

- **Zwrot kosztów przejazdu taksówkami w celach służbowych jako przychód ze stosunku pracy – Jarosław Szatański, MF)**

Wyrok NSA z 19 listopada 2024, II FSK 230/22

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.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Definicja przychodów zawarta w art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f. ma charakter ogólny i ma zastosowanie do wszystkich źródeł przychodów wskazanych w art. 10 ust. 1 ww. ustawy, a przy tym może być modyfikowana jedynie przez zawarte w ww. ustawie definicje przychodów z poszczególnych źródeł wymienionych w art. 10 ust. 1 tejże ustawy. Taką definicją jest np. zawarta w art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f. definicja przychodów ze stosunku pracy. Dokonując kwalifikacji określonego świadczenia do przychodów ze stosunku pracy należy zatem czynić to z zastosowaniem art. 11 ust. 1 i art. 12 ust. 1 powołanej ustawy. (...) Katalog użyty w tym ostatnim przepisie ma charakter przykładowy, na co wskazuje użyty zwrot "w szczególności". Oznacza to, że przychodami ze stosunku pracy są wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne oraz świadczenia nieodpłatne, mające swoje źródło w łączącym pracownika z pracodawcą stosunku pracy lub stosunku pokrewnym. Ponadto treść tego przepisu wskazuje, że do przychodów pracownika zaliczyć należy praktycznie wszystkie otrzymane przez niego od pracodawcy świadczenia. Są nimi bowiem nie tylko wynagrodzenia, czyli świadczenia wprost wynikające z zawartej umowy o pracę, ale również wszystkie inne przychody (świadczenia), niezależnie od podstawy ich wypłaty, jeżeli w jakikolwiek sposób wiążą się z faktem wykonywania pracy.

Niewątpliwie zatem 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.

(...) wbrew stanowisku Sądu pierwszej instancji, do świadczenia w postaci zwrotu kosztów przejazdu czy dojazdu nie mają zastosowania kryteria, o których mowa w wyroku Trybunału Konstytucyjnego 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. Tego rodzaju przysporzenie jest świadczeniem pieniężnym, a co za tym idzie jego rozpatrywanie w kontekście kryteriów wskazanych w wyroku Trybunału Konstytucyjnego jest bezprzedmiotowe. (...) Uzyskiwane w formie pieniężnej przez pracownika od pracodawcy świadczenia bezwarunkowo prowadzą do przysporzenia majątkowego, tj. dochodu po stronie pracownika. (...)

Pracodawca uregulował opodatkowanie niektórych przychodów związanych z wydatkami na podróże służbowe. Przy zastosowaniu obowiązku podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych, wprowadził zwolnienie podatkowe skutkujące określonymi preferencjami dla pracowników. Otóż zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. a) u.p.d.o.f. wolne od podatku dochodowego są diety i inne należności za czas podróży służbowej pracownika, do wysokości określonej w odrębnych ustawach lub w przepisach (...) Oznacza to, że zwolnienie przysługuje wyłącznie pod warunkiem, że pracownik odbywa podróż służbową w rozumieniu przepisów Kodeksu pracy. (...) Podróżą służbową jest taki wyjazd, który odbywa się na polecenie pracodawcy i jest związany ze świadczeniem pracy poza miejscowością, w której znajduje się siedziba pracodawcy lub poza stałym miejscem pracy.

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 (...).

Reasumując, zwrot kosztów przejazdu taksówkami stanowi dla wszystkich wskazanych we wniosku pracowników przychód w rozumieniu art. 12 ust. 1 u.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 przeszczeput. (...)

Objęcie świadczeń w postaci zwrotu wydatków w określonych okolicznościach zwolnieniami od podatku ustanowionymi w przepisach art. 21 ust. 1 ustawy świadczy o tym, że świadczenia te jako konkretne przysporzenia majątkowe stanowią przychód w rozumieniu ww. ustawy. W przeciwnym razie, skoro w ogóle nie powstawałyby w stosunku do nich obowiązki podatkowe, niemożliwe (niecelowe) byłoby objęcie ich zwolnieniem z opodatkowania.

Poza tym (...) ustawodawca 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 tego świadczenia spod działania przepisu art. 12 ust. 1 ww. ustawy.

Wyroki powiązane

wyrok TK z 8 lipca 2014 r., sygn. akt 7/14

wyrok WSA w Gliwicach z 8 lipca 2019 r., sygn. akt I SA/Gl 248/19

wyrok NSA z 25 lutego 2020 r., sygn. akt II FSK 642/18

wyrok NSA z 17 czerwca 2020 r., sygn. akt II FSK 717/20

Przepisy

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz. U. z 2025 r. poz. 163, z późn. zm.)

Art. 11 ust. 1. Przychodami, z zastrzeżeniem art. 14-15, art. 17 ust. 1 pkt 6, 9, 10 w zakresie realizacji praw wynikających z pochodnych instrumentów finansowych, pkt 11, art. 19, art. 25b, art. 30ca, art. 30da i art. 30f, 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 ust. 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. 21 ust. 1 pkt 10, 11, 11a, 11b, 13, 16, 16a i 23b

1. Wolne od podatku dochodowego są:

(...) 10) wartość ubioru służbowego (umundurowania), jeżeli jego używanie należy do obowiązków pracownika, lub ekwiwalentu pieniężnego za ten ubiór;

11) 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;

11a) 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;

11b) 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; (...)

13) ekwiwalenty pieniężne za używane przez pracowników przy wykonywaniu pracy narzędzia, materiały lub sprzęt, stanowiące ich własność;

16) diety i inne należności za czas:

a) podróży służbowej pracownika,

b) podróży osoby niebędącej pracownikiem

- 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, z zastrzeżeniem ust. 13 i 15c; (...)

23b) 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 ryczałtu 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 ryczałtu pieniężnego, jest udokumentowany w ewidencji przebiegu pojazdu prowadzonej przez pracownika; przepis art. 23 ust. 7 stosuje się odpowiednio.

Ustawa z dnia 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy (t.j. Dz. U. z 2023, poz. 1465, z późn. zm.)

Art. 77⁵ § 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 Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 29 stycznia 2013 r. w sprawie należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 2190)

Główne problemy

1. Pojęcie przychodu oraz przychodów ze stosunku pracy.
2. Wyrok TK z 8 lipca 2014 r., sygn. akt 7/14.
3. Praktyka ustawodawcy w odniesieniu do zwolnień przedmiotowych w PIT. Wykładnia przepisów podatkowych w świetle regulacji z zakresu prawa pracy.