

POLSKI ŁAD – OBOWIĄZKI PŁATNIKÓW PIT OD 2022 ROKU

Jarosław Sekita

ZAGADNIENIA PODATKOWE

2. WYDANIE

POLSKI ŁAD – OBOWIĄZKI PŁATNIKÓW PIT OD 2022 ROKU

Jarosław Sekita

ZAGADNIENIA PODATKOWE

2. WYDANIE

Stan prawny na 21 stycznia 2022 r.

Wydawca
Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący
Kinga Zając

Opracowanie redakcyjne
Trzy kropki Joanna Maź

Projekt okładek serii
Wojtek Janikowski, Przemek Dębowski

prawolubni

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

Szanujmy prawo i własność
Więcej na www.legalnakultura.pl
Polska Izba Książki

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2022

ISBN 978-83-8286-056-6
2. wydanie

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.
Dział Praw Autorskich
01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33
tel. 728 313 462
e-mail: PL-ksiazki@wolterskluwer.com

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	9
Wstęp	11
Rozdział 1	
Pojęcie przychodu ze stosunku pracy. Zagadnienia ogólne.....	13
1.1. Ustawowa definicja przychodu ze stosunku pracy.....	13
1.2. Przychód ze stosunku pracy w świetle wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 8.07.2014 r. (K 7/13)	20
1.3. Świadczenie nieodpłatne – przywilej indywidualny, a nie powszechny	27
1.4. Odpłatność pracownika a brak przychodu	29
1.5. Źródło finansowania przychodów ze stosunku pracy	30
1.6. Moment uzyskania przychodu	31
1.7. Świadczenia dla członków rodziny pracownika	36
Rozdział 2	
Powstanie przychodu ze stosunku pracy na przykładach zdarzeń prawnych i gospodarczych	39
2.1. Abonamenty medyczne	39
2.2. Wykorzystywanie samochodu służbowego na cele prywatne pracownika oraz sfinansowanie przejazdów taksówkowych	42
2.3. Sfinansowanie przez pracodawcę biletów okresowych	51
2.4. Pożyczki	57
2.5. Posiłki wydawane pracownikom w trakcie wykonywania pracy	61
2.6. Wyjazdy integracyjne, wycieczki oraz kolacje świąteczne.....	71
2.7. Sport w zakładzie pracy.....	84
2.8. Poniesienie przez pracodawcę ciężaru zaległych składek ubezpieczenia społecznego i zdrowotnego oraz zwrot pracownikowi nienależnych składek ZUS i zdrowotnych.....	86
2.9. Ubezpieczenie OC.....	93
2.10. Prezenty z tytułu jubileuszu pracy oraz odejścia na emeryturę lub rentę	102

2.11. Świadczenia w związku z działalnością związkową	107
2.12. Pracownicze plany kapitałowe	109
2.13. Definiowanie przychodu w okresie pandemii COVID-19	110

Rozdział 3

Przychody z działalności wykonywanej osobiście	115
---	------------

Rozdział 4

Zwolnienia przedmiotowe	141
4.1. Odszkodowania	141
4.2. Odprawy pośmiertne i zasiłki pogrzebowe	158
4.3. Ubiór służbowy	162
4.4. Świadczenia BHP	167
4.5. Ekwiwalent za wykorzystanie majątku pracownika oraz refundacja kosztów pracy zdalnej	191
4.6. Zasiłki pracowników delegowanych	199
4.7. Transport zbiorowy	201
4.8. Podróże służbowe	203
4.9. Pracownicy mobilni i oddelegowani	218
4.10. Podróże osób niebędących pracownikami	229
4.11. Dochody osób wykonujących obowiązki społeczne i obywatelskie	234
4.12. Dodatek za rozłąkę	248
4.13. Zakwaterowanie pracowników	249
4.14. Wykorzystywanie samochodu pracownika na potrzeby pracodawcy	251
4.15. Zapomogi	261
4.16. Świadczenia na rzecz emerytów	273
4.17. Zakładowy fundusz świadczeń socjalnych	278
4.18. Dopłaty do wypoczynku dzieci i młodzieży	292
4.19. Podnoszenie kwalifikacji zawodowych	303
4.20. Odsetki za zwłokę	322
4.21. Świadczenia zapewniane w ramach rządowych programów i finansowane ze środków europejskich	324
4.22. Zwolnienie „bez PIT dla młodych”	326
4.23. Wynagrodzenie w przypadku nielegalnego zatrudnienia	331
4.24. Zwolnienie dla osób przenoszących do Polski miejsce zamieszkania	332
4.25. Zwolnienie dla rodziców rodzin 4+	335
4.26. Zwolnienie dla emerytów i rencistów	338

Rozdział 5

Koszty uzyskania przychodów	343
5.1. Koszty uzyskania przychodów ze stosunku pracy	343
5.2. Koszty z tytułu działalności wykonywanej osobiście	354
5.3. Koszty „autorskie”	356

Rozdział 6**Dochody opodatkowane w sposób ryczałtowy oraz świadczenia z tytułu**

promocji i reklamy	373
6.1. Wygrane w konkursach (grach) oraz sprzedaż premiowa	373
6.2. Promocja i reklama	394
6.3. Działania marketingowe instytucji finansowych	404
6.4. Podatek ryczałtowy od dochodów z działalności wykonywanej osobiście	407
6.5. Podatek ryczałtowy od odpaw i odszkodowań od spółek państwowych i samorządowych	415
6.6. Świadczenia na rzecz emerytów	423

Rozdział 7

Inne zagadnienia	425
7.1. Śmierć podatnika	425
7.2. Darowizna od pracodawcy (zleceniodawcy)	427

Rozdział 8

Pobór zaliczki i obowiązki sprawozdawcze.....	431
8.1. Określenie podmiotu będącego płatnikiem	431
8.2. Pobór zaliczki ze stosunku pracy.....	438
8.3. Pobór zaliczki od zasiłku chorobowego pracownika i zleceniobiorcy.....	457
8.4. Pobór zaliczki od dochodów z działalności wykonywanej osobiście.....	459
8.5. Zmodyfikowanie zasad poboru zaliczek od pracowników i zleceniobiorców w trakcie roku 2022	462
8.6. Działalność nieewidencjonowana (nierejestrowana)	467
8.7. Osoby skazane	468
8.8. Dochody z innych źródeł	468
8.9. Płatnik w przypadku świadczeń egzekwowanych.....	468
8.10. Obowiązki informacyjne pracodawców i innych płatników	469
8.11. Zwrot wynagrodzenia przez podatnika	475
8.12. Zmiana (korekta) rozliczeń podatkowych z tytułu składek ubezpieczenia społecznego (zdrowotnego) a obowiązki płatnika oraz inne przypadki korekty deklaracji podatkowych sporządzanych przez płatnika	480
8.13. Sukcesja obowiązków płatnika	485

Skorowidz haseł	491
------------------------------	------------

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty prawne

k.c.	– ustawa z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2020 r. poz. 1740 ze zm.)
k.p.	– ustawa z 26.06.1974 r. – Kodeks pracy (Dz.U. z 2020 r. poz. 1320 ze zm.)
k.r.o.	– ustawa z 25.02.1964 r. – Kodeks rodzinny i opiekuńczy (Dz.U. z 2020 r. poz. 1359)
k.s.h.	– ustawa z 15.09.2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz.U. z 2020 r. poz. 1526 ze zm.)
Konstytucja RP	– Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)
o.p.	– ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.)
Polski Ład	– ustawa z 29.10.2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2105 ze zm.)
pr. aut.	– ustawa z 4.02.1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych (Dz.U. z 2021 r. poz. 1062)
p.u.s.p.	– ustawa z 27.07.2001 r. – Prawo o ustroju sądów powszechnych (Dz.U. z 2020 r. poz. 2072 ze zm.)
RODO	– rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z 27.04.2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia dyrektywy 95/46/WE (ogólne rozporządzenie o ochronie danych) (Dz.Urz. UE L 119, s. 1)
r.p.s./rozporządzenie o podróży służbowej	– rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Społecznej z 29.01.2013 r. w sprawie należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej (Dz.U. poz. 167)
rozporządzenie w sprawie zaliczek	– rozporządzenie Ministra Finansów z 7.01.2022 r. w sprawie przedłużenia terminów poboru i przekazania przez niektórych płatników zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych (Dz.U. poz. 28)

u.F.U.S.	–	ustawa z 17.12.1998 r. o emeryturach i rentach z Funduszu Ubezpieczeń Społecznych (Dz.U. z 2021 r. poz. 291 ze zm.)
u.p.d.o.f.	–	ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm.)
u.p.p.k.	–	ustawa z 4.10.2018 r. o pracowniczych planach kapitałowych (Dz.U. z 2020 r. poz. 1342 ze zm.)
u.s.u.s.	–	ustawa z 13.10.1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz.U. z 2021 r. poz. 423 ze zm.)
u.z.f.ś.s.	–	ustawa z 4.03.1994 r. o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych (Dz.U. z 2021 r. poz. 746 ze zm.)

Czasopisma i publikatory

CBOSA	–	Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych, http://orzeczenia.nsa.gov.pl
Dz.U.	–	Dziennik Ustaw
Dz.Urz. UE	–	Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej
LEX	–	System Informacji Prawnej LEX
ONSAiWSA	–	Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i wojewódzkich sądów administracyjnych
OSNP	–	Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Pracy, Ubezpieczeń Społecznych i Spraw Publicznych
OTK	–	Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego
OTK-A	–	Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, Seria A

Inne

NIP	–	Numer Identyfikacji Podatkowej
NSA	–	Naczelny Sąd Administracyjny
PPK	–	pracownicze plany kapitałowe
TK	–	Trybunał Konstytucyjny
UODO	–	Urząd Ochrony Danych Osobowych
WSA	–	wojewódzki sąd administracyjny
ZFŚS	–	zakładowy fundusz świadczeń socjalnych
ZUS	–	Zakład Ubezpieczeń Społecznych

WSTĘP

Przedmiotem książki jest przedstawienie zasad wykonywania obowiązków płatnika PIT przez pracodawców, zleceniodawców, osoby prawne (w stosunku do członków organów), podmioty wypłacające przychody z tzw. działalności wykonywanej osobiście, organizatorów konkursów i sprzedaży premiowej, podmioty wydające świadczenia związane z działaniami marketingowymi (promocje, reprezentacja i reklama) i in. Publikacja zawiera informacje dotyczące wszystkich aspektów wykonywania obowiązków płatniczych. Znajdziemy w niej wskazówki pozwalające ustalić płatnikom, czy wydawane przez nich świadczenia tworzą przychód, jak należy ustalić jego wysokość i jaki jest moment powstania obowiązku podatkowego. Obok ogólnego (uniwersalnego) przedstawienia zasad rozpoznawania przychodu, szczegółowemu opisowi poddano świadczenia rodzące najczęściej wątpliwości płatników (udzielone przez pracodawców pożyczki, udostępnienie pracownikowi samochodu służbowego, wykorzystywanie przez pracownika samochodu prywatnego na cele służbowe, abonamenty medyczne, ubezpieczenia OC osób zatrudnionych, wycieczki zakładowe i in.). W książce przedstawiono zasady stosowania zwolnień przedmiotowych (podróże służbowe, świadczenia BHP, zapomogi, dofinansowanie wypoczynku dzieci i młodzieży, świadczenia z zakładowego funduszu świadczeń socjalnych, szkolenia, ulga „bez PIT dla młodych” i in.). Opracowanie służy także pomocą w ustalaniu zasad potrącania kosztów uzyskania przychodów (w tym tzw. autorskich) oraz rozliczaniu zaliczek, podatków ryczałtowych (m.in. podatki ryczałtowe od umów „do 200 zł”) i wykonywaniu przez płatników obowiązków sprawozdawczych (informacje i deklaracje podatkowe).

Wybrane części książki poświęcono świadczeniom od jednostek samorządu terytorialnego. Wskazano w nich, jak określić podmiot płatnika (czy jest nim sama jednostka, jej urząd czy inny podmiot wewnętrzny) oraz jak są opodatkowane świadczenia związane z formami „zatrudnienia” właściwymi dla jednostek samorządowych (osoby wykonujące obowiązki społeczne i obywatelskie, członkowie komisji i in.).

Stan prawny przedstawiony w publikacji dotyczy zarówno roku 2021, jak i 2022. W książce uwzględnione zostały także zmiany wynikające z regulacji „Polskiego Ładu” dotyczące m.in.: wprowadzenia nowych zwolnień podatkowych (dla osób przyjeżdżających z zagranicy, rodzin wielodzietnych, pracujących emerytów), nowych zasad rozliczania zaliczek

przez pracodawców i podmioty wypłacające przychody w rozumieniu art. 13 u.p.d.o.f. i in. Opis dotyczy również zmian wprowadzonych do systemu podatkowego w 2022 r. (rozporządzenie w sprawie poboru zaliczek).

Opracowanie dotyczy rozliczania podatku PIT od pracy w Polsce. Czytelnikom zainteresowanym szczegółowym opisem opodatkowania dochodów z pracy w stosunkach międzynarodowych można polecić inną książkę autora *Rozliczanie dochodów z pracy pracowników polskich za granicą i pracowników zagranicznych w Polsce*, Warszawa 2018, wyd. Wolters Kluwer.

Publikacja ukazuje poglądy autora na prezentowane w niej zagadnienia. Są one wynikiem jego wieloletnich doświadczeń jako doradcy podatkowego i wykładowcy dla praktyków podatkowych. Zapewnienie książce praktycznego charakteru uzasadnia zamieszczenie w niej szczegółowego opisu praktyki skarbowej (często wewnętrznie sprzecznej) oraz orzecznictwa sądów administracyjnych (również w wielu przypadkach zawierającego sprzeczne tezy). Prezentując własne poglądy odnośnie do poruszanych zagadnień, autor konfrontuje je z poglądami organów administracyjnych i sądowych. W przypadku orzecznictwa sądów pierwszej instancji w tekście wskazywany jest prawomocny lub nieprawomocny charakter wyroku. W przypadku interpretacji skarbowych autor korzystał z wyszukiwarki interpretacji (SIP) Ministerstwa Finansów, weryfikując, czy są one nadal rozstrzygnięciami utrzymanymi w obrocie prawnym. Wobec możliwych zmian w tym zakresie już po dniu zakończenia prac nad książką Czytelników należy uczulić na potrzebę bieżącej weryfikacji statusu orzeczeń i pism w niej powołanych¹.

¹ Zob. strony: <https://eureka.mf.gov.pl/>, <https://sip.mf.gov.pl/> (niezawierająca obecnie publikowanych interpretacji) oraz <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/cbo/query>.

Rozdział 1

POJĘCIE PRZYCHODU ZE STOSUNKU PRACY. ZAGADNIENIA OGÓLNE

1.1. Ustawowa definicja przychodu ze stosunku pracy

Definicję przychodu ze stosunku pracy zawiera art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f. Stanowi on, że: „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”.

Zawarty w ww. definicji formalny podział przychodów ze stosunku pracy wyróżnia jego następujące rodzaje: świadczenia pieniężne, świadczenia w naturze oraz nieodpłatne (częściowo odpłatne) świadczenia.

W przypadku pierwszego rodzaju przychodu pracowniczego – „wypłat pieniężnych”, charakter przychodu (przedmiot świadczenia) jest oczywisty i wynika z samego określenia rodzaju przychodu. Przychodem są środki pieniężne (przekazywane w formie gotówki, przelewu bankowego i innych form transferu środków pieniężnych). Przychód może być uzyskany również w walucie obcej (przeliczenie na walutę polską następuje zgodnie z art. 11a ust. 1 u.p.d.o.f.).

W zakresie art. 12 u.p.d.o.f. mieszczą się także tzw. wartości pieniężne (np. bony towarowe). Przekazanie pracownikowi innych form pieniężnych (np. waluty wirtualne¹)

¹ Waluty wirtualne mogą być uznane za prawo majątkowe. Nie wpływa to jednak na fakt uzyskania przychodu.

również spełnia definicję przychodu. Dla wykonania obowiązków płatnika niezbędne jest wyrażenie wartości takiego przychodu w walucie polskiej.

Przychodem pieniężnym są wszystkie wypłaty wynikające z faktu świadczenia pracy. Przepis art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f. podaje przykładowe tytuły płatności, ale z zapisu „wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne” wynika, że z przychodem w rozumieniu art. 12 u.p.d.o.f. są wszelkie należności, jeżeli tytułem uzyskania świadczenia jest wykonywanie pracy. Pojęcie to obejmuje nie tylko *stricte* wynagrodzenia (stałe oraz przyznawane na mocy decyzji pracodawcy, np. premie, zapomogi), ale również np. odszkodowania związane z faktem świadczenia pracy.

Istnieją przypadki wypłat pieniężnych na rzecz pracownika, które nie są uznawane za tworzące przychód podatkowy. Ma to miejsce w przypadku świadczeń niespełniających kryterium uzyskania przez podatnika korzyści. Zob. np. interpretacja Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 11.01.2021 r. (0113-KDIP2-2.4011.805.2020.3.SR), w której stwierdzono, że: „nie każda kwota pieniężna czy świadczenie niepieniężne przekazane przez pracodawcę należy kwalifikować automatycznie do przychodów ze stosunku pracy. (...) Wydatki związane z utrzymaniem strony internetowej są kosztem Wnioskodawcy związanym z prowadzeniem działalności kulturalnej Wnioskodawcy. Tak więc zwrot pracownikowi poniesionych przez niego ww. wydatków niezbędnych do utrzymania strony internetowej filii Wnioskodawcy nie odzwajemnia pracy, a ma na celu jedynie wyrównanie ubytku w jego majątku. (...) zwrot poniesionych przez pracownika wydatków niezbędnych do utrzymania strony internetowej filii Wnioskodawcy nie będzie stanowić dla pracownika przychodu ze stosunku pracy”².

Powstanie przychodu wymaga bowiem, aby ponoszony przez pracodawcę wydatek zaspokajał potrzeby osobiste pracownika. Wprawdzie w praktyce skarbowej podnosi się, że tezy wyroku TK z 8.07.2014 r. (K 7/13, OTK-A 2014/7, poz. 69) dotyczą tylko świadczeń niepieniężnych, ale trudno uznać, że wydatki refundacyjne mające na celu zwrot wydatku poniesionego przez pracownika na potrzeby pracodawcy w momencie refundacji podlegają opodatkowaniu.

Przykładem zmieniającej się praktyki skarbowej (m.in. w wyniku wydania wyroku TK) jest problem uznania za przychód rekompensat w przypadku strat poniesionych przez

² Zob. również pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 5.09.2019 r. (0113-KDIP2-3.4011.403.2019.1.MS): „funkcjonariusz (pracownik) Aresztu Śledczego na podstawie art. 164 ustawy o Służbie Więziennej, otrzymał zwrot kosztów prowadzenia spraw karnych (koszty obrony). (...) zwrócone funkcjonariuszowi, na podstawie art. 164 ustawy o Służbie Więziennej, koszty prowadzenia spraw karnych (koszty obrony) nie stanowią przychodu, o którym mowa w art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych podlegającego opodatkowaniu, gdyż funkcjonariusz nie osiągnął przysporzenia majątkowego, z którym ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych wiąże określone skutki. Otrzymane koszty obrony, poniesione przez funkcjonariusza, należy potraktować wyłącznie jako zwrot niezbędnych kosztów otrzymanych ze środków Skarbu Państwa na mocy ustawy o Służbie Więziennej”.

pracownika w wyniku odwołania urlopu. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gorzowie w prawomocnym wyroku z 28.04.2010 r. (I SA/Go 56/10, LEX nr 619772), wydanym jeszcze przed zdefiniowaniem przychodów pracowniczych w wyroku TK z 8.07.2014 r. (K 7/13), wskazał, że: „zwrot wydatków których dotyczy niniejsza interpretacja nie stanowi przysporzenia majątkowego po stronie pracownika oraz innych nieodpłatnych świadczeń, o których mowa w art. 12 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Zważyć bowiem należy, że w stanie faktycznym opisanym we wniosku mowa jest o sytuacji w której pracodawca zwraca – pokrywa konkretne koszty, które pracownik już poniósł w związku z zaplanowanym urlopem, przy czym pokrywa je do wysokości faktycznie poniesionej, udokumentowanej przez pracownika. Znamionnym dla omawianej sytuacji jest, że pracownik ponosi przedmiotowe wydatki ze środków wcześniej wypłaconych mu przez pracodawcę – tj. z opodatkowanego już wynagrodzenia. Wobec tego, przychylenie się do stanowiska organu, sprowadzałoby się do zaakceptowania podwójnego opodatkowania tych kwot – poprzez ponowne uznanie ich za przychód ze stosunku pracy wypłacony dopiero po potrąceniu podatku. To z kolei oznaczałoby dla pracownika nieznajdującą umocowania w przepisach prawa stratę, przejawiającą się w wypłaceniu mu przez pracodawcę kwot w wysokości niższej niż w istocie wynosiła faktyczna wielkość poniesionych przez niego wydatków”. W obecnej praktyce skarbowej tego rodzaju świadczenie nie jest uznawane za przychód podatkowy. Zob. np. interpretacja Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 31.08.2020 r. (0115-KDIT2.4011.45 4.2020.2.KC): „pracodawca odwołał pracownikowi zgodę na urlop i wyraził zgodę na zwrot poniesionych przez pracownika kosztów na zakup biletów lotniczych w związku z planowanym wyjazdem na urlop. Pracownik przedstawił pracodawcy potwierdzenie zakupu biletów dla siebie i osoby towarzyszącej. W uzupełnieniu Wnioskodawca wskazał, że odwołanie pracownikowi zgody na urlop, o którym mowa we wniosku, nastąpiło w związku ze szczególnymi potrzebami pracodawcy. Mając na uwadze wyżej powołane przepisy, wskazać należy, iż zwrot wydatków dotyczących zaplanowanego wypoczynku wskutek przesunięcia urlopu w związku z odwołaniem zgody przez pracodawcę ma *de facto* charakter odszkodowawczy. (...) zwrot przez pracodawcę wydatków faktycznie poniesionych i dla celów dowodowych udokumentowanych, nie mieści się w otwartym katalogu przychodów, o którym mowa w ww. art. 12 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych”. Zastosowanie tezy o braku powstania przychodu wymaga jednak posiadania przez pracodawcę oświadczenia pracownika, że zwracane są koszty „utraczone” przez pracownika (które nie zostały mu zwrócone przez organizatora wypoczynku).

Przychodami ze stosunku pracy są także „świadczenia pieniężne ponoszone za pracownika”. Z treści regulacji również w tym przypadku wynika konieczność weryfikacji, czy pracownik w wyniku poniesienia wydatku przez pracodawcę uzyskał korzyść. Ze zwrotu „za pracownika” wynika wymóg możliwości przyjęcia, iż w razie braku poniesienia wydatku przez pracodawcę pracownik poniósłby go kosztem własnego majątku. Przykładem wykładni tego przepisu jest wyrok NSA z 8.04.2021 r. (II FSK 67/19, LEX nr 3209211), w którym sąd stwierdził, że zwrot pracownikowi przez pracodawcę kosztów

składki z tytułu przynależności do izby zawodowej tworzy przychód pracownika. Jest to rozstrzygnięcie prawidłowe. Z przepisów prawa wynika, że składki powinien opłacać doradca podatkowy (nawet jeżeli wykonuje zawód jako pracownik). Świadczenie jest zatem przychodem w postaci „wydatku ponoszonego za pracownika”. W wyroku wskazano, że jest to teza uniwersalna (dotycząca także innych profesji o obowiązkowej przynależności do samorządu zawodowego).

Drugą kategorią przychodu są przysporzenia w postaci świadczeń w naturze. Są to dobra o charakterze rzeczowym. Przekazane pracownikowi na własność³ przedmioty materialne stanowią tego rodzaju przychód. Ograniczenie zakresu świadczeń w naturze jedynie do rzeczy materialnych stoi jednak w sprzeczności z art. 12 ust. 2 u.p.d.o.f. Przepis ten stanowi, że: „Wartość pieniężną świadczeń w naturze przysługujących pracownikom na podstawie odrębnych przepisów ustala się według przeciętnych cen stosowanych wobec innych odbiorców – jeżeli przedmiotem świadczenia są rzeczy lub usługi wchodzące w zakres działalności pracodawcy”. Wymienia on, jako rodzaj przychodu w naturze, również przekazanie (świadczenie) na rzecz pracownika usługi. W ocenie autora wartość usług powinna być jednak uznana za kolejny rodzaj przychodów – z nieodpłatnych świadczeń. Artykuł 12 ust. 2a u.p.d.o.f. wymienia bowiem jako szczególny rodzaj przychodu z nieodpłatnych świadczeń usługę w postaci wykorzystywania samochodu służbowego do celów prywatnych. Artykuł 12 ust. 3 u.p.d.o.f. stanowi zaś, że: „Wartość pieniężną innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych ustala się według zasad określonych w art. 11 ust. 2–2b”. Odwołanie się do art. 11 ust. 2–2b potwierdza postulowany przez autora sposób wydzielenia różnego rodzaju przychodów. Artykuł 11 ust. 2 u.p.d.o.f. odnosi się do rzeczy (i praw): „Wartość pieniężną świadczeń w naturze, z zastrzeżeniem ust. 2c oraz art. 12 ust. 2–2c, określa się na podstawie 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”. Artykuł 11 ust. 2a u.p.d.o.f. określa zaś ustalanie wysokości przychodu w przypadku świadczeń o charakterze usługi: „Wartość pieniężną innych nieodpłatnych świadczeń ustala się:

- 1) jeżeli przedmiotem świadczenia są usługi wchodzące w zakres działalności gospodarczej dokonującego 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 budynku⁴;

³ Przychodu pracowników nie tworzą wydawane im rzeczy w celu używania w procesie świadczenia pracy. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji z 11.04.2019 r. (0114-KDIP3-3.4011.15.2019.3.AK) przedstawił taką tezę odnośnie do przekazania pracownikom walizek w celu przewożenia dokumentów służbowych.

⁴ Należy zwrócić uwagę na odmienne zasady ustalania wysokości tego rodzaju przychodu dla potrzeb obliczenia składek ubezpieczenia społecznego; zob. § 3 pkt 3 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki So-

- 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 udostępnienia⁵.

Artykuł 11 ust. 2 u.p.d.o.f. dotyczący świadczeń w naturze odwołuje się więc do obrotu rzeczami i prawami (ich prawem własności), ust. 2a dotyczący nieodpłatnych świadczeń – do usług (sfinansowanych na rzecz pracowników)⁶.

Obecna treść art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f. w swojej przeważającej części została sformułowana w wersji pierwotnej ustawy. Ponieważ jego konstrukcja jest oparta na otwartej formule przychodów, w praktyce podatkowej za przychody uznawane są także świadczenia niewymienione w nim wprost (jest to wykładnia prawidłowa). Na przykład w interpretacji Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 11.01.2019 r. (0114-KDIP3-2.4011.566.2018.2.AK1) uznano za przychód „wypłatę (przyznanie/postawienie do dyspozycji) osobom uprawnionym zmiennych składników wynagrodzenia w postaci jednostek uczestnictwa lub certyfikatów inwestycyjnych”. Wynagrodzenie pracownika w formie walorów kapitałowych także mieści się w zakresie art. 12 u.p.d.o.f.

Przychodem jest również wartość umorzonej pracownikowi pożyczki (szerzej zob. podrozdział 2.4. „Pożyczki”). Jest to wykładnia prawidłowa (choć art. 12 u.p.d.o.f. nie wymienia wprost przysporzenia w postaci zwolnienia z długu). Nie każde jednak umorzenie zobowiązania tworzy przychód pracownika. Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy w interpretacji z 24.02.2017 r. (0461-ITPB2.4511.1016.2016.1.BK) wskazał, że: „W myśl natomiast art. 121 § 1 ustawy – Kodeks pracy, jeżeli naprawienie szkody następuje na podstawie ugody pomiędzy pracodawcą i pracownikiem, wysokość odszkodowania może być obniżona, przy uwzględnieniu wszystkich okoliczności sprawy, a w szczególności stopnia winy pracownika i jego stosunku do obowiązków pracowniczych. Przy uwzględnieniu okoliczności wymienionych w § 1 wysokość odszkodowania może być także obniżona przez sąd pracy; dotyczy to również przypadku, gdy naprawienie szkody następuje na podstawie ugody sądowej (art. 121 § 2 Kodeksu pracy). Z powyższych przepisów wynika, iż co do zasady pracownik ponosi pełną odpowiedzialność za szkody powstałe w powierzonym mieniu, to jednak biorąc pod uwagę prawną możliwość zawarcia ugody, należne pracodawcy odszkodowanie może być obniżone. Obniżenie kwoty

cjalnej z 18.12.1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe (Dz.U. z 2017 r. poz. 1949).

⁵ NSA w wyroku (7) z 3.12.2014 r. (II FSK 2983/14) wskazał, że: „Gdyby wartość ceny pakietu przypadającą na jednostkowego uprawnionego pracodawca przekazał w formie pieniężnej pracownikowi, aby ten, na przykład, wykupił sobie możliwość dodatkowej opieki medycznej, kwota ta niewątpliwie stanowiłaby też nieodpłatne świadczenia w rozumieniu art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f.” Powyższy fragment uzasadnienia wskazuje jedynie na swobodne posługiwanie się w orzeczeniu pojęciami prawnymi, nie oznaczając jednak, że przychody pieniężne są przychodami z nieodpłatnych świadczeń.

⁶ W pkt 4 jest mowa o „udostępnianiu” rzeczy i praw, a nie przeniesieniu ich własności.

odszkodowania w związku z zawarciem ugody nie skutkuje powstaniem przychodu po stronie pracownika, gdyż obniżenie to jest wynikiem przewidzianej prawem procedury dochodzenia do kwoty należnej tytułem odszkodowania”.

Brak możliwości jednoznacznego określenia, czy sprzedaż pracownikowi majątku poniżej jego wartości rynkowej tworzy przychód pracownika. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji z 7.12.2017 r. (0114-KDIP3-3.4011.372.2017.1.JM) wprowadzie stwierdził, że sprzedaż pracownikowi wierzytelności pożyczkowej (tj. prawa majątkowego) poniżej wartości nominalnej nie tworzy przychodu nabywcy, gdyż: „samo nabycie przez pracownika wierzytelności od dłużnika nie stanowi operacji gospodarczej, w wyniku której pracownik otrzyma pieniądze bądź prawo majątkowe w sposób nieodpłatny. Zatem nie powstanie też obowiązek wykazania przez pracownika przychodów, ponieważ w chwili nabycia wierzytelności przychód po stronie pracownika nie wystąpi”. Rozumowanie takie można odpowiednio zastosować do nabywania rzeczy. Wydaje się jednak, że pismo powyższe nie powinno być traktowane jako uniwersalna wskazówka dla dokonywania przez płatników rozliczeń podatkowych. Można bowiem wskazać interpretacje, w których stwierdzono, że sprzedaż rzeczy przez pracodawcę pracownikowi poniżej wartości rynkowej tworzy przychód nabywcy⁷. Tak zob. np. interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 28.02.2012 r. (ILPB1/415-1321/11-2/AMN). Stanowiska tego nie można uznać za błędne, gdyż uznanie sprzedaży rzeczy na rzecz pracownika poniżej wartości rynkowej za zdarzenie neutralne podatkowo tworzyłoby lukę prawną umożliwiającą obchodzenie obowiązku podatkowego⁸. Zob. też interpretację Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 14.06.2021 r. (0112-KDIL2-1.4011.344.2021.2.DJ): „Wnioskodawca jako pracownik Lasów Państwowych, w dniu (...) 2017 r. zawarł ze Skarbem Państwa – (...) umowę ustanowienia i sprzedaży odrębnej własności lokalu w trybie art. 40a ustawy o lasach. (...) Wnioskodawca dokonując zakupu z bonifikatą, uzyskał wymierną korzyść w postaci wymiernego zaoszczędzenia wydatku – 95% bonifikaty od wartości ustalonej przez rzeczoznawcę majątkowego. Nieodpłatne świadczenie jest również przychodem Wnioskodawcy, gdyż zostało spełnione za jego zgodą, tj. wyrażając chęć nabycia lokalu poprzez zgłoszenie się do przetargu, Wnioskodawca skorzystał z niego w pełni dobrowolnie. Ponadto przedmiotowa korzyść jest wymierna i przypisana indywidualnej osobie – Wnioskodawcy, tj. nie jest dostępna w sposób ogólny dla wszystkich podmiotów. (...) zakup przez Wnioskodawcę jako pracownika Nadleśnictwa (...) sprzedającego nieruchomości na preferencyjnych warunkach należy zakwalifikować

⁷ Dotyczy to przypadku, gdy obniżenie ceny jest indywidualnie adresowane do pracownika. W przypadku prowadzenia np. akcji rabatowej kierowanej do wszystkich potencjalnych odbiorców, pracownik korzystający z niej na prawach ogólnodostępnych nie uzyskuje przychodu (zob. opis poniżej).

⁸ Pośrednim argumentem za opodatkowaniem tego rodzaju świadczeń jest art. 21 ust. 1 pkt 93 u.p.d.o.f. zwalniający od podatku „dochody uzyskane z tytułu zakupu zakładowych budynków mieszkalnych lub lokali mieszkalnych przez dotychczasowych najemców – w wysokości odpowiadającej różnicy między ceną rynkową tych budynków lub lokali a ceną zakupu”. Skoro w takim przypadku zastosowano zwolnienie podatkowe, uznano, że samo zdarzenie tworzy przychód. Odnośnie do zastosowania tego zwolnienia zob. interpretacja Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 9.09.2019 r. (0112-KDIL3-1.4011.210.2019.1.AGR).

do przychodów, o których mowa w art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, tj. ze stosunku pracy”. W ocenie autora okoliczność, że zmniejszenie ceny wynika z przepisu prawa (a nie decyzji pracodawcy), nie jest przesłanką istotną dla określenia powstania (lub braku powstania) przychodu, a zatem pismo ma wymiar uniwersalny (dotyczy także innych przypadków nabycia majątku od pracodawcy poniżej ceny rynkowej). Zob. też interpretację Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 21.06.2021 r. (0112-KDIL2-1.4011.335.2021.2.DJ) powołaną w podrozdziale 4.16. „Świadczenia na rzecz emerytów”.

Wysokość przychodu pracownika w przypadku wypłat pieniężnych stanowi kwota brutto wypłacanego świadczenia (przed dokonaniem potrąceń, w tym z tytułu składek ubezpieczeń społecznych). W przypadku świadczeń niepieniężnych, wysokość przychodu determinuje cena brutto (z podatkiem VAT) otrzymywanego świadczenia. Artykuły 11 i 12 odnoszą się bowiem do „stosowanych cen”, a zatem wartości obejmujących podatek od towarów i usług (ceny podlegające zapłaceniu przez potencjalnego konsumenta). Pewne kontrowersje rodzi ustalenie przychodu w przypadku wartości pieniężnych. Zob. pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 27.04.2017 r. (1061-IPTPB3.4511.101.2017.2.MK), w którym uznano za przychód pracownika środki zgromadzone na wydanej pracownikowi karcie przedpłaconej. Powyższa teza nie budzi kontrowersji (karta jest surogatem środków pieniężnych). W piśmie tym uznano jednak za przychód nie tylko wartość środków zgromadzonych na karcie, ale także opłaty prowizyjne poniesione przez pracodawcę w związku z nabyciem kart. W tym zakresie interpretacja narusza zasadę definiowania przychodu pracowniczego wyrażoną w wyroku TK z 8.07.2014 r. (K 7/13), że przychodem pracownika są świadczenia tworzące po jego stronie korzyść majątkową. We wskazanym przypadku korzyścią są środki zgromadzone na karcie, które pracownik może wydatkować na swoje potrzeby. Nie są zaś przychodem wydatki ponoszone na obsługę danego projektu socjalnego. W ocenie autora w przypadku wydania wartości pieniężnych przychodem pracownika jest wartość nominalna udostępnionych pracownikowi środków pieniężnych.

Przedmiotem kontrowersji było określenie, czy z przychodami ze stosunku pracy mamy do czynienia tylko w przypadku uzyskania przychodu od podmiotu będącego pracodawcą, czy również od innego podmiotu – jeżeli świadczenie zostało uzyskane w związku z (ale nie z tytułu) wykonywaniem pracy. Wydaje się, że w obecnej praktyce skarbowej przeważa pierwszy pogląd. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji z 20.02.2018 r. (0114-KDIP3-3.4011.579.2017.1.JK2), odnosząc się do nagród wypłacanych pracownikom innych podmiotów za skuteczne promowanie oferty świadczeniodawcy, uznał te nagrody za przychód z innych źródeł. Organ w piśmie tym stwierdził, że: „warunkiem istnienia obowiązków płatnika dla określonego podmiotu jest fakt dokonywania świadczeń przez ten podmiot na rzecz osób będących pracownikami tego podmiotu. Przesłanką zakwalifikowania przychodu do źródła określonego jako «stosunek pracy» jest to, aby przychód stanowił wynagrodzenie w rozumieniu przepi-

sów Kodeksu pracy, czyli musi wiązać się z wykonywaniem określonej pracy na rzecz podmiotu wypłacającego to świadczenie. Świadczenie, które nie wynika ze stosunku pracy, otrzymane od osoby trzeciej – nawet jeżeli jako kryterium stanowiące podstawę jego przyznania zostanie określony fakt istnienia stosunku pracy z określonym podmiotem, nie może stanowić podstawy do uznania takiego świadczenia jako pochodzącego ze stosunku pracy”. Jeżeli jednak świadczenie spełnia podmiot niebędący pracodawcą, ale jego działanie wynika z umocowania przez pracodawcę, przychód ze stosunku pracy powstaje. Zob. interpretacja Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 10.12.2020 r. (0113-KDIP2-3.4011.837.2020.1.AC): „Podstawowym warunkiem dla rozważań o obowiązku płatnika jest jednak istnienie relacji: udzielający świadczenia (płatnik) – uzyskujący świadczenie (podatnik). Udzieleniem świadczenia jest przy tym zarówno sytuacja, gdy świadczenie jest przekazywane bezpośrednio przez płatnika, jak również sytuacja, gdy świadczenie jest realizowane przez podmiot trzeci, ale jest «zlecane», «organizowane» przez płatnika (czyli w istocie pochodzi od płatnika). (...) O tym, czy świadczenie jest przychodem ze stosunku pracy, umowy zlecenie, umowy o dzieło, decyduje okoliczność, czy może je otrzymać wyłącznie pracownik, osoba współpracująca w oparciu o umowę zlecenia/o dzieło, czy także inna osoba, niezwiązana z pracodawcą, zleceniodawcą. Istotne jest także to, czy istnieje związek prawny lub faktyczny danego świadczenia z istniejącym stosunkiem pracy, umową zlecenia, umową o dzieło. Nie ma natomiast znaczenia, z jakiego źródła pracodawca pokrywa wypłatę danych świadczeń dla pracowników, zleceniobiorców – czy pokrywa wypłatę tych świadczeń bezpośrednio ze środków własnych, czy pośrednio poprzez zapewnienie wypłaty świadczeń ze źródeł bezpośrednich z pracodawcą, zleceniodawcą niezwiązanym”.

1.2. Przychód ze stosunku pracy w świetle wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 8.07.2014 r. (K 7/13)

Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 8.07.2014 r. (K 7/13), oceniając zgodność art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f. z art. 2 i 217 Konstytucji RP, dokonał jednocześnie wykładni przepisu definiującego przychody ze stosunku pracy. Trudno wskazać inny przykład orzeczenia, które w tak dużym stopniu zdeterminowałoby sposób stosowania jakiegokolwiek normy prawnej. Wyrok ten jest obecnie punktem odniesienia w praktycznie każdym przypadku stosowania art. 12 u.p.d.o.f.

Trybunał Konstytucyjny w następujący sposób zdefiniował przychody o charakterze niepieniężnym ze stosunku pracy: „Kryterium tym [powstania przychodu ze stosunku pracy – przyp. J.S.] musi być obiektywna ocena, czy świadczenie leżało w interesie pracownika, a jest tak wtedy, gdy stanowi ono realne przysporzenie majątkowe (korzyść), którego efekt jest uchwytne w jego majątku. (...) Świadczenia uzyskiwane od pracodawcy, niezależnie od tego, czy są dokonywane w formie pieniężnej czy w formie świadczenia rzeczowego lub usługi, aby podległy opodatkowaniu, muszą prowadzić do pojawienia się po

stronie pracownika dochodu, czyli korzyści majątkowej, która może wystąpić w dwóch postaciach: prowadzi do powiększenia aktywów, co jest zwykłym skutkiem wypłaty pieniędzy, albo do zaoszczędzenia wydatków, co może być następstwem świadczenia rzeczowego lub w formie usługi. (...) 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. Ustalenie tej okoliczności zależy od tego, czy pracownik skorzystał ze świadczenia oferowanego przez pracodawcę w pełni dobrowolnie. Trybunał zwraca uwagę, że sytuacja jest zupełnie oczywista w razie wskazania w umowie o pracę określonych świadczeń, które pracodawca będzie wypełniał na rzecz pracownika (mieszkanie służbowe, bilet miesięczny, pakiet ubezpieczenia zdrowotnego, dowóz do pracy itp.). Akceptując warunki umowy, pracownik wyraża zgodę na przyjęcie tych świadczeń, w istocie traktując je jako – stanowiący część dochodu – element wynagrodzenia za pracę. Zdaniem Trybunału, kwalifikacja prawnopodatkowa tego rodzaju świadczeń nie powinna ulec zmianie, jeśli zostaną one zaproponowane w trakcie trwania stosunku służbowego czy stosunku pracy, zawsze jednak po uzyskaniu zgody pracownika. Zgoda na skorzystanie ze świadczenia wyraża bowiem ocenę pracownika, że świadczenie – z punktu widzenia jego sytuacji zawodowej, życiowej, rodzinnej – jest celowe i przydatne, leży w jego interesie. Oznacza to, że w braku świadczenia ze strony pracodawcy pracownik musiałby ponieść wydatek. W konsekwencji: przyjęcie świadczenia oferowanego przez pracodawcę oznacza uniknięcie tego wydatku. (...) gdy nieodpłatne świadczenie zostało przyjęte jako warunek niezbędny do zgodnego z prawem wykonania pracy – po stronie pracownika nie pojawia się korzyść, która mogłaby być objęta podatkiem dochodowym. (...) w odniesieniu do innych nieodpłatnych świadczeń – bez elementu realnego w postaci otrzymania korzyści przez pracownika nie uzyskuje on przychodu; nie występuje zdarzenie, z którym ustawa wiąże powstanie obowiązku podatkowego. Tym bardziej, bez skonkretyzowanego i indywidualnie przypisanego świadczenia, brak podstaw do określenia jego wysokości. (...) W konsekwencji, zdaniem Trybunału, przeprowadzona powyżej analiza pozwala na określenie cech istotnych kategorii «innych nieodpłatnych świadczeń» jako przychodu w rozumieniu art. 12 ust. 1 i art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f. 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)”.

W praktyce skarbowej oraz sądowej uznano obowiązek przestrzegania tez zawartych w wyroku TK z 8.07.2014 r. (K 7/13).

W wyroku tym TK wskazał podstawowe kryteria powstania przychodu ze stosunku pracy: zgoda pracownika (dobrowolne przyjęcie świadczenia)⁹, osobista korzyść pracownika oraz możliwość wymiernego przypisania wysokości przychodu do danego pracownika. Przesłanki te są pomocą w określaniu przypadków tworzących oraz nietworzących przychodów ze stosunku pracy.

Warunkiem uzyskania przychodu jest więc wyrażenie przez pracownika zgody (woli) skorzystania ze świadczenia. Samo zaoferowanie świadczenia pracownikom pozostaje neutralne podatkowo. Jeżeli pracownik wyrazi wolę korzystania ze świadczenia – przychód powstaje, nawet jeżeli pracownik uprawniony nie korzysta faktycznie z zapewnianego świadczenia (np. nie korzysta z opłaconych przez pracodawcę świadczeń rekreacyjnych, nie wykorzysta otrzymanego biletu do kina).

Warunek dobrowolności skorzystania ze świadczenia przez pracownika jest powszechnie stosowany w stosunku do różnych świadczeń. Na przykład w prawomocnym wyroku WSA w Poznaniu z 9.03.2017 r. (I SA/Po 1221/16, LEX nr 2260434) wskazano, że: „nie budzi wątpliwości, że świadczenie w postaci zakupu polisy ubezpieczeniowej z tytułu zagranicznego wyjazdu służbowego nie będzie dla pracowników dobrowolne. W rezultacie nie została spełniona już pierwsza przesłanka, od zaistnienia której Trybunał Konstytucyjny w wyroku K 7/13 uzależnił uzyskanie przez pracownika przychodu podlegającego opodatkowaniu, tj. świadczenie nie zostało spełnione za zgodą pracownika (nie skorzystał z niego w pełni dobrowolnie). Konsekwencją tego jest stwierdzenie, że w opisanym we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej zdarzeniu przysługującym nie powstanie u pracowników skarżącej przychód podlegający opodatkowaniu, niezależnie od tego, czy spełnione zostaną pozostałe przesłanki sprecyzowane w wyroku Trybunału Konstytucyjnego K 7/13 stanowiące kryteria uznania przychodu za podlegający opodatkowaniu na podstawie art. 12 ust. 1 ustawy o PDOF”. Podobnie WSA w Krakowie w nieprawomocnym wyroku z 22.05.2019 r. (I SA/Kr 1187/18, LEX nr 2712455) wskazał, że: „w sytuacji gdy pracownik nie ma realnego wpływu na objęcie go ochroną ubezpieczeniową – brak jest dobrowolnego charakteru świadczenia, a także gdy korzyści z objęcia pracowników ochroną ubezpieczeniową czerpie głównie pracodawca, który w pewnym zakresie byłby zobowiązany do zwrotu poniesionych przez pracowników kosztów leczenia za granicą, czy też zapłaty odszkodowania osobie trzeciej na skutek działań pracownika, a także gdy objęcie ochroną ubezpieczeniową pracowników warunkuje uzyskanie zlecenia od kontrahentów pracodawcy, uzasadnia przyjęcie, że nieodpłatne świadczenie polegające na objęciu pracowników ochroną ubezpieczeniową nie powoduje powstania przychodu po ich stronie”.

⁹ Przesłanka woli pracownika skorzystania ze świadczenia jako warunku powstania przychodu była również (w niektórych przypadkach) podnoszona przed wydaniem wyroku TK z 8.07.2014 r. (K 7/13); zob. interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 23.12.2013 r. (ITPB2/415-1018/13/BK).

Powołanie się na okoliczność braku dobrowolnego skorzystania ze świadczenia (wyłączając powstanie przychodu) może mieć miejsce w przypadkach, gdy w danej sprawie może wystąpić obowiązek pracownika określonego działania (tj. dane działanie może być przedmiotem polecenia pracodawcy). Stąd NSA w wyroku z 10.08.2018 r. (II FSK 2161/16, LEX nr 2551717), odnosząc się do przypadku zapewniania przez pracodawcę (szkołę prywatną) możliwości nieodpłatnego uczęszczania przez dzieci pracowników, uznał, że po stronie pracowników powstaje przychód: „przy kwalifikacji świadczenia jako świadczenia nieodpłatnego chodzi o to, czy świadczenie jest niezbędne do zgodnego z prawem wykonywania pracy (w takim przypadku nie ma podstaw do kwalifikacji świadczenia jako świadczenia nieodpłatnego). W rozpoznanej sprawie nie mamy do czynienia z takim przypadkiem, bowiem zapisanie dziecka do Szkoły nie jest nawet warunkiem zatrudnienia, nie przesądza też o kontynuowaniu zatrudnienia u skarżącej, co oznacza, że skorzystanie ze świadczenia oferowanego przez Szkołę jest w pełni dobrowolne. Nie zmienia tej oceny fakt, że pracownicy otrzymują od Szkoły wyraźne sugestie, że ich dzieci powinny uczęszczać do Szkoły, skoro nieuwzględnienie sugestii nie wywołuje dla pracowników żadnych skutków prawnych. Jeśli więc w takich warunkach pracownik wyraża zgodę na skorzystanie ze świadczenia to – w świetle ustaleń Trybunału Konstytucyjnego – należy to uznać za wyraz jego oceny, że świadczenie – z punktu widzenia jego sytuacji zawodowej, życiowej, rodzinnej – jest celowe i przydatne, a więc że leży w jego interesie. To zaś, że leży to też w interesie Szkoły, nie ma prawnego znaczenia. Jak trafnie zaznaczył Sąd I instancji, czym innym jest przymus (zapisania dziecka pracownika do Szkoły), a czym innym oczekiwania, zalecenia czy sugestie. Te ostatnie nie przekreślają dobrowolności skorzystania ze świadczenia nieodpłatnego przez pracownika, który przyjmując świadczenie czyni to we własnym interesie, a nie w interesie Szkoły, nawet jeśli ona fakt ten wykorzysta w reklamie swej oferty”. Analogicznie w prawomocnym wyroku WSA w Łodzi z 10.03.2021 r. (I SA/Łd 557/20, LEX nr 3161257). Zob. też dotyczącą analogicznego przypadku interpretację Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 16.09.2020 r. (0113-KDWPT.4011.174.2020.1.ASZ).

Ocena powstania przychodu wymaga także zbadania, czy pracownik uzyskuje osobistą korzyść z tytułu odebrania świadczenia. Z przypadkiem braku korzyści pracownika mamy do czynienia przede wszystkim w przypadkach działań pracodawcy zapewniających pracownikowi możliwość wykonywania pracy. Na przykład w interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 26.06.2012 r. (ILPB1/415-297/12-4/AMN) wskazano, że: „Pracownicy (...) uzyskiwaliby nieodpłatne świadczenia, które podlegałyby opodatkowaniu łącznie z innymi składnikami wynagrodzenia w sytuacji, gdyby korzystali z kart doładowujących do telefonu dla celów prywatnych, natomiast Wnioskodawca ponosiłby koszty takiego korzystania w całości lub w części. Należy podkreślić, iż gdy karty doładowujące do telefonu wykorzystywane są jako narzędzie pracy (służą tylko celom służbowym) – wydatki ponoszone przez Wnioskodawcę, związane z ich udostępnieniem i eksploatacją, nie stanowią przychodu pracownika z tytułu nieodpłatnych świadczeń”.

Istnienie „osobistej korzyści” nie może być utożsamiane z przesłanką dobrowolnego odebrania świadczenia. Pracownik może dobrowolnie odebrać świadczenie, jednocześnie nie uzyskując osobistej korzyści. Określenie istnienia indywidualnej korzyści wymaga przeprowadzenia analizy hipotetycznej, czy pracownik nabyłby dane świadczenie z własnych zasobów finansowych. Przy takim rozumieniu tej przesłanki m.in. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji z 27.12.2018 r. (0113-KDIPT3.401.1.541.2018.1.MH) wskazał, że: „obiektywne kryterium – wystąpienia po stronie pracowników przysporzenia majątkowego (korzyści) – nie jest spełnione, gdy pracodawca wręcza w ramach udziału w projekcie na rzecz swoich pracowników gadżety reklamowe (np. kubki, smycze, latarki, kurtki, szczyrty, breloczek do kluczy, parasol, koszulki) trwale oznaczone logo Spółki. W tym przypadku, po stronie pracowników nie pojawia się korzyść, choćby w postaci zaoszczędzenia wydatku. Nie sposób bowiem zakładać, że gdyby pracownicy nie otrzymali zestawu firmowych gadżetów w ramach opisanych projektów, to wydaliby pieniądze na ich zakup”. Analogicznie zob. w interpretacji Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 16.09.2021 r. (0113-KDIPT2-3.4011.503.2021.2.ID).

W praktyce skarbowej przesłankę zaistnienia osobistej korzyści pracownika ocenia się, z zasady, w sposób korzystny dla pracowników. Można zaryzykować twierdzenie, że o charakterze świadczenia decyduje przeważający element korzyści pracownika lub pracodawcy (nie jest warunkiem braku powstania przychodu wyłączna korzyść pracodawcy ze świadczenia). Nawet jeżeli odebrane świadczenia w pewnym zakresie zaspokajają potrzeby osobiste pracowników, nie oznacza to automatycznie uzyskania przez pracowników przychodu. W interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 10.12.2015 r. (IPPB4/4511-1265/15-3/JK) wskazano w tym duchu, że: „są świadczenia, które gwarantują higieniczne i bezpieczne warunki pracy i służą jej organizacji (umożliwiają prawidłowe wykonywanie pracy), których spełnienie leży przede wszystkim w interesie pracodawcy w celu odpowiedniego zorganizowania własnej działalności gospodarczej, która musi być nastawiona ze swej istoty na osiągnięcie przychodów. W takim przypadku pracownik korzysta z tych świadczeń (w ramach wykonywania przypisanej pracy), jednak dla niego jest to korzyść niewychodząca na zewnątrz stosunku pracy i niestanowiąca dochodu, będącego przedmiotem opodatkowania. Skorzystanie przez pracowników ze świadczenia w postaci zajęć antystresowych zorganizowanych przez Wnioskodawcę niewątpliwie następować będzie za zgodą pracownika, niemniej świadczenie to nie będzie spełnione w interesie pracownika, ale w interesie pracodawcy oraz nie przyniesie pracownikowi korzyści w postaci powiększenia aktywów lub uniknięcia wydatków, które musiałby ponieść”. Choćby przypadek opisany w piśmie nie należy do najczęstszych świadczeń zapewnianych przez pracodawcę, zawiera ono cenną ogólną wskazówkę definiowania tego pojęcia. Podobnie zob. interpretacje Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej: z 21.03.2017 r. (2461-IBPB-2-2.4511.1133.2016.1.AR) dotyczącą udostępnienia pokoju relaksacyjnego pracownikom oraz z 31.07.2018 r. (0115-KDIT2-2.4011.246.2018.1.HD) dotyczącą udziału pracowników w programie sportowo-zdrowotnym. Drugie z pism zasługuje na

uwagę, ponieważ opisany w nim program dotyczy „ogólnego” zdrowia pracowników, a zatem wiąże się z potrzebami pracowników wykraczającymi poza zakres świadczenia pracy. Zob. też interpretację Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 10.03.2021 r. (0113-KDIP2-2.4011.1020.2020.2.DA), zgodnie z którą: „zajęcia takie jak wsparcie psychologiczne czy udział w cotygodniowej grupie rozwojowej «...», tj. w grupie rozwojowo-edukacyjnej, gdzie pracuje się z tematem wypalenia aktywistycznego, służą regeneracji i przeciwdziałaniu wypaleniu zawodowemu. (...) W takiej sytuacji nie sposób mówić o powstaniu przychodu po stronie pracownika, gdyż uczestnictwo w takich zajęciach wpłynie korzystnie na funkcjonowanie pracownika w zakładzie pracy, a zatem uczestnictwo przez pracownika w tych zajęciach przyniesie korzyść zarówno pracownikowi, jak i pracodawcy. (...) opłacenie przez Wnioskodawcę warsztatów, szkoleń czy konferencji oraz indywidualnego wsparcia, w których pracownik bierze udział w celu prawidłowego wykonywania swych obowiązków pracowniczych, nie skutkuje powstaniem przychodu ze stosunku pracy u pracownika. (...) Natomiast, stwierdzić należy, że w przypadku zapewnienia przez Wnioskodawcę pracownikom udziału w zajęciach sportowych pod hasłem «...» czy jogi, niewątpliwie pracownicy Wnioskodawcy uzyskali przychody z tytułu nieodpłatnych świadczeń, albowiem w tej sytuacji spełnione zostały wszystkie przesłanki, o których mowa w ww. wyroku Trybunału Konstytucyjnego”. W powołanym piśmie zwraca uwagę istotne kryterium podziału zdarzeń na tworzące i nietworzące przychody pracowników. Do pierwszej kategorii należą świadczenia oferowane do wykorzystania indywidualnego, do drugiej zaś oferty adresowane łącznie do pracowników¹⁰.

Źródłem wielu rozstrzygnięć korzystnych dla podatników jest również trzecia z wymienionych w wyroku TK z 8.07.2014 r. (K 7/13) przesłanek warunkujących powstanie przychodu (w postaci możliwości skonkretyzowania/wymiernego obliczenia przychodu danego podatnika). Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji z 2.11.2018 r. (0113-KDIP2-3.4011.485.2018.1.KS) wskazał, że: „W przypadku tele-

¹⁰ Definiowanie kryterium powstania przychodu w postaci korzyści pracowników w niektórych przypadkach interpretacji skarbowych zawiera tezy zaskakująco korzystne dla podatników. W interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 1.07.2016 r. (1061-IPTPB1.4511.437.2016.1.SJ) stwierdzono np., że: „Wnioskodawca ze środków Zakładowego Funduszu Świadczeń Socjalnych finansuje dla swoich pracowników zajęcia sportowe, opłacając koszty najmu sal gimnastycznych. Wnioskodawca nie prowadzi i nie będzie prowadzić ewidencji pracowników, którzy korzystają z obiektów sportowych. Spółka posiada deklaracje pracowników wyrażających chęć korzystania z tych obiektów, które są składane w celu podjęcia przez Wnioskodawcę decyzji o ponoszeniu kosztów wynajmu sali. (...) nawet jeśli pracownik uczestniczy w zajęciach sportowych dobrowolnie, po jego stronie nie pojawia się korzyść, choćby w postaci zaoszczędzenia wydatku. Nie sposób bowiem zakładać, że gdyby nie zajęcia sportowe organizowane przez pracodawcę, pracownik wydałby pieniądze na uczestnictwo w takim przedsięwzięciu. Ponadto, bez elementu realnego w postaci otrzymania korzyści przez pracownika nie uzyskuje on przychodu; nie występuje zdarzenie, z którym ustawa wiąże powstanie obowiązku podatkowego. Tym bardziej, bez skonkretyzowanego i indywidualnie przypisanego świadczenia, brak jest podstaw do określenia jego wysokości”. Uznanie, że wartość wskazanego wyżej świadczenia nie jest przychodem, oznacza brak wykorzystania limitu zwolnienia określonego w art. 21 ust. 1 pkt 67 u.p.d.o.f. W ocenie autora stosowanie takiej tezy wymaga jednak posiadania własnej interpretacji skarbowej.

fonów komórkowych w sytuacji incydentalnego wykonywania połączeń prywatnych, z uwagi na brak określenia w umowie kosztu jednej minuty rozmowy w opcji umówionego abonamentu ryczałtowego, nie jest możliwe ustalenie (na podstawie bilingu) kosztów przeprowadzonych rozmów prywatnych. Taka sama sytuacja dotyczy również incydentalnego wykorzystywania tabletu do celów prywatnych poprzez podzielenie wartości tabletu wraz z pakietem danych przez ilość faktycznie spędzonych minut na kwestie prywatne. Jak wskazał Wnioskodawca – podzielenie wartości tabletu wraz z pakietem danych przez ilość faktycznie spędzonych minut na kwestie prywatne byłaby zupełnie odmienna dla każdego z użytkowników tabletu i w ten sposób mogłoby dochodzić do nieuprawnionego różnicowania wartości rodzajowo takiego samego świadczenia. Natomiast w przypadku telefonu komórkowego podzielenie ryczałtowej kwoty abonamentu przez ilość wykazanych w bilingu rozmów prowadziłoby do nieuprawnionego różnicowania wartości tego samego świadczenia, bowiem w zależności od ilości przeprowadzonych rozmów wartość ta byłaby różna, podczas gdy ogólna kwota abonamentu jest taka sama. (...) w sytuacji niemożliwości jednoznacznego określenia przychodu przypadającego na konkretnego pracownika z tytułu: potencjalnego incydentalnego korzystania z tabletu w celach prywatnych przekazanego do wypełniania obowiązków służbowych, płatności części abonamentu przez Spółkę z tytułu korzystania z telefonu służbowego przez pracownika, w sytuacji kiedy pracownik oświadczył o użytku telefonu również do celów prywatnych, ewentualnego wykonania incydentalnych rozmów prywatnych z telefonu służbowego, po złożeniu drogą elektroniczną oświadczenia o użytku telefonu jedynie do celów służbowych – po stronie takiego pracownika nie powstanie przychód do opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych”. Analogicznie stwierdzili Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w piśmie z 8.10.2018 r. (0112-KDIL3-1.4011.369.2018.1.KF), Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji z 18.12.2015 r. (IBPB-2-1/4511-465/15/MD) oraz Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji z 10.02.2017 r. (1462-IPPB4.4511.1348.2016.1.IM). Zob. też interpretację Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 20.07.2018 r. (0114-KDIP3-2.4011.307.2018.2.AK1): „W przypadku telefonów komórkowych w sytuacji incydentalnego wykonywania połączeń prywatnych, z uwagi na brak określenia w umowie kosztu 1 minuty rozmowy w opcji umówionego abonamentu ryczałtowego, nie jest możliwe ustalenie (na podstawie bilingu) kosztów przeprowadzonych rozmów prywatnych. Taka sama sytuacja dotyczy również incydentalnego wykorzystywania tabletu do celów prywatnych poprzez podzielenie wartości tabletu wraz z pakietem danych przez ilość faktycznie spędzonych minut na kwestie prywatne”.

W interpretacji Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 22.05.2020 r. (0112-KDIL2-1.4011.389.2020.1.KF) dotyczącej zapewnienia pracownikom opieki nad dzieckiem odniesiono się także do ostatniej z przesłanek warunkujących powstanie przychodu: „Trybunał orzekł, że aby nieodpłatne świadczenie stanowiło przychód podatkowy, powinna być to korzyść przypisana konkretnej osobie (indywidualnemu pracownikowi), w ustalonej dla niej indywidualnie wysokości. Tym samym, nie można mówić

o przychodzie podatkowym, w sytuacji gdy przypisana wartość świadczenia byłaby jedynie wartością statystyczną, a nie odzwierciedlałyby rzeczywistej korzyści odniesionej przez daną osobę. W przedmiotowej sprawie Wnioskodawca nie będzie w stanie zindywidualizować świadczenia – nie będzie bowiem znał rzeczywistego czasu pobytu poszczególnych dzieci w Salach zabaw”.

W niektórych przypadkach organy akceptują pewne formy szacunkowego ustalenia wysokości przychodu przypadającego na danego pracownika. Zob. interpretację Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 22.01.2021 r. (0115-KDIT2.4011.715.2020.2.MM). Dotyczy ona problemu uznawania za przychód pracownika składek ubezpieczenia pracowników w podróży służbowej. Organ zastosował tu powszechnie stosowaną w praktyce skarbowej zasadę, że jedynie składka przypadająca na świadczenia określone w § 19 ust. 1 i 4 r.p.s. nie stanowi przychodu pracownika (w pozostałym zakresie jest przychodem). W opisywanym przypadku istotne jest, że składka miała charakter niepodzielny i obejmowała świadczenia, których ubezpieczenie zarówno tworzy, jak i nie tworzy przychodu pracownika. Organ pominął zagadnienie trudności (a nawet niemożności) ustalenia przychodu przez pracodawcę (niedysponującego wiedzą pozwalającą na prawidłowy podział składki), wskazując, że: „ustalenie, którzy konkretnie pracownicy uzyskali przychody z tytułu opłaconej przez pracodawcę składki ubezpieczeniowej, nie powinno nastręczać trudności, bowiem pracodawcy wiadome jest, który pracownik i przez ile dni odbywa zagraniczną podróż służbową. Natomiast przypisanie pracownikowi określonej wartości składki ubezpieczeniowej jest kwestią techniczną, gdyż określenie proporcji wartości składki ubezpieczeniowej w odniesieniu do konkretnego ryzyka objętego ubezpieczeniem zależne jest od woli stron zawartej umowy ubezpieczenia”. Pismo to stanowi zatem „powrót” do stosowanej przed laty zasady, że płatnicy powinni w ten sposób określać treść umów i innych stosunków prawnych, aby pozwalały one prawidłowo wykonać obowiązki podatkowe.

1.3. Świadczenie nieodpłatne – przywilej indywidualny, a nie powszechny

Z przychodem podatkowym mamy do czynienia, jeżeli określone świadczenie (tworzące korzyść podatnika) jest kierowane do określonych osób. Jeżeli „korzystne” warunki uzyskania (nabycia) dobra są oferowane w sposób otwarty (bez ograniczeń podmiotowych) – przychód nie powstaje, ponieważ każdy z nabywców uzyskuje świadczenie na warunkach rynkowych. Jeżeli np. muzeum oferuje nieodpłatny wstęp dla dzieci lub – w określone dni – dla wszystkich zwiedzających, również pracownik muzeum korzystający z takiej ulgi nie uzyskuje przychodu podatkowego¹¹. Podobnie z brakiem przychodu mamy do

¹¹ Zob. np. interpretację Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 9.12.2020 r. (0112-KDIL2-1.4011.849.2020.1.DJ), w której uznano, że nie tworzy przychodu nieodpłatne udostępnienie pracownikom miejsc parkingowych (w sytuacji, gdy również zaproszeni goście korzystają z nich nieodpłatnie).

czynienia w przypadku nabywania przez pracownika sklepu towarów po obniżonej cenie (jeżeli obniżona cena jest oferowana do każdego potencjalnego klienta).

W praktyce skarbowej istnieje również linia interpretacyjna korzystniejsza dla podatników w stosunku do powyżej postawionej tezy. Zakłada ona, że nawet jeżeli istnieją ograniczenia podmiotowe w zakresie korzystania z ulg (np. rabatów), jeżeli krąg korzystających wykracza poza osoby zatrudnione – nie uzyskują one przychodu, nabywając świadczenia na korzystniejszych (od adresowanych do ogółu) warunkach. W interpretacji Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 27.03.2019 r. (0114-KDIP3-2.4011.100.2019.2.MZ) stwierdzono, że: „opisany we wniosku Program Rabatowy nie ogranicza kręgu uprawnionych do karty rabatowej jedynie do pracowników Wnioskodawcy, gdyż z kart rabatowych będą mogły skorzystać również osoby niebędące pracownikami Spółki, tj. członkowie rodzin pracowników Spółki, osoby trzecie, członkowie rodzin osób trzecich. Podkreślenia wymaga fakt, że o tym, czy świadczenie jest przychodem ze stosunku pracy (i innych stosunków wymienionych w art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych) decyduje okoliczność, czy może je otrzymać wyłącznie pracownik w rozumieniu ust. 4 tegoż artykułu, czy także inna osoba, niezwiązana z pracodawcą. (...) po stronie pracowników Spółki, członków rodzin pracowników Spółki, osób trzecich oraz członków rodzin osób trzecich nie powstanie przychód podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Korzystanie z rabatu przez pracowników Spółki i osoby niebędące pracownikami będzie neutralne podatkowo dla wszystkich uczestników. W przypadku bowiem udzielania rabatu szerokiemu gronu beneficjentów, gdzie skorzystanie z rabatów nie jest/nie będzie ograniczone wyłącznie do pracowników, przychód w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie powstanie”. Za neutralny uznano program rabatowy adresowany owszem do kręgu uczestników szerszego niż osoby zatrudnione, ale nie otwartego (w stanie faktycznym wskazano, że: „karty rabatowe mogą być przyznane m.in. osobom współpracującym ze Spółką, osobom których działalność wspiera reklamę i marketing produktów Spółki (bloggerom, influencerom itp.) oraz innym osobom zgodnie z aktualną polityką Spółki”). Analogiczny sposób zastosowania art. 12 u.p.d.o.f. zawiera interpretacja Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 14.02.2019 r. (0114-KDIP3-2.4011.6.2019.1.MG).

Podobnie zob. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji z 29.03.2017 r. (1462-IPPB4.4511.13.2017.1.JK3).

Zob. też pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 28.09.2021 r. (0112-KDIL2-1.4011.632.2021.1.MKA): „opisana we wniosku akcja promocyjna nie ogranicza kręgu uprawnionych do zakupu biletów na zwiedzanie po zniżkowych cenach jedynie do pracowników Wnioskodawcy, gdyż z rabatów będą mogły skorzystać również osoby niebędące pracownikami Spółki, tj. osoby zatrudnione na podstawie umowy cywilnoprawnej, a także przedsiębiorcy świadczący usługi na rzecz Spółki. Zatem krąg uprawnionych do zakupu biletów po obniżonej cenie jest potencjalnie nieograniczony. Jeśli

zatem grono beneficjentów – podmiotów korzystających z rabatów nie będzie ograniczone, a więc dotyczyć będzie szerokiego grona uczestników, to przychód w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych u osób biorących udział w akcji promocyjnej nie powstanie”.

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji z 10.05.2019 r. (0113-KDIPT2-3.4011.115.2019.2.ID) wskazał jednak, że: „rabat może być wykorzystany na: użytek własny pracownika, użytek współmałżonka lub partnera, użytek bliskiego członka rodziny pozostającego na utrzymaniu pracownika, użytek dalszego członka rodziny, z którym pracownik pozostaje we wspólnym gospodarstwie domowym, prezenty lub użytek innych osób z limitem do kwoty 4000 zł łącznie (liczonej w cenie przed rabatem), w ciągu jednego roku kalendarzowego. (...) opisany we wniosku program rabatowy dla pracowników nie ogranicza kręgu uprawnionych do karty rabatowej jedynie pracowników Wnioskodawcy, gdyż z kart rabatowych będą mogły skorzystać również osoby niebędące pracownikami Wnioskodawcy, tj. osoby bliskie pracownika. W konsekwencji, stwierdzić należy, że w rozpatrywanej sprawie przedmiotowy program rabatowy nie dotyczy szerokiego grona klientów Spółki, ponieważ niewątpliwie krąg osób uprawnionych do uczestnictwa w programie jest ograniczony – uczestnikami programu są wyłącznie pracownicy Spółki. Nie budzi wątpliwości, że w momencie dokonywania zakupów w sklepach Wnioskodawcy, pracownik występuje w podwójnej roli, tj. jako pracownik i jako klient (dokonując zakupów na podstawie cywilnoprawnej umowy sprzedaży). Zauważyć jednak należy, że dokonując zakupów osoba taka cały czas pozostaje w stosunku pracy z podmiotem, u którego ich dokonuje. W konsekwencji przysporzenie od takiego podmiotu nawet wynikające z realizacji umowy cywilnoprawnej przyznane jest z racji istniejącego stosunku pracy. (...) Zatem, udzielone pracownikom rabaty stanowią dla pracowników Wnioskodawcy podlegający opodatkowaniu przychód ze stosunku pracy, o którym mowa w art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych”. Stan faktyczny oceniany w niniejszym piśmie w rzeczywistości jest zbliżony z ocenianym pozytywnie dla podatników we wcześniejszych interpretacjach. Nie aprobując braku konsekwencji interpretacyjnej organu, autor nie neguje jednak zawartej w nim tezy.

1.4. Odpłatność pracownika a brak przychodu

Z przychodem pracownika mamy do czynienia, jeżeli pracownik otrzymuje świadczenie nieodpłatnie (przychodem jest jego pełna wartość) lub częściowo odpłatnie (w takim przypadku, zgodnie z art. 11 ust. 2b u.p.d.o.f.: „Jeżeli świadczenia są częściowo odpłatne, przychodem podatnika jest różnica pomiędzy wartością tych świadczeń, ustaloną według zasad określonych w ust. 2 lub 2a, a odpłatnością ponoszoną przez podatnika”). Jeżeli pracownik refunduje pracodawcy 100% wartości świadczenia, nie uzyskuje on przychodu podatkowego. Stąd Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji z 30.01.2019 r. (0112-KDIL3-1.4011.458.2018.1.AGR) stwierdził, że: „wynajęcie

przez Wnioskodawcę lokalu mieszkalnego dla pracowników, którzy następnie zwracają Wnioskodawcy w całości koszty poniesione przez pracodawcę z tytułu wynajmowanego lokalu, nie powoduje po stronie pracownika powstania przychodu opodatkowanego podatkiem dochodowym od osób fizycznych”. Analogicznie zob. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji z 17.12.2018 r. (0115-KDIT2-2.4011.399.2018.1.MM): „w sytuacji, gdy w ramach pakietu medycznego Wnioskodawca rzeczywiście pokrywa tylko tą część wydatków która ma zapewnić pracownikowi świadczenia z zakresu medycyny pracy, do ponoszenia których jest zobowiązany odrębnymi przepisami, u pracowników – w związku z zapewnieniem tych świadczeń – nie powstaje przychód w rozumieniu przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych”. Zob. też interpretację Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 17.08.2018 r. (0114-KDIP3-3.4011.289.2018.2.PP), w której wskazano, że dla braku uzyskania przychodu z tytułu wykorzystywania samochodu służbowego przez pracownika refundacja świadczenia przez pracownika na rzecz pracodawcy powinna nastąpić według ryczałtowych stawek obliczania przychodu (art. 12 ust. 2a–2c u.p.d.o.f.), a nie cen rynkowych. Wobec szczególnej regulacji dotyczącej wysokości przychodu jest to pogląd prawidłowy.

1.5. Źródło finansowania przychodów ze stosunku pracy

Z przychodem ze stosunku pracy mamy do czynienia „bez względu na źródło finansowania tych wypłat i świadczeń”. Pracodawca może finansować świadczenia ze środków obrotowych, zysku, zakładowego funduszu świadczeń socjalnych i in.¹² Zob. też podrozdział 2.11. „Świadczenia w związku z działalnością związkową”.

¹² Zob. m.in. interpretację Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 11.01.2018 r. (0113-KDIPT2-2.4011.369.2017.1.ACZ) i z 21.06.2019 r. (0115-KDIT2-1.4011.143.2019.4.KK) dotyczące uznania za przychód ze stosunku pracy tzw. napiwków. W drugim z pism wskazano, że: „określenie prawidłowego źródła przychodów na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych związanego z otrzymanym przez pracownika napiwkiem uzależnione zostało od formy otrzymania napiwku, tj. czy otrzymanie napiwku odbywa się za pośrednictwem, czy bez pośrednictwa pracodawcy. W praktyce napiwki mogą być bowiem bezpośrednio otrzymywane przez pracowników od klientów lub też są gromadzone przez pracodawcę, a następnie dzielone pracownikom według określonych reguł. (...) środki pieniężne w postaci napiwków trafiające do Spółki jako pracodawcy, która następnie rozdysponowuje je w ustalony sposób wśród kelnerów, stanowią ich przychód ze stosunku pracy”. Szef Krajowej Administracji Skarbowej w interpretacji z 27.05.2021 r. (DOP3.8222.7.2021.CNRU) wskazał, że: „wszelkie świadczenia pieniężne i niepieniężne otrzymane przez pracownika od pracodawcy, niezależnie od źródła wypłaty, stanowią dla pracownika przychód ze stosunku pracy. Stąd też otrzymywane przez pracownika naukowego od macierzystego zakładu pracy (uczelni, instytutu naukowego, PAN) środki finansowe z programu «Mobilność Plus», mimo iż otrzymywane są na podstawie umowy odrębnej od umowy o pracę, należy uznać za stanowiące przychód ze stosunku pracy, ze wszelkimi konsekwencjami wynikającymi z tego faktu”. Zob. też wyrok NSA z 4.04.2012 r. (II FSK 1747/10, LEX nr 1214177).

1.6. Moment uzyskania przychodu

Przychód pieniężny ze stosunku pracy podlega zasadzie kasowej, tj. jest on uzyskiwany w dniu faktycznego otrzymania. Świadczenia należne, ale niewypłacone nie stanowią przychodu. W przypadku wypłat dokonywanych przelewem bankowym, literalne odczytanie przepisu prowadzi do konkluzji, że przychód jest uzyskiwany w momencie uznania rachunku bankowego pracownika. Nie odpowiada to jednak praktyce podatkowej. Przypisanie przychodu do momentu obciążenia rachunku bankowego płatnika jest „pragmatycznym” uproszczeniem rozliczenia płatniczego (płatnik dysponuje wiedzą o obciążeniu swojego rachunku, zlecając przelew obowiązany jest zaś obliczyć kwotę netto wynagrodzenia, tj. uznać, że miała miejsce jej wypłata przed wpływem na rachunek pracownika). Jeżeli te dwa zdarzenia nastąpią w dwóch różnych okresach, przychód jest przypisany do okresu obciążenia rachunku płatnika. Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w piśmie z 17.06.2008 r. (IPPB2/415-496/08-2/AS) wskazał, że: „w miesiącu grudniu 2007 r. pracodawca wydał dyspozycję przelewu na konto Wnioskodawczynie kwoty z tytułu przysługującej odprawy emerytalnej. Powyższa kwota wpłynęła na rachunek bankowy Wnioskodawczynie w dniu 2 stycznia 2008 r. Mając powyższe na uwadze, należy stwierdzić, że jeżeli obciążenie (uznanie) rachunku bankowego pracodawcy nastąpiło w grudniu 2007 r., suma pieniężna przysługująca Wnioskodawczynie tytułem odprawy emerytalnej stanowi przychód roku 2007 i podlega opodatkowaniu według zasad obowiązujących w tym roku”¹³.

Na równi z faktycznym otrzymaniem świadczenia pieniężnego traktowane jest postawienie środków pieniężnych do dyspozycji podatnika. Ma to miejsce w razie przygotowania świadczenia do odbioru przez pracownika (np. wypłaty w kasie)¹⁴. W ocenie autora dla powstania tej kategorii przychodu niezbędna jest wiedza podatnika o możliwości odbioru świadczenia¹⁵. Wiedza ta nie wymaga każdorazowego udzielania informacji

¹³ Pismo powyższe, niezależnie od spornego określenia momentu uzyskania przychodu, zawiera też potwierdzenie, że odprawa emerytalna (zob. art. 92¹ k.p.) stanowi przychód ze stosunku pracy.

¹⁴ Zob. też wyrok WSA w Gliwicach z 22.02.2017 r. (I SA/Gl 1470/16, LEX nr 2253538), utrzymany w mocy wyrokiem NSA z 6.06.2019 r. (II FSK 1722/17, CBOSA), w którym świadczenia wynikające z potrącanych wierzytelności uznano za świadczenia postawione do dyspozycji: „Skoro skarżący będzie każdego miesiąca stawiał do dyspozycji byłego prezesa zarządu środki pieniężne, stanowiące dla niego przychody z tytułu odszkodowania za zaniechanie działalności konkurencyjnej, a były prezes w istocie będzie miał możliwość posługiwania się (rozporządzania) przekazanymi mu comiesięcznie środkami pieniężnymi, co będzie mógł również czynić poprzez ich rozliczenie z należnym skarżącemu świadczeniem z tytułu bezpodstawnego wzbogacenia, to dokonanie potrącenia wzajemnych świadczeń należy dokonywać po potrąceniu przez skarżącego kwot należnego podatku dochodowego od osób fizycznych z tytułu odszkodowania”. Autor aprobuje ten pogląd, gdyż obejście przepisów płatniczych poprzez dokonywanie potrąceń (np. z udzielonymi pożyczkami) byłoby „prostym” środkiem unikania poboru podatku. Chociaż wyrok dotyczy art. 30 ust. 1 pkt 15 u.p.d.o.f., ma on zastosowanie uniwersalne.

¹⁵ Inaczej w piśmie Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 14.06.2016 r. (IBPB-2-1/4511-231/16/MK); zob. podrozdział 7.1. „Śmierć podatnika”.

przez pracodawcę. Wystarczające jest odpowiednie uregulowanie o charakterze ogólnym, zawierające informację o dniach odbioru wynagrodzeń.

W stosunku do świadczeń niepieniężnych (rzeczowych i nieodpłatnych świadczeń) art. 12 u.p.d.o.f. nie przewiduje odmiennej zasady rozpoznawania przychodu, a zatem i tego rodzaju świadczenia podlegają, odpowiednio stosowanej, zasadzie „kasowej”. Wynika to także z art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f. (mającego zastosowanie również w stosunku do dochodów pracowniczych), który stanowi o „wartości otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń”¹⁶. Brak otrzymania nieodpłatnego świadczenia oznacza więc brak przychodu. W przypadku świadczeń w naturze ich faktyczne odebranie przez pracownika jest tożsame ze spełnieniem wymogu kasowości¹⁷. Moment wydania rzeczy jest zatem dniem uzyskania przez pracownika przychodu. Minister Finansów w piśmie z 12.10.2015 r. (DD3.8222.2.389.2015.MCA) wskazał, że: „Błędny jest natomiast twierdzenie, że przychód z tytułu przekazania strojów bez logo Spółki powstaje w momencie otrzymania ostatniej faktury i ustalenia całkowitej wartości poniesionych świadczeń przez pracodawcę na rzecz pracownika. Zgodnie z przytoczonym brzmieniem art. 11 ust. 1 ustawy PIT, momentem powstania tego rodzaju przychodu jest dzień, w którym pracownik otrzymał od pracodawcy ww. strój sportowy z możliwością jego swobodnego wykorzystywania”¹⁸.

¹⁶ Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji z 25.06.2021 r. (0114-KDIP3-2.4011.449.2021.2.JM) potwierdził to jednoznacznie, wskazując, że: „jedynie w przypadku, gdy z umowy ubezpieczenia jednoznacznie wynika, że beneficjentem wypłaconych z polisy świadczeń jest pracownik/zleceniobiorca, przychód powstaje w momencie wpłaty środków (składki) przez ubezpieczającego Wnioskodawcę. Natomiast, gdy do czasu wystąpienia o wypłatę przez ubezpieczającego Wnioskodawcę nie wiadomo, na czyją rzecz ostatecznie nastąpi wypłata (na rzecz ubezpieczającego czy ubezpieczonego pracownika/zleceniobiorcę), momentem otrzymania przez pracownika/zleceniobiorcę przychodów ze stosunku pracy/z działalności wykonywanej osobiście jest moment przyznania prawa do świadczenia z polisy, z tym że nie w wysokości wartości tego prawa, lecz w wysokości opłaconych przez Wnioskodawcę składek na tę polisę”.

¹⁷ Zob. też pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 13.12.2021 r. (0113-KDIPT2-3.4011.785.2021.2.GG) potwierdzające brak opodatkowania świadczeń rzeczowych postawionych do dyspozycji (odbioru), ale nieodebranych przez pracownika: „Świadczenia w naturze to wszelkie takie świadczenia, w przypadku których przedmiot świadczenia jest inny niż pieniądź lub wartość pieniężna. Będą to w szczególności różnego rodzaju świadczenia rzeczowe, chociaż przedmiotem świadczenia mogą być również prawa. Powyższe związane jest z przyjętą zasadą kompletności opodatkowania, w myśl której opodatkowaniu powinny podlegać niemal wszelkie przysporzenia majątkowe, a nie tylko te o charakterze pieniężnym. Podstawową różnicą pomiędzy przychodami w postaci pieniędzy i wartości pieniężnych a nieodpłatnymi świadczeniami w naturze i innymi nieodpłatnymi świadczeniami jest odmienny moment powstania przychodu. W przypadku bowiem pierwszej kategorii świadczeń przychód powstaje w momencie ich otrzymania lub postawienia do dyspozycji podatnika, natomiast w przypadku drugiej kategorii przychód powstaje wyłącznie w chwili otrzymania. Nie ma natomiast znaczenia moment postawienia świadczenia do dyspozycji podatnika”.

¹⁸ Pismo to zawiera także wskazówkę odnośnie do problemu opisanego poniżej. O momencie uzyskania przychodu przez pracownika decyduje moment otrzymania świadczenia, a nie sfinansowania go przez pracodawcę.

W przypadku świadczeń niematerialnych przesłanka faktycznego otrzymania przychodu (warunkująca jego uzyskanie, a w konsekwencji opodatkowanie) budzi wątpliwości w aspekcie czasowym (w którym momencie pracownik uzyskuje przychód – problem ten zostanie opisany poniżej) oraz definitywności przysporzenia (definitywność przysporzenia/korzyści pracownika jest warunkiem powstania przychodu). Aspekt definitywności korzyści pracownika podnoszony jest m.in. w przypadku świadczeń polegających na sfinansowaniu ubezpieczeń. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji z 27.12.2018 r. (0114-KDIP3-3.4011.574.2018.1.JK3) potwierdził zaś pogląd wnioskodawcy, że w przypadku ubezpieczenia na życie zawierającego również część inwestycyjną, jeżeli „właścicielem środków zgromadzonych na polisie, posiadającym prawo do wartości wykupu będzie przez cały okres jej trwania Ubezpieczający [pracodawca – przyp. J.S.], a nie Wnioskodawca [zatrudniony – przyp. J.S.]”, przychód powstanie w momencie ewentualnej cesji praw na rzecz pracownika. Jeżeli jednak polisa określa pracownika, jako podmiot uprawniony do ubezpieczenia (świadczenia odrębnego od wynikającego z części inwestycyjnej/lokacyjnej polisy), składka przypadająca na świadczenie zapewnione pracownikowi rodzi przychód ze stosunku pracy. Zob. interpretacja Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 13.07.2021 r. (0114-KDIP3-2.4011.328.2021.4.JM): „do czasu cesji beneficjentem umowy jest pracodawca, który finansuje składkę. Jednocześnie z umowy ubezpieczenia wynika, że pracownik jako Ubezpieczony będzie podmiotem uprawnionym z umowy ubezpieczenia do otrzymania środków z polisy. Mając na uwadze powyższe, stwierdzić należy, że składki opłacone przez ubezpieczającego w ramach umowy indywidualnego ubezpieczenia na życie z Ubezpieceniowym Funduszem Kapitałowym w części inwestycyjnej rachunku podstawowego oraz składki wpłacone na rachunek dodatkowy, obejmujący wyłącznie część inwestycyjną polisy, stanowią przychód pracownika ze stosunku pracy”. Zob. też pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 7.12.2020 r. (0115-KDIT2.4011.641.2020.6.ENB): „przychodem ze stosunku pracy jest m.in. opłacona przez pracodawcę składka w części ochronnej polisy o charakterze ochronno-inwestycyjnym, gdzie ubezpieczonym jest pracownik. Przychód powstaje w momencie zapłacenia składki przez pracodawcę, gdyż wskazany w umowie pracownik prawa wynikające z polisy nabywa z chwilą zawarcia przez pracodawcę umowy ubezpieczenia. Przychód ze stosunku pracy powstaje również w sytuacji, gdy zgodnie z umową ubezpieczenia opłacającym składkę – w części inwestycyjnej – jest pracodawca, natomiast uprawnionym do wypłaty środków może być pracownik. Przy czym jedynie w przypadku, gdy z umowy ubezpieczenia jednoznacznie wynika, że beneficjentem wypłaconych z polisy świadczeń jest pracownik, przychód powstaje w momencie wpłaty środków (składki) przez ubezpieczającego pracodawcę. Natomiast, gdy do czasu wystąpienia o wypłatę przez ubezpieczającego pracodawcę nie wiadomo, na czyją rzecz ostatecznie nastąpi wypłata (na rzecz pracodawcy czy pracownika), momentem otrzymania przez pracownika przychodów ze stosunku pracy jest moment przyznania prawa do świadczenia z polisy, z tym że nie w wysokości wartości tego prawa, lecz w wysokości opłaconych przez pracodawcę składek na tę polisę (w przypadku częściowego wykupu polisy – powinno to stanowić odpowiednią proporcję takich wpłat

do uzyskanych z tej polisy praw do świadczeń)". W interpretacji potwierdzono, że warunkiem uzyskania przychodu jest pewność i definitywność otrzymania świadczenia (co spełnia wymóg faktycznego uzyskania przychodu). Podobnie Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacjach: z 15.01.2018 r. (0115-KDIT2-2.4011.379.2017.2.HD) i z 29.07.2021 r. (0114-KDIP3-1.4011.370.2021.4.BS).

Niezależnie od zagadnienia definitywności przychodu w postaci nieodpłatnych świadczeń, dodatkowe wątpliwości rodzi wskazanie momentu uzyskania przez pracownika przychodu. O ile w przypadku świadczeń rzeczowych (materialnych) za moment powstania przychodu powinno być uznane odebranie rzeczy przez pracownika (osobę upoważnioną do odbioru), moment „otrzymania” przychodu nie jest zaś oczywisty w przypadku świadczeń o charakterze usług. Ocenie podlegają dwa zdarzenia: sfinansowanie przez pracodawcę usługi (zakup usługi przez pracodawcę od usługodawcy) oraz faktyczne wykonanie usługi przez usługodawcę¹⁹. W ocenie autora zasada opodatkowania przychodu faktycznie otrzymanego nakazuje odwoływać się do okresu wykonywania usługi. Można to podać na przykładzie wykupienia przez pracodawcę abonamentu medycznego na rzecz pracownika. Jeżeli opieka medyczna ma być świadczona w kolejnych okresach, a usługodawca w wyniku upadłości (lub innych zdarzeń) nie będzie mógł świadczyć usługi, trudno mówić o faktycznym otrzymaniu świadczenia przez pracownika. W tym przypadku pracodawca ma jedynie roszczenie w stosunku do usługobiorcy (masy upadłościowej) o zwrot należności. Po stronie pracownika nie powstała zaś rzeczywista korzyść.

Niestety praktyka podatkowa nie daje jednoznacznych wskazówek co do określenia tego momentu, chociaż można wskazać przeważający pogląd. W uchwale z 24.05.2010 r. (II FPS 1/10, ONSAiWSA 2010/4, poz. 58) dotyczącej uznania za przychód wykupionych przez pracodawcę abonamentów medycznych NSA (7) wskazał, że: „Skoro analizowane świadczenie pracodawcy na rzecz pracownika polega na zagwarantowaniu mu możliwości bezpłatnego skorzystania z określonych usług medycznych, to pracownik otrzymuje je w momencie, w którym po stronie centrum medycznego powstaje obowiązek pozostawania w gotowości do świadczenia mu tych usług. Taką chwilą może być umieszczenie zatrudnionego na liście uprawnionych lub wręczenie mu karty identyfikacyjnej pacjenta”. Natomiast w uchwale z 24.10.2011 r. (II FPS 7/10, LEX nr 964537) dotyczącej tego samego problemu NSA (w składzie całej Izby Finansowej) stwierdził zaś, że: „Skoro więc analizowane nieodpłatne świadczenie polega na zagwarantowaniu pracownikowi możliwości skorzystania z usług medycznych, to uprawniony otrzymuje je w momencie, w którym po stronie wykonawcy usług medycznych powstaje obowiązek pozostawania w gotowości do usług tych świadczenia”. Uchwały nie zawierają jednoznacznych wskazówek odnośnie do momentu powstania przychodu z tytułu nieodpłatnego świadczenia. Pierwsza z uchwał, wskazując, że przychód powstaje w momencie „w którym po stronie centrum medycznego powstaje obowiązek pozostawania w gotowości do świadczenia mu

¹⁹ Jeżeli usługodawcą jest sam pracodawca, przychód powstaje w momencie wykonania usługi.

tych usług”, odnosi się do okresu rozpoczęcia obowiązywania abonamentu medycznego. W drugiej zaś wskazuje się również okoliczność „wykupienia polisy” oraz „nabycie przez pracodawcę usługi”, czyli zdarzenia abstrahujące od okresu rozpoczęcia świadczenia usługi. Ponieważ w tej samej uchwale jest mowa o „momencie, w którym po stronie wykonawcy usług medycznych powstaje obowiązek pozostawania w gotowości do usług tych świadczenia” – wydaje się, że prawnie istotny jest jednak moment, od którego na usługobiorcy ciąży obowiązek wykonywania usługi na rzecz pracownika.

Jednak w wyroku z 30.07.2009 r. (II FSK 506/08, LEX nr 570466) NSA wskazał, że: „sąd pierwszej instancji wyraził pogląd, kwestionowany skargą kasacyjną podatnika, że momentem powstania przychodu dla konkretnego pracownika jest moment wykupienia przez pracodawcę usługi u ubezpieczyciela, jeżeli możliwe byłoby określenie składki ubezpieczenia odrębnie dla każdego pracownika. Naczelny Sąd Administracyjny w pełni ten pogląd aprobuje. (...) Zapłata składki przez pracodawcę stanowi więc wymierną korzyść, jaką uzyskał pracownik (ubezpieczony) z tytułu zawarcia umowy ubezpieczenia”.

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji z 15.01.2018 r. (0115-KDIT2-2.4011.379.2017.2.HD) przedstawił następujące stanowisko: „opłacanie przez Wnioskodawczynię (Ubezpieczającego) składki w ramach umowy indywidualnego ubezpieczenia na życie z ubezpieczeniowymi funduszami kapitałowymi w części ochronnej – stanowi przychód pracownika ze stosunku pracy, o którym mowa w art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w dacie poniesienia wydatku przez Wnioskodawczynię, czyli w dacie zapłaty składki firmie ubezpieczającej”. Organ w sposób jednoznaczny odniósł się do przesłanki momentu poniesienia kosztu przez pracodawcę.

W ocenie autora zasada faktycznego otrzymania świadczenia przemawia za uznaniem, że przychód powstaje w okresie świadczenia przez usługodawcę usługi będącej źródłem nieodpłatnego świadczenia. Wydaje się, że jest to pogląd przeważający w obecnej praktyce skarbowej. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji z 30.06.2021 r. (0115-KDIT1.4011.318.2021.1.MN) odnosząc się do świadczenia w postaci sfinansowania szkolenia członka zarządu, wskazał, że: „Momentem powstania przychodu jest dzień, w którym członek zarządu otrzymał od Spółki prawo do skorzystania z tych nieodpłatnych świadczeń. W przedmiotowej sprawie przychód powstaje w miesiącu otrzymania prawa do rozpoczęcia studiowania w danym semestrze. Zatem nie można się zgodzić z twierdzeniem Wnioskodawcy, że przychód z tytułu nieodpłatnego świadczenia polegającego na sfinansowaniu przez Wnioskodawcę udziału członka zarządu w studiach MBA powstaje z chwilą wykonania świadczenia na rzecz członka Zarządu, co następuje z końcem każdego semestru, za który Wnioskodawca dokonał zapłaty”²⁰.

²⁰ Zob. też interpretację Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 16.06.2021 r. (0112-KDIL2-1.4011.348.2021.1.MKA), która dotyczy wprowadzie szczególnego sposobu udostępniania świadczeń niepieniężnych, ale zawiera także tezę uniwersalną: „Wnioskodawca w ramach zakładowego funduszu świadczeń socjalnych wprowadził system kafejny. Pracownicy mogą wybierać świadczenia, z których

1.7. Świadczenia dla członków rodziny pracownika

Jeżeli świadczenie, w sferze stosunków faktycznych, jest kierowane do członków rodziny pracownika, przychód przypisywany jest pracownikowi. Pracodawca w wymiarze prawnym spełnia (zapewnia) świadczenie innej osobie, jedynie z uwagi na fakt zatrudnienia pracownika. Również w wymiarze gospodarczym celem świadczenia jest uatrakcyjnienie warunków pracy pracownika, a nie przysporzenie na rzecz osoby niezwiązanej z pracodawcą żadnym stosunkiem prawnym. Tego rodzaju świadczenia są przypisywane pracownikowi i stanowią jego przychód na równi z wynagrodzeniami i innymi świadczeniami z tytułu zatrudnienia. Nie są zaś one przychodami z innych źródeł osób, które faktycznie skorzystały ze świadczeń. Teza ta bezspornie dotyczy małoletnich dzieci pracownika (np. wydanie paczki świątecznej na imprezie wigilijnej tworzy przychód pracownika, a nie dziecka, które osobiście otrzymało upominek). Stosowana jest jednak także odnośnie do małżonków osób zatrudnionych. Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji z 16.06.2016 r. (IPPB4/4511-340/16-2/IM) stwierdził, że: „wartość dodatkowych świadczeń, jakie Wnioskodawca zapewnia oddelegowanym pracownikom, tj. zapewnienia małżonkom oddelegowanych obcokrajowców pokrycie kosztów nauki języka polskiego w trakcie ich oddelegowania do miejsca wskazanego jako miejsce zatrudnienia w Polsce, stanowi dla pracowników przychód w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych”. Chociaż wyłącznym (faktycznym) odbiorcą świadczenia był małżonek pracownika (osoba będąca podatnikiem PIT), wartość świadczenia została uznana za przychód pracownika. Analogicznie zob. w interpretacji Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 17.08.2017 r. (0114-KDIP3-3.4011.313.2017.1.AK): „podstawą świadczenia współfinansowanego przez Wnioskodawcę w postaci opieki medycznej przeznaczonej dla członków jego

chęć skorzystać. Pracownicy, którzy złożą oświadczenie majątkowe, otrzymują miesięczne zasilenia punktami na platformie. Posiadane punkty pracownik może wymienić na dane towary lub usługi, przy czym 1 pkt przeliczany jest na 1 zł. (...) Podstawową różnicą pomiędzy przychodami w postaci pieniędzy i wartości pieniężnych a nieodpłatnymi świadczeniami w naturze i innymi nieodpłatnymi świadczeniami jest odmienny moment powstania przychodu. W przypadku bowiem pierwszej kategorii świadczeń przychód powstaje w momencie ich otrzymania lub postawienia do dyspozycji podatnika, natomiast w przypadku drugiej kategorii przychód powstaje wyłącznie w chwili otrzymania. Nie ma natomiast znaczenia moment postawienia świadczenia do dyspozycji podatnika. (...) przychód ten powstanie w momencie otrzymania nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie określonego świadczenia (produktu i/lub usługi), tj. w momencie wymiany punktów na świadczenie. Pracownicy nie będą bowiem otrzymywali od Wnioskodawcy «gotowych» świadczeń, a punkty, które będą mogli na te świadczenia wymienić. Działanie Wnioskodawcy w opisanym stanie faktycznym polega w istocie na postawieniu do dyspozycji pracownika punktów, za które dopiero mogą nabyć określone świadczenia. Z przytoczonego powyżej art. 11 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wynika natomiast, że nieodpłatne świadczenia, ażeby mogły być uznane za przychód – w przeciwieństwie do pieniędzy i wartości pieniężnych – muszą być otrzymane. Natomiast w przypadku wypłaty przez Wnioskodawcę równowartości świadczenia w formie przelewu przychód u pracowników powstanie w dacie postawienia środków pieniężnych do dyspozycji pracowników. Zatem przychód u pracowników powstaje w momencie dokonania wymiany punktów na wybrane przez nich świadczenie dostępne w ramach systemu kafeteryjnego. W sytuacji zaś wypłaty równowartości świadczenia w formie przelewu przychód u pracowników powstanie w dacie uznania rachunku bankowego Wnioskodawcy”.

rodziny jest łączący pracownika z pracodawcą stosunek pracy. Oznacza to, że gdyby nie ów stosunek prawny, członkowie jego rodziny nie byłoby objęci opieką medyczną w granicach wyznaczonych abonamentem i współfinansowanych przez Spółkę. Nie ma zatem uzasadnienia, aby w takim przypadku przychód przypisywać osobie trzeciej, zamiast pracownikowi – w tym przypadku nieodpłatne świadczenie, w części finansowanej przez Spółkę, otrzymuje pracownik”. Zob. też interpretację Szefa Krajowej Administracji Skarbowej z 27.05.2021 r. (DOP3.8222.7.2021.CNRU): „otrzymane przez Wnioskodawczynię w ramach programu «Mobilność Plus» – V edycja środki finansowe, przeznaczone na pokrycie kosztów utrzymania i bieżące wydatki związane z pobytem w zagranicznym ośrodku oraz kosztów podróży Wnioskodawczyny i członków jej rodziny, stanowią przychód Wnioskodawczyny ze stosunku pracy, o którym mowa w art. 12 ust. 1 ustawy PIT. Przy czym należy podkreślić, że przedmiotowy przychód powstaje wyłącznie u Wnioskodawczyny, czyli osoby która jest uczestnikiem programu. Fakt, że otrzymane środki dotyczą także rodziny uczestnika programu, nie oznacza, że przychód otrzymują poszczególni członkowie rodziny. Jest to wyłącznie przychód po stronie Wnioskodawczyny (uczestnika programu), bowiem gdyby nie łączący uczestnika programu i uczelnię stosunek prawny (stosunek pracy bądź umowa zawarta między jednostką naukową a uczestnikiem programu stanowiąca podstawę przekazania środków finansowych), nie otrzymałby tych środków”.

Zob. też szczególny przypadek opisany w interpretacji Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 23.04.2021 r. (0115-KDIT2.4011.18.2021.2.RS). Odnosząc się do „zapomóg, otrzymanych w związku z tymczasowym aresztowaniem pracowników, powodującym pozbawienie rodzin pracowników ich dochodu z tytułu wynagrodzeń”, wskazano w niej, że „zapomogi pieniężne, które otrzymały i otrzymają małżonki pracowników, nie mieszczą się w dyspozycji art. 21 ust. 1 pkt 26 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i nie mogą korzystać ze zwolnienia na podstawie tego przepisu. Stanowią dla tych osób przychód w rozumieniu art. 11 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, który należy zakwalifikować do przychodów z innych źródeł, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 9 oraz art. 20 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. W związku z powyższym, Wnioskodawca jest i będzie zobowiązany sporządzić dla każdej małżonki pracownika informację PIT-11 o przychodach z innych źródeł oraz o dochodach i pobranych zaliczkach na podatek dochodowy (w części F formularza) i przesłać ją tej osobie oraz właściwemu urzędowi skarbowemu”. W tym jednak przypadku rzeczywistym beneficjentem świadczenia są członkowie rodzin pracowników – co uzasadnia taką kwalifikację przychodów.

Analogicznie, w przypadku świadczeń dla członków rodziny podatnika uzyskującego przychody w rozumieniu art. 13 u.p.d.o.f., cała wartość świadczeń stanowi przychód podatnika z tego źródła przychodów.

Rozdział 2

POWSTANIE PRZYCHODU ZE STOSUNKU PRACY NA PRZYKŁADACH ZDARZEŃ PRAWNYCH I GOSPODARCZYCH

2.1. Abonamenty medyczne

Zapewnienie przez pracodawcę świadczeń medycyny pracy podlega zwolnieniu od opodatkowania jako świadczenie BHP (zob. podrozdział 4.4. „Świadczenia BHP”) lub, zgodnie z obecnym kierunkiem interpretacyjnym odwołującym się do wyroku TK z 8.07.2014 r. (K 7/13), wartość świadczeń nie jest uznawana za przychód podatkowy (obie kwalifikacje wywołują w praktyce ten sam skutek podatkowy). W interpretacji Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 31.12.2018 r. (0115-KDIT2-2.4011.427.2018.1.MM) potwierdzono, że nie stanowią przychodu wszystkie świadczenia zdrowotne zapewniane na podstawie art. 229 k.p., tj.: wstępne badania lekarskie, okresowe badania lekarskie, a w przypadku niezdolności do pracy trwającej dłużej niż 30 dni, spowodowanej chorobą, kontrolne badania lekarskie w celu ustalenia zdolności pracownika do wykonywania pracy na dotychczasowym stanowisku, okresowe badania lekarskie w sytuacji gdy pracownik wykonywał pracę w warunkach narażenia na działanie substancji i czynników rakotwórczych lub pyłów zwłókniających po zaprzestaniu przez pracownika pracy w kontakcie z tymi substancjami, czynnikami lub pyłami lub po rozwiązaniu stosunku pracy, jeżeli zainteresowana osoba zgłosi wniosek o objęcie takimi badaniami. W piśmie tym potwierdzono też, że wskazane wyżej świadczenia nie stanowią przychodu zarówno w razie zapewnienia ich przez pracodawcę poprzez sfinansowanie pojedynczych badań, jak i pakietu abonamentowego – obejmującego m.in. medycynę pracy¹. Jak w każdym przypadku tego rodzaju pism, organ zastrzegł, że

¹ W interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 14.04.2015 r. (IBPBII/1/4511-30/15/MK) wskazano, że: „usługa *assistance* dla rodzin pracowników, jak i dla pracowników wynosi 0 zł i jest wliczana w gratisie do całej opłaty ryczałtowej za usługi medyczne. Skoro świadczenia (inne niż obowiązkowa opieka z zakresu medycyny pracy) dla pracownika, pakiet medyczny dla rodziny pracownika, ubezpieczenie od zgonu pracownika finansowane są przez pracowników, to należy zgodzić się z Wnioskodawcą, że na Spółce nie będą ciążyły żadne obowiązki związane z doliczeniem jakiegokolwiek kwoty do przychodu pracownika.

poza trybem wydawania interpretacji pozostaje ocena, czy faktyczny zakres świadczeń objętych abonamentem mieści się w zakresie obowiązkowych świadczeń zdrowotnych. Zob. szerzej podrozdział 4.4. „Świadczenia BHP”.

W przypadku opieki medycznej wykraczającej poza zakres medycyny pracy, problem uznania świadczenia za przychód wydaje się rozstrzygnięty. Wynika to nie tylko z samych uchwał NSA z 24.05.2010 r. (II FPS 1/10, ONSAiWSA 2010/4, poz. 58) oraz z 24.10.2011 r. (II FPS 7/10, LEX nr 964537), w których uznano objęcie pracowników opieką medyczną na koszt pracodawcy za zdarzenie przychodotwórcze, ale przede wszystkim samego wyroku TK z 8.07.2014 r. (K 7/13). Korzyścią pracownika jest sam fakt objęcia go (jego rodziny) abonamentem medycznym (a nie faktyczne skorzystanie z konkretnych świadczeń zdrowotnych z niego wynikających). Teza, że zdarzają się okresy opłacania abonamentu medycznego z własnych środków usługobiorcy, w których osoba ta nie korzysta z niego w sposób praktyczny, jest zgodna z doświadczeniem życiowym. Samo powstanie przychodu wymaga oczywiście spełnienia pozostałych cech konstrukcyjnych przychodu wymienionych w wyroku TK z 8.07.2014 r., K 7/13 (dobrowolność skorzystania, możliwość skonkretyzowania przychodu).

Jeżeli przedmiotem abonamentu medycznego jest opieka nad rodziną pracownika, przychód w wysokości pełnej opłaty abonamentowej przypadającej na daną rodzinę jest przypisywany pracownikowi. Tak zob. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji z 17.08.2017 r. (0114-KDIP3-3.4011.313.2017.1.AK).

W praktyce skarbowej za zdarzenia tworzące przychód uznaje się nie tylko stałe abonamenty, ale także badania jednorazowe. W interpretacji Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 3.09.2018 r. (0115-KDIT2-2.4011.290.2018.1.MM) wskazano np., że: „pracownicy Wnioskodawcy oraz jego zleceniobiorcy uzyskują przychód z tytułu nieodpłatnych świadczeń w sytuacji, gdy Wnioskodawca opłaci im badania lekarskie (w tym m.in. badania krwi obejmujące morfologię, Vit. D, Wapń, TSH, FT3, FT4, Magnez, RTG kręgosłupa lędźwiowo-krzyżowego, RTG stawu biodrowego, densytometrii ciała), konsultacje indywidualne (m.in. ortopedyczne, neurologiczne, neurochirurgiczne, endokrynologiczne, psychologiczne), zajęcia grupowe typu: aerobik wodny i zdrowy kręgosłup, pakiet rehabilitacyjny zawierający masaże lecznicze bądź relaksacyjne i karnety na basen lub siłownię”. Oczywiście również w tym przypadku

Ponadto, jeżeli Spółka w ramach opłaty ryczałtowej za świadczenia medyczne posiada w gratisie (tj. składka wynosi 0 zł) w cenie całego pakietu usług *assistance* dla pracownika i jego rodziny, to z tytułu usługi *assistance* w kwocie 0 zł nie powstanie przychód dla pracownika, bowiem świadczenie to wynosi 0 zł oraz usługa ta jest elementem całego pakietu finansowanego tylko w kwocie 50 zł przez Wnioskodawcę w zakresie opieki profilaktycznej, a w pozostałej części finansowana przez pracownika”. Przedstawiając to korzystne dla podatników rozstrzygnięcie, należy mieć jednak na uwadze, że płatnicy niedysponujący własną interpretacją dotyczącą analogicznych rozwiązań powinni się liczyć z ryzykiem uznania, że o ewentualnym przychodzie decyduje wartość rynkowa zapewnianego pracownikowi świadczenia, a nie formalny podział ceny usług nabywanych pakietowo (przypisanie 100% ceny do usługi nietworzącej opodatkowanego przychodu).

przychód powstaje w razie spełnienia wszystkich wymogów stawianych w wyroku TK z 8.07.2014 r. (K 7/13).

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w piśmie z 10.10.2018 r. (0115-KDIT2-2.4011.338.2018.1.RS) wskazał, że: „Niewątpliwie pracownik Wnioskodawcy uzyska przychód z tytułu nieodpłatnych świadczeń w sytuacji, gdy Wnioskodawca zapewni pracownikom aerobik, basen i siłownię, grupowe ćwiczenia rehabilitacyjne, badania profilaktyczne z zakresu chorób układu krążenia czy grupowe warsztaty edukacyjne z zakresu profilaktyki chorób układu krążenia, albowiem w tej sytuacji zostaną spełnione wszystkie przesłanki, o których mowa w ww. wyroku Trybunału Konstytucyjnego: pracownicy skorzystają bowiem dobrowolnie ze świadczeń oferowanych przez pracodawcę, wydatek zostanie poniesiony w interesie pracownika, a dzięki temu, że wydatek zostanie poniesiony przez pracodawcę (Wnioskodawcę), pracownicy zaoszczędzą wydatku, który musieliby ponieść w sytuacji, gdyby sami chcieli dokonać zakupu ww. usług, korzyść ta będzie wymierna i przypisana indywidualnie poszczególnemu pracownikowi”.

Wątpliwości płatników rodzą przypadki sfinansowania świadczeń medycznych mających pewien związek ze świadczoną pracą. Organy podatkowe konsekwentnie stawiają granicę świadczeń nierodzących przychodu w zakresie przypadków obligatoryjnego (z mocy prawa) zapewnienia pracownikom świadczeń medycznych. Zob. np. interpretacja Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 9.09.2021 r. (0112-KDWL.4011.124.2021.2.JK), w której wskazano, że: „wartość kosztów profilaktycznej opieki zdrowotnej nad pracownikami, niezbędnej z uwagi na warunki pracy otrzymanych przez pracownika od pracodawcy nie stanowi przychodu w rozumieniu przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Obowiązek ich poniesienia przez pracodawcę wynika bowiem wprost z przepisów prawa. Zatem w sytuacji, gdy w ramach Podstawowego pakietu w części dotyczącej Profilaktyki zdrowotnej Spółka finansuje tylko tą część wydatków, która ma zapewnić pracownikowi niezbędne świadczenia związane z wykonywaną pracą, do ponoszenia których jest zobowiązana odrębnymi przepisami, u pracowników – w związku z zapewnieniem tych świadczeń – nie powstaje przychód w rozumieniu przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, a w konsekwencji w odniesieniu do ww. wartości świadczeń na Wnioskodawcy nie ciąży obowiązek obliczenia, pobrania i odprowadzenia zaliczki na podatek dochodowy”.

Nie stanowi również argumentu za brakiem powstania przychodu sfinansowanie świadczeń medycznych w celu zapewnienia pracownikom świadczeń, których mogliby oczekiwać od publicznej służby zdrowia. W interpretacji Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 29.12.2020 r. (0114-KDIP3-2.4011.608.2020.1.JM) wskazano, że: „wartość nieodpłatnych świadczeń, które zostaną sfinansowane przez Wnioskodawcę w postaci badań profilaktycznych pod kątem wczesnego wykrywania nowotworu, Wnioskodawca jako płatnik będzie zobowiązany doliczyć do dochodu danego pracownika ze stosunku pracy oraz pobrać i odprowadzić zaliczki na podatek dochodowy. Niezależnie od po-

wyższego odnosząc się do podnoszonego przez Wnioskodawcę argumentu dotyczącego wpisania się polityki Wnioskodawcy w Narodową Strategię Onkologiczną. Należy wskazać, że działania Wnioskodawcy są spójne z założeniami Narodowej Strategii Onkologicznej, ale jednakże nie można się zgodzić, że są elementem tego planu”.

Dla powstania przychodu nie jest istotne źródło finansowania oraz podstawa prawna zapewnienia świadczenia. W interpretacji Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 30.04.2018 r. (0115-KDIT2-2.4011.98.2018.1.IL) uznano za przychód ze stosunku pracy pomoc zdrowotną wypłacaną na podstawie art. 72 ust. 1 ustawy z 26.01.1982 r. – Karta Nauczyciela².

Odnosnie do abonamentów medycznych obejmujących szczepienia przeciwko grypie zob. opis w podrozdziale 4.4. „Świadczenia BHP”.

2.2. Wykorzystywanie samochodu służbowego na cele prywatne pracownika oraz sfinansowanie przejazdów taksówkowych

Udostępnienie samochodu służbowego pracownikowi w celu zaspokojenia potrzeb osobistych bezspornie tworzy przychód podatkowy korzystającego. Rozdzielenia wymagają więc przypadki wykorzystywania samochodu w celach prywatnych i służbowych. Do zdarzeń oczywistych należą przejazdy w celu załatwiania spraw służbowych – niezależnie, czy przejazdy mają charakter lokalny, czy zamiejscowy, ten rodzaj udostępnienia samochodu nie tworzy przychodu³.

Podobnie oczywiste są skutki w przypadku wykorzystywania samochodu bez związku ze świadczeniem pracy (przejazdy podczas dni niepracujących lub po godzinach pracy, niemające związku z pracą). Ten sposób korzystania z samochodu podlega opodatkowaniu.

Szczegółowego opisu wymagają przejazdy samochodem służbowym na trasie pomiędzy miejscem zamieszkania i pracy. Co do zasady tego rodzaju przejazdy powinny być uzna-

² Dz.U. z 2021 r. poz. 1762.

³ Zob. np. pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 23.06.2021 r. (0114-KDIP3-2.4011.302.2021.1.JM) potwierdzające brak powstania przychodu w następującym stanie faktycznym: „Wnioskodawca jako pracodawca zamierza zapewnić pracownikom – egzaminatorom bezpłatny transport pomiędzy Jego siedzibą w S. a jednostką terenową w G. udostępnionym w tym celu samochodem służbowym. Samochód służący do dojazdu byłby następnie wykorzystywany do prowadzenia w G. egzaminów na prawo jazdy kat. B. W niniejszej sytuacji, zdaniem Wnioskodawcy, zapewnienie przez Ośrodek dowozu z i do miejsca pracy ma bezpośredni związek ze świadczeniem pracy. Zorganizowany przez Wnioskodawcę transport będzie służył wyłącznie realizacji obowiązków pracowniczych”.

ne za zaspokajające potrzeby osobiste pracownika. Dojazd do pracy jest obowiązkiem pracownika, a ryczałtowe koszty uzyskania przychodów (niezależnie od krytycznej oceny ich wysokości) są uwzględniane w procesie kalkulacji dochodu. Przejęcie przez pracodawcę ciężaru tego obowiązku podlega zaś opodatkowaniu. Od powyższej zasady, w praktyce podatkowej, aprobowane są wyjątki.

Pierwszy z nich dotyczy pracowników dyspozycyjnych. Mianem takim określa się pracowników, których specyfika pracy wiąże się z pozostawaniem w stanie dyspozycyjności do świadczenia pracy również poza podstawowymi godzinami pracy, częstą pracą w godzinach nadliczbowych i in. W przypadku takich osób samochód jest narzędziem służącym do szybkiego stawienia się w miejscu wymaganym specyfiką pracy, rekompensującym pozostawanie w pracy poza standardowymi godzinami i zapewniającym bezpieczny powrót do domu. W takim przypadku przyjmuje się, że pracownik dokonując przejazdów do i z pracy nie zaspokaja przede wszystkim swoich potrzeb osobistych na koszt pracodawcy, ale wykonuje pracę w sposób oczekiwany przez pracodawcę.

Za przesłankę skutkującą brakiem powstania przychodu uznaje się również wydanie pracownikowi samochodu w celu zabezpieczenia mienia pracodawcy. Ma ona zastosowanie, gdy pracodawca nie dysponuje miejscem zabezpieczenia samochodu poza godzinami pracy (garaż, parking, plac postojowy). Przekazanie samochodu pracownikowi mającemu możliwość ochrony samochodu uznawane jest za działanie w interesie pracodawcy, a zatem skutkujące brakiem powstania przychodu po stronie pracownika. W tym przypadku pracodawca powinien wykazać, że taki sposób zabezpieczenia samochodu jest dla niego korzystny, zaś komercyjne wynajęcie miejsca garażowania jest niemożliwe lub mniej opłacalne od zastosowanego.

W interpretacji Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 30.08.2018 r. (0113-KDIPT2-3.4011.411.2018.1.KS) stwierdzono np., że: „oddanie Nadleśniczemu do dyspozycji samochodu służbowego i wyznaczenie miejsca garażowania w miejscu zamieszkania, wynikające z charakteru pracy na danym stanowisku, nie skutkuje powstaniem przychodu pracownika, o którym mowa w art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, o ile przejazdy te odbywają się wyłącznie w celach służbowych. W konsekwencji, przejazdy (dojazdy) pracownika z miejsca zamieszkania (garażowania samochodu) do miejsca realizacji zadań służbowych również poza wyznaczonymi godzinami pracy nie będą generowały przychodu ze stosunku pracy. Przejazdy te bowiem stanowią realizację celu służbowego, jakim jest dbałość o powierzone mienie Nadleśnictwa, wyrażająca się poprzez garażowanie samochodu służbowego w miejscu gwarantującym jego bezpieczeństwo, a tym samym stałą gotowość do użytkowania samochodu służbowego w celu wykonywania zadań służbowych”.

Konsekwentny sposób wykładni potwierdzają m.in. interpretacje Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 17.12.2018 r. (0115-KDIT2-2.4011.415.2018.1.MM) oraz z 2.08.2018 r. (0112-KDIL3-1.4011.279.2018.3.GM).

Podobnie zob. w interpretacji Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 23.01.2020 r. (0115-KDIT2.4011.51.2019.1.MD): „Dyrektor musi być w pełni mobilny, aby sprawnie nadzorować produkcję oraz bezzwłocznie reagować w sytuacjach kryzysowych. Mobilność czy pełna dyspozycyjność to niezbędne warunki prawidłowego wykonywania nałożonych na Dyrektora obowiązków służbowych. Stanowią one immanentną cechę każdego pracownika piastującego stanowisko kierownicze i służą maksymalizacji korzyści ekonomicznych po stronie Wnioskodawcy. Z całą pewnością możliwość wykorzystywania samochodu służbowego ułatwia wykonywanie obowiązków nałożonych na Dyrektora, biorąc pod uwagę ich zakres, sprawowaną funkcję oraz związane z tym wymagania odnośnie elastyczności, dyspozycyjności i mobilności. Dyrektor korzysta z samochodu wyłącznie w celach służbowych. Samochód jest parkowany w miejscu wskazanym w upoważnieniu i nie jest używany do celów prywatnych. Biorąc pod uwagę powyższe, należy stwierdzić, że oddanie Dyrektorowi do dyspozycji samochodu służbowego i wyznaczenie miejsca garażowania w miejscu zamieszkania Dyrektora, nie skutkuje powstaniem po stronie pracownika przysporzenia majątkowego, o ile przejazdy z/do tego miejsca odbywają się wyłącznie w celach służbowych. W konsekwencji, dojazdy pracownika z miejsca zamieszkania, będącego jednocześnie miejscem garażowania samochodu, do miejsca realizacji obowiązków służbowych nie będą generowały przychodu ze stosunku pracy, o którym mowa w art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych”.

Zob. też pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 29.11.2021 r. (0112-KDIL2-1.4011.910.2021.1.MKA): „jeżeli przejazdy odbywają się wyłącznie w celach służbowych, dla których to powierzony został Wójtowi Gminy samochód służbowy, to wykorzystywanie tego samochodu do przejazdu z miejsca zamieszkania Wójta Gminy do miejsca wykonywania pracy i odwrotnie (garażowanie nocą w miejscu zamieszkania) nie stanowi nieodpłatnego świadczenia w rozumieniu art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Zatem wartość tego świadczenia nie powinna być zaliczana do przychodu ze stosunku pracy Wójta Gminy”. Analogicznie w stosunku do pracowników służby leśnej Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej odniósł się w piśmie z 5.11.2021 r. (0115-KDIT2.4011.558.2021.2.KC).

W praktyce podatkowej, stwierdzając neutralność podatkową udostępnienia pracownikowi samochodu, podnosi się przesłankę zawarcia przez pracownika i pracodawcę umowy powierzenia mienia (art. 124 k.p.). Na podstawie tej umowy pracownik ponosi odpowiedzialność za powierzone mienie. Przejmując obowiązki i ryzyka utraty (uszkodzenia) mienia, uznaje się, że działa on na korzyść pracodawcy – co oznacza, że sam nie uzyskuje przychodu. W ocenie autora zawarcie umowy powierzenia mienia nie jest

warunkiem niezbędnym dla uznania braku powstania przychodu. Jeżeli na pracowniku nie ciąży obowiązek (ryzyka) wynikające z tej umowy, ale na mocy innego porozumienia zapewnia garażowanie samochodu zmniejszające ryzyko jego utraty (uszkodzenia), przesłanka działania na rzecz pracodawcy jest spełniona (podobnie w przypadku pracownika dyspozycyjnego dla braku powstania przychodu nie jest niezbędne zawarcie umowy powierzenia mienia).

Przypadkiem incydentalnym, uzasadniającym w ocenie autora uznanie braku powstania przychodu, jest udostępnienie pracownikowi wyjeżdżającemu następnego dnia w podróż służbową samochodu. Ma to na celu ekonomikę pracy (brak konieczności odebrania samochodu z siedziby pracodawcy i możliwość bezpośredniego udania się w podróż). Uznanie, że w tym przypadku mamy do czynienia z przychodem byłoby sprzeczne z duchem art. 12 u.p.d.o.f.

W powyższych przypadkach brak powstania osobistej korzyści pracownika (a w konsekwencji przychodu) ma miejsce, jeżeli wykorzystanie samochodu jest ograniczone do przejazdów niezbędnych dla realizacji wskazanych celów. Przejazdy o charakterze osobistym realizowane jednocześnie z celami zabezpieczenia mienia, zapewnienia dyspozycyjności lub wykonania umowy powierzenia mienia skutkują powstaniem przychodu pracownika.

Jeżeli pracownik wykorzystuje samochód w celach prywatnych, powstaje po jego stronie przychód. Jego wysokość jest obliczana przy zastosowaniu szczególnych regulacji.

Zgodnie z art. 12 ust. 2a–2c u.p.d.o.f.: „2a. Wartość pieniężną nieodpłatnego świadczenia przysługującego pracownikowi z tytułu wykorzystywania samochodu służbowego do celów prywatnych ustala się w wysokości:

- 1) 250 zł miesięcznie – dla samochodów:
 - a) o mocy silnika do 60 kW,
 - b) stanowiących pojazd elektryczny w rozumieniu art. 2 pkt 12 ustawy z dnia 11 stycznia 2018 r. o elektromobilności i paliwach alternatywnych (Dz. U. z 2021 r. poz. 110 i 1093) lub pojazd napędzany wodorem w rozumieniu art. 2 pkt 15 tej ustawy;
- 2) 400 zł miesięcznie – dla samochodów innych niż wymienione w pkt 1⁴.

2b. W przypadku wykorzystywania samochodu służbowego do celów prywatnych przez część miesiąca wartość świadczenia ustala się za każdy dzień wykorzystywania samochodu do celów prywatnych w wysokości 1/30 kwot określonych w ust. 2a.

⁴ Do 31.12.2021 r. przepis ten stanowił, że: „Wartość pieniężną nieodpłatnego świadczenia przysługującego pracownikowi z tytułu wykorzystywania samochodu służbowego do celów prywatnych ustala się w wysokości:

- 1) 250 zł miesięcznie – dla samochodów o pojemności silnika do 1600 cm³;
- 2) 400 zł miesięcznie – dla samochodów o pojemności silnika powyżej 1600 cm³”.

2c. Jeżeli świadczenie przysługujące pracownikowi z tytułu wykorzystywania samochodu służbowego do celów prywatnych jest częściowo odpłatne, to przychodem pracownika jest różnica pomiędzy wartością określoną w ust. 2a albo ust. 2b i odpłatnością ponoszoną przez pracownika⁵.

W wyniku nowelizacji kryterium przypisania samochodowi określonej stawki przychodu jest moc silnika wyrażona w Kw (jest to informacja zawarta w dowodzie rejestracyjnym). Ze stawki obniżonej korzystają samochody o wyłącznym napędzie elektrycznym⁶. Samochody o napędzie hybrydowym podlegają ogólnej ocenie z uwagi na moc silnika. Pozostałe zasady przypisywania przychodu nie uległy zmianie.

Przychód, zgodnie z zasadą opodatkowania świadczeń faktycznie uzyskanych, powstaje w okresie faktycznego udostępnienia samochodu. Zob. interpretacja Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 28.05.2020 r. (0115-KDIT2.4011.258.2020.1.MM): „przychód z tytułu nieodpłatnych świadczeń/świadczeń częściowo odpłatnych po stronie pracownika powstanie od momentu, gdy pracownik otrzyma samochód do dyspozycji z możliwością jego wykorzystania do celów prywatnych, nie zaś w momencie sporządzenia stosownej umowy o korzystanie z samochodu służbowego do celów prywatnych. Zatem podpisanie takowej umowy (w sytuacji, gdy pracownik nie dysponuje samochodem służbowym możliwym do wykorzystania do celów prywatnych) nie nakłada jeszcze na Wnioskodawcę obowiązku naliczenia zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych, gdyż pracownik nie uzyska jeszcze przychodu z tytułu nieodpłatnych świadczeń/świadczeń częściowo odpłatnych. (...) Pod pojęciem wykorzystywania użytym w art. 12 ust. 2a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych należy bowiem rozumieć pozostawienie samochodu służbowego do celów pracownika bez względu na to, czy samochód ten jest, czy też nie jest faktycznie wykorzystywany przez pracownika. Samochód taki pozostając w dyspozycji pracownika, jest bowiem wyłączony z możliwości wykorzystania go do innych celów przez inne podmioty – pracodawcę czy też innych

⁵ Prawdłowo zatem wskazano w piśmie Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 17.08.2018 r. (0114-KDIP3-3.4011.289.2018.2.PP): „W sytuacji gdy odpłatność na podstawie zawartej Umowy o używanie samochodu służbowego do celów prywatnych została ustalona w kwocie mniejszej aniżeli wynikające z art. 12 ust. 2a ustawy, tj. poniżej 250 zł miesięcznie dla samochodów o pojemności silnika do 1600 cm³ i 400 zł miesięcznie dla samochodów o pojemności silnika powyżej 1600 cm³, pracownik uzyskuje świadczenie częściowo odpłatne i zastosowanie znajduje art. 12 ust. 2c ww. ustawy. (...) W sytuacji natomiast gdy w zawartej z pracownikiem umowie zostanie ustalona odpłatność za używanie samochodu służbowego do celów prywatnych – z wyłączeniem kwoty odpowiadającej kosztom paliwa – w kwocie wyższej lub równej jak wynikająca z art. 12 ust. 2a ustawy, wówczas pracownik z tytułu użytkowania samochodu służbowego nie uzyska przychodu podlegającego opodatkowaniu”.

⁶ Zastosowanie ww. stawek w stosunku do samochodów elektrycznych w poprzednim stanie prawnym obrazuje interpretacja Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 11.02.2020 r. (0114-KDIP3-2.4011.587.2019.1.JK3): „pojemność silnika wynosi 0 i mieści się w przedziale do 1600 cm³ należy przyjąć, że wartość pieniężna nieodpłatnego świadczenia przysługującego pracownikowi z tytułu wykorzystania samochodu służbowego, będącego samochodem elektrycznym do celów prywatnych będzie wynosić 250 zł”.

pracowników. Uznać więc należy, że pozostawienie pracownikowi do dyspozycji samochodu służbowego jest równoznaczne z jego wykorzystywaniem do celów prywatnych”.

Powołane korzystne zapisy określają ryczałtową wysokość przychodu niezależnie od skali wykorzystywania samochodu na cele prywatne (ilości przejechanych kilometrów). Przepis określa wysokość przychodu w sposób sztywny, stąd, jeżeli pracownik wykorzystuje samochód na cele osobiste, nie jest możliwe przypisanie mu przychodu niższego od stawki dziennej, nawet wobec powołania się na wykorzystywanie w stopniu minimalnym. Przychód powstaje w razie wykorzystania samochodu w celach prywatnych nawet w ograniczonym zakresie. Przepisy ustawy nie określają zaś granicy wykorzystywania tworzącego i nietworzącego przychodu podatkowego. Sam przepis jest jednak normą korzystną, gdyż wysokość przychodu nie jest ustalana na podstawie ogólnej zasady odniesienia się do cen rynkowych świadczenia.

Przedmiotem sporu z organami podatkowymi było uznanie, czy wynikająca z powołanych przepisów wysokość przychodu jest wartością całkowitą, czy też wymaga doliczenia do niej wartości paliwa (i innych kosztów eksploatacyjnych), jeżeli są poniesione przez pracodawcę. Zdaniem organów wartość kosztów eksploatacyjnych nie mieściła się w ryczałtowej wartości przychodu. Zob. m.in. interpretacje Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 28.02.2017 r. (1462-IPPB4.4511.1396.2016.1.IM) i Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej: z 4.05.2017 r. (1462-IPPB4.4511.173.2017.1.AK), z 18.05.2018 r. (0114-KDIP3-2.4011.170.2018.2.AK), z 26.08.2019 r. (0115-KDIT2-2.4011.254.2019.1.ŁS) oraz z 28.05.2020 r. (0115-KDIT2.4011.258.2020.1.MM). Pogląd ten był jednolicie kwestionowany w orzecznictwie, gdzie przyjmowano, że kwota przychodu ryczałtowego obejmuje również koszty eksploatacyjne, w tym przede wszystkim zakup paliwa przez pracodawcę. Zob. np. wyroki NSA z 30.11.2018 r. (II FSK 3474/16, CBOSA), z 10.07.2018 r. (II FSK 1185/16, LEX nr 2536604), z 27.09.2018 r. (II FSK 2430/16, LEX nr 2562239), z 28.09.2018 r. (II FSK 2654/16, LEX nr 2613911)⁷, z 24.10.2018 r. (II FSK 3082/16, LEX nr 2626048), z 8.01.2019 r. (II FSK 3642/16, LEX nr 2614885), z 6.06.2019 r. (II FSK 1723/17, LEX nr 2681593), z 19.07.2019 r. (II FSK 2050/17, LEX nr 2715682).

Żądanie organów zwiększenia przychodu pracownika o koszty zakupu paliwa było nieuprawnione w świetle treści przepisu stanowiącego o „efekcie” świadczenia, czyli „wykorzystywaniu samochodu służbowego”. Wszystko, co wiąże się z wykorzystywaniem samochodu, jest objęte normą ryczałtową. Ponadto, wobec braku nałożenia na pracownika obowiązku prawnego prowadzenia ewidencji sposobu wykorzystywania

⁷ W wyroku tym sąd wskazał, że: „ryczałtowo określana wartość analizowanych nieodpłatnych świadczeń obejmuje wszelkie koszty eksploatacji samochodu, w tym paliwo, ale także – tytułem przykładu – płyn do spryskiwaczy. Nie wydaje się natomiast, by można nią było objąć również koszty pozaeksploatacyjne, które nie warunkują samego korzystania z samochodu, jak opłaty autostradowe czy parkingowe”. Z poglądem tym należy się zgodzić.

samochodu, nie jest możliwe prawidłowe obliczenie wysokości tego świadczenia. W wyniku jednolitego stanowiska sądów administracyjnych, Minister Finansów wydał interpretację ogólną z 11.09.2020 r. (DD3.8201.1.2020), w której stwierdził, że: „Przyjmując zatem argumentację zawartą w jednolitej linii orzeczniczej sądów administracyjnych w zakresie interpretacji art. 12 ust. 2a ustawy PIT, należy stwierdzić, że ryczałtowo określona w tym przepisie wartość nieodpłatnego świadczenia obejmuje ponoszone przez pracodawcę koszty związane z utrzymaniem i ogólnym użytkowaniem samochodu, przykładowo takie jak: paliwo, ubezpieczenie, wymiana opon, bieżące naprawy, okresowe przeglądy, które zakład pracy – jako właściciel samochodu – musi ponieść, aby samochód był sprawny i mógł uczestniczyć w ruchu drogowym. Używanie tak udostępnionego samochodu czasami wiąże się z dodatkowymi kosztami, takimi jak opłaty parkingowe⁸, czy opłaty za przejazdy autostradą, które nie mogą być uznawane za świadczenia objęte kwotą określoną w art. 12 ust. 2a ustawy PIT. Ustawodawca wskazał bowiem wyraźnie, że chodzi o świadczenie związane z wykorzystaniem samochodu służbowego (czy z oddaniem do używania – bezpłatnie – dla celów prywatnych), a nie wszelkimi pochodnymi kosztami związanymi z podróżą samochodem udostępnionym do wykorzystywania w celach prywatnych”.

Norma ryczałtowa przychodu dotyczy jedynie udostępnienia samochodu. W przypadku udostępnienia na cele prywatne innych środków transportu (abstrahując od skali takich zdarzeń w praktyce gospodarczej), wysokość przychodu jest ustalana na zasadach ogólnych.

Ponieważ opisywane regulacje zawarte są w art. 12 u.p.d.o.f., a sama ich treść odnosi się także do pracownika, nie mają one zastosowania m.in. do osób uzyskujących przychody w rozumieniu art. 13 u.p.d.o.f. W takim przypadku należy ustalić wysokość przychodu według zasad ogólnych⁹.

⁸ Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji z 20.12.2019 r. (0112-KDWL.4011.2.2019.4.KP) przedstawił zasady uznawania za przychód refundacji kosztów parkowania samochodu służbowego: „zwrot kosztów jakie ponosi Zastępca Prezesa, związanych z parkowaniem samochodu służbowego, nie stanowi przychodu pracownika ze stosunku pracy, o ile samochód ten jest wykorzystywany w celach służbowych. Przychód ze stosunku pracy nie powstaje bowiem w sytuacji, gdy garażowanie stanowi realizację celu służbowego, jakim jest dbałość o powierzone mienie Wnioskodawcy. Zwrot kosztów za parking nie prowadzi do powstania po stronie Zastępcy Prezesa przychodu podatkowego, a tym samym nie prowadzi po stronie Wnioskodawcy do powstania obowiązku pobierania i odprowadzania zaliczek na podatek dochodowy. Natomiast w przypadku korzystania ze służbowego samochodu do celów prywatnych zwrot kosztów parkingu stanowiłby przychód pracownika ze stosunku pracy, który podlegałby opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych”. W ocenie autora pismo to zachowuje aktualność również w świetle ww. interpretacji ogólnej.

⁹ Zob. interpretacja Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 19.04.2018 r. (0113-KDIPT2-3.4011.80.2018.2.AC): „nie sposób uznać, że wartość pieniężną świadczenia z tytułu wykorzystywania samochodu służbowego do celów prywatnych przez Członka Zarządu zatrudnionego na podstawie umowy o świadczenie usług zarządzania należy ustalić zgodnie z art. 12 ust. 2a–2b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. W tym przypadku mają bowiem zastosowanie ogólne zasady ustalania wartości pieniężnej świadczeń uregulowane w art. 11 ww. ustawy. (...) wartość nieodpłatnego świadczenia z tytułu wykorzystywania

Przedmiot działalności gospodarczej udostępniającego (ewentualne świadczenie usług wynajmu samochodu), a w razie braku świadczenia tych usług sposób uzyskania udostępnianego samochodu, decydują więc o sposobie ustalania wysokości przychodu (zgodnie z art. 11 ust. 2a pkt 1, 2 lub 3 u.p.d.o.f.)

Odnosnie do osób wymienionych w art. 13 u.p.d.o.f. (w szczególności menedżerów), w ocenie autora możliwe jest odpowiednie stosowanie przesłanek skutkujących brakiem powstania przychodu w przypadku pracowników. Jeżeli udostępnienie samochodu ma na celu zapewnienie dyspozycyjności podatnika lub ma na celu zabezpieczenie majątku płatnika, należy bronić poglądu o braku powstania przychodu po stronie korzystającego. Pogląd ten potwierdza interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 25.07.2016 r. (ILPB1/4511-1-501/16-5/KF), w której stwierdzono, że: „realizacja obowiązków służbowych przez pracownika nie może generować dla tego pracownika dodatkowego przychodu ze stosunku pracy. Analogicznie realizacja obowiązków związanych z pełnieniem funkcji Prezesa Zarządu na podstawie powołania nie może powodować, że po jego stronie powstanie dodatkowy przychód z działalności wykonywanej osobiście. W świetle przytoczonych wyżej przepisów pracownicy oraz Prezes Zarządu dojeżdżający samochodami służbowymi z miejsca zamieszkania, będącego wyznaczonym miejscem parkowania (garażowania) do miejsca wykonywania obowiązków służbowych oraz z powrotem – co do zasady – nie uzyskują przychodów odpowiednio ze stosunku pracy oraz z działalności wykonywanej osobiście w postaci nieodpłatnego świadczenia w sytuacji, gdy miejsce parkowania samochodu służbowego zostało im wyznaczone przez spółkę zgodnie z treścią zawartych umów o użytkowaniu samochodów służbowych. Wykorzystanie samochodu służbowego w celu dojazdu do/z miejsca zamieszkania z/do miejsca pracy przez osobę fizyczną prowadzącą działalność gospodarczą, z którą spółka podpisała umowę o współpracy w zakresie pośrednictwa handlowego, również nie będzie skutkowało powstaniem przychodu z tytułu nieodpłatnych świadczeń. Jak wskazano w treści wniosku, samochód spółki jest wykorzystywany przez zleceniobiorcę

samochodu służbowego do celów prywatnych nie obejmuje kosztów zakupu paliwa, lecz obejmuje wyłącznie koszty Wnioskodawcy wynikające z udostępnienia Członkom Zarządu samochodu służbowego do celów prywatnych, a w związku z tym również koszty eksploatacyjne takie jak koszty ubezpieczenia, bieżące naprawy, przeglądy, wymianę części eksploatacyjnych, np. wymiana opon, do których poniesienia Wnioskodawca jest zobowiązany niezależnie od tego, czy Członkowie Zarządu będą wykorzystywali samochód służbowy do celów prywatnych, czy też nie. Używanie tak udostępnionego samochodu wiąże się jednak z dodatkowymi kosztami, podobnie jak w sytuacji gdy samochód jest np. wypożyczany. Te koszty to m.in. koszty zużytego paliwa. W odniesieniu do zużytego przez Członków Zarządu paliwa do przejazdów do celów prywatnych, którego koszt nabycia pokryła Spółka, należy wskazać, że wartość tego paliwa stanowi – odrębny od przychodów z tytułu wykorzystywania samochodu służbowego do celów prywatnych – opodatkowany przychód Członków Zarządu z działalności wykonywanej osobiście, w wysokości ustalonej zgodnie z art. 11 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, podlegający doliczeniu do pozostałych przychodów”. Ponieważ przychód podatników niekorzystających z norm ryczałtowych (tj. niebędących pracownikami) jest ustalany na zasadach ogólnych, powyższa teza w zakresie doliczania do przychodu również wartości paliwa sfinansowanego przez pracodawcę pozostaje aktualna (nie obejmuje jej powołana powyżej interpretacja ogólna). Zob. też pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 23.07.2015 r. (IBPB-2-1/4511-67/15/MK).