownicy odbywający podróż służbową (...) w celu przewiezienia materiału do przeszczepu korzystają w miejscowości docelowej, **innej niż miejscowość rozpoczęcia podróży**, z taksówek, otrzymany zwrot poniesionych wydatków w udokumentowanej wysokości stanowi dla nich przychód zwolniony z opodatkowania na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. a). W takim przypadku uznać należy, że przedmiotowe koszty mogą stanowić inne wydatki określone lub uznane przez pracodawcę odpowiednio do uzasadnionych potrzeb, wymienione w § 2 pkt 2 lit. d) ww. rozporządzenia.
- Odmienne zaś należy rozpatrywać sytuację związaną z wydatkami na przejazdy **w obrębie miejscowości, w której znajduje się siedziba skarżącego, stałe miejsce pracy lub miejsce zamieszkania pracownika**, tj. zarówno w trakcie delegacji krajowych czy zagranicznych, przejazdy z siedziby szpitala lub z miejsca zamieszkania na lotnisko lub dworzec kolejowy bądź autobusowy i z powrotem, jak i w trakcie przejazdów w celach spotkań z organami współpracującymi ze szpitalem oraz przejazdów na szkolenia i konferencje. (...) Zwrot tych wydatków przez pracodawcę pracownikowi stanowi przychód podlegający opodatkowaniu, do którego nie ma zastosowania zwolnienie wynikające z art.21 ust. 1 pkt 16 u.p.d.o.f.

OMÓWIENIE WYROKU NSA Z 19.11.2024, II FSK 230/22

❖ Art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. a

Wolne od podatku dochodowego są diety i inne należności za czas podróży służbowej pracownika - do wysokości określonej w odrębnych ustawach lub w przepisach wydanych przez ministra właściwego do spraw pracy 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...

❖ Art. 77⁵ Kodeksu pracy

§ 1. Pracownikowi wykonującemu na polecenie pracodawcy zadanie służbowe poza miejscowością, w której znajduje się siedziba pracodawcy, lub poza stałym miejscem pracy przysługują należności na pokrycie kosztów związanych z podróżą służbową.

❖ Rozporządzenie MPiPS z 29.01.2013 r.

§ 2. Z tytułu podróży krajowej oraz podróży zagranicznej, odbywanej w terminie i miejscu określonym przez pracodawcę, pracownikowi przysługują:

- ✓ Diety
- ✓ Zwrot kosztów przejazdów, dojazdów środkami komunikacji miejscowej, noclegów, innych niezbędnych udokumentowanych wydatków, określonych lub uznanych przez pracodawcę odpowiednio do uzasadnionych potrzeb.

OMÓWIENIE WYROKU NSA Z 19.11.2024, II FSK 230/22

Wyrok NSA 19.11.2024 r., II FSK 230/22

- Podobnie, zwolnienie w podatku dochodowym od osób fizycznych dotyczy zwrotu kosztów poniesionych przez pracownika z tytułu używania pojazdów stanowiących własność pracownika, dla potrzeb zakładu pracy, w jazdach lokalnych, zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 23b u.p.d.o.f. Nie powinno więc także budzić wątpliwości, że otrzymywanie tego rodzaju świadczeń pieniężnych, zgodnie z wolą ustawodawcy, jest równoznaczne z osiąganiem przychodu. W przeciwnym razie (...) niecelowe) byłoby objęcie ich zwolnieniem z opodatkowania.

❖ Art. 21 ust. 1 pkt 23b

Wolny od podatku dochodowego jest zwrot kosztów poniesionych przez pracownika z tytułu używania pojazdów stanowiących własność pracownika, dla potrzeb zakładu pracy, w jazdach lokalnych, jeżeli obowiązek ponoszenia tych kosztów przez zakład pracy albo możliwość przyznania prawa do zwrotu tych kosztów wynika wprost z przepisów innych ustaw - do wysokości miesięcznego ryczału pieniężnego albo do wysokości nieprzekraczającej kwoty ustalonej przy zastosowaniu stawek za 1 kilometr przebiegu pojazdu, określonych w odrębnych przepisach wydanych przez właściwego ministra, jeżeli przebieg pojazdu, z wyłączeniem wypłat ryczału pieniężnego, jest udokumentowany w ewidencji przebiegu pojazdu prowadzonej przez pracownika; przepis art. 23 ust. 7 stosuje się odpowiednio.

Niejednolite orzecznictwo NSA!

OMÓWIENIE WYROKU NSA Z 19.11.2024, II FSK 230/22

Wyrok NSA 19.11.2024 r., II FSK 230/22

- ustawodawca w art. 21 ust. 1 pkt 10, 11, 11a, 11b, 13 u.p.d.o.f. ustanowił zwolnienie dla świadczeń w tym także wypłat pieniężnych, otrzymywanych przez pracowników od pracodawców, które ponoszone są w celu prawidłowego wykonania przez pracowników obowiązków wchodzących w zakres wykonywanej pracy, a także w celu wypełnienia obowiązków obciążających pracodawców na podstawie przepisów prawa, które mieszczą się w zakresie obowiązku prawidłowego zorganizowania pracy. **Świadczenia te mają wspólną cechę, a mianowicie ponoszone są w interesie pracodawcy i służą prawidłowej realizacji zadań zleconych pracownikowi.** Objęcie tych świadczeń zwolnieniem od podatku oznacza, że **wskazana cecha świadczeń na rzecz pracowników sama w sobie nie jest wystarczającą przesłanką do uznania, że świadczenia te nie mieszczą się w zakresie art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f.** Dlatego okoliczność, dokonywania przedmiotowego świadczenia przez pracodawcę w celu właściwego zorganizowania wykonania pracy nie może, w ocenie NSA być uznana za okoliczność skutkującą wyłączeniem [tak też NSA w wyrokach: z 17.06.2020 r., II FSK 717/20 i z 25.02.2020 r., II FSK 642/18]

OMÓWIENIE WYROKU NSA Z 19.11.2024, II FSK 230/22

Przykładowe kategorie innych świadczeń pracowniczych zwolnionych z podatku PIT (art. 21)

- ✓ wartość ubioru służbowego (umundurowania), jeżeli jego używanie należy do obowiązków pracownika, lub ekwiwalentu pieniężnego za ten ubiór (pkt 10)
- ✓ 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 przepisów wykonawczych wydanych na podstawie tych ustaw (pkt 11)
- ✓ świadczenia rzeczowe i ekwiwalenty za te świadczenia, wynikające z zasad bezpieczeństwa i higieny pracy, w tym ze względu na szczególne warunki i charakter pełnionej służby, przysługujące osobom pozostającym w stosunku służbowym, przyznane na podstawie odrębnych ustaw lub przepisów wykonawczych wydanych na podstawie tych ustaw (pkt 11a)
- ✓ wartość otrzymanych przez pracownika od pracodawcy bonów, talonów, kuponów lub innych dowodów uprawniających do uzyskania na ich podstawie posiłków, artykułów spożywczych lub napojów bezalkoholowych, w przypadku gdy pracodawca, mimo ciążącego na nim obowiązku wynikającego z przepisów o bezpieczeństwie i higienie pracy, nie ma możliwości wydania pracownikom posiłków, artykułów spożywczych lub napojów bezalkoholowych (11b)
- ✓ ekwiwalenty pieniężne za używane przez pracowników przy wykonywaniu pracy narzędzia, materiały lub sprzęt, stanowiące ich własność

Dziękuję za uwagę

