

mgr KONRAD AROMIŃSKI

asystent sędziego w Wojewódzkim Sądzie Administracyjnym w Warszawie,
doktorant w Instytucie Nauk Prawnych PAN

Kontakt: konrad.aroninski@warszawa.wsa.gov.pl

Zasady ustalania przychodu pracownika korzystającego z dowozu do pracy zapewnianego przez pracodawcę



Fot. www.BillionPhotos.com/Bigstockphoto

Przedmiotem artykułu jest wskazanie uwarunkowań prawnych w zakresie opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych przychodu pracowników, którzy korzystają z zapewnianego przez pracodawcę transportu (dowozu) pracowników do miejsca położenia zakładu pracy. Prezentowana kwestia była przedmiotem licznych rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych, zakończonych wydaniem uchwały przez NSA oraz wyrokiem TK z 8.07.2014 r.

Słowa kluczowe: rozliczanie dowozu pracowników, odpowiedzialność podatkowa, bezpieczeństwo ekonomiczne

Rules on establishing the income of workers who use transport provided by their employers

This article discusses the legal conditions related to taxing the income of workers, who use means of transport provided by the employer to get to work. This problem had resulted in several contradictory verdicts of administrative courts and has been resolved with a resolution of the Supreme Administrative Court (NSA) and the verdict of the Constitutional Tribunal (TK) of July 8, 2014.

Keywords: employee transportation settlement, tax responsibility, economic safety

Wstęp

Zarówno pracodawcy, jak i pracownicy spotykają się w praktyce z problemem prawidłowego określenia odpowiedzialności podatkowej w zakresie opodatkowania dojazdów organizowanych przez pracodawcę dla pracowników. Pracodawcy, w celu zapewnienia sprawnego funkcjonowania przedsiębiorstwa podejmują decyzję o organizowaniu, niezależnie od publicznego transportu, dowozu pracowników do i z pracy.

Dowóz taki zazwyczaj odbywa się z umówionych miejsc, położonych na trasach przewozu

między różnymi miejscowościami, do miejsca wykonywania (świadczenia) pracy przez pracownika. Często jest to jedyny sposób zapewnienia przedsiębiorstwu niezakłóconej pracy zatrudnionych w nim osób, mieszkających zazwyczaj w sporej odległości, a niemających żadnych szans na punktualne dotarcie na miejsce, przy braku dogodnych połączeń środkami komunikacji publicznej. Jednocześnie funkcjonowanie takich rozwiązań często nie pozwala na ścisłe określenie świadczenia przypadającego na konkretną osobę z uwagi na okoliczność „otwartego”

charakteru tego dojazdu, a więc dostępnego dla ogółu pracowników i zróżnicowanych odległości przejazdów.

Brak jednoznacznych reguł postępowania w tym zakresie przekłada się na konsekwencje zarówno dla pracodawcy (płatnika), z tytułu nieopłaconego i niewpłaconego podatku dochodowego od osób fizycznych w związku z przychodami uzyskanymi przez pracowników ze stosunku pracy oraz określenia wysokości tego podatku, a także dla pracownika (podatnika), któremu może zostać przypisany przychód podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. W niektórych sytuacjach ustalenie wartości otrzymanego świadczenia przez pracownika jest problematyczne, co przekłada się na wątpliwości co do konieczności ustalenia i wykazania przychodu z tego tytułu. Odróżnić należy natomiast sytuację, gdy pracodawca opłaca pracownikowi bilety za dojazdy, których wartość odzwierciedlałaby wartość otrzymanego świadczenia.

Zawiłości związane z zasadami ustalenia przychodu pracowników korzystających z dowozu do pracy zapewnianego przez pracodawcę stwarzają poczucie niepewności, zarówno dla pracownika, jak i pracodawcy, co do ewentualnych skutków korzystania z takiej formy dofinansowania. Warto znać te regulacje, ponieważ brak świadomości na ich temat może doprowadzić do sytuacji osobistej odpowiedzialności pracownika (w sensie finansowym), związanej z niewłaściwym rozliczeniem uzyskanego od pracodawcy przysporzenia majątkowego w danym okresie rozliczeniowym.

Rozwikłanie opisywanych kwestii może przyczynić się do podniesienia poziomu bezpieczeństwa pracy w wymiarze „prawno-ekonomicznym”. Zminimalizowanie zagrożenia wynikającego z potencjalnej odpowiedzialności za nieprawidłowe rozliczenia zapewni stronom stosunku pracy potrzebną ochronę i oddali skutki nieprawidłowej interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie rozliczeń związanych z organizowaniem dowozu pracowników do miejsca wykonywania pracy.

Celem artykułu jest wskazanie uwarunkowań prawnych w zakresie opodatkowania podatkiem

dochodowym od osób fizycznych przychodu pracowników, którzy korzystają z zapewnienia przez pracodawcę transportu (dowozu) pracowników do zakładu pracy. Prezentowana kwestia była przedmiotem licznych rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych, zakończonych wydaniem uchwały przez Naczelny Sąd Administracyjny z dnia 24 października 2011 r., II FPS 7/10, opubl. ONSAiWSA z 2012 r., Nr 1, poz. 1 (dalej: „NSA”)¹ oraz wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego (dalej: „TK”) z 8.07.2014 r., K 7/13/ (Dz.U. z 2014 r., poz. 947).

Uwarunkowania prawne

Ogólnie ujmując, przychodem podatnika mogą być tylko te świadczenia, w przypadku których możliwe jest ustalenie, jaka ich wartość przypada na danego pracownika, zaś w przypadku, gdy nie istnieje taka możliwość, nie może być mowy o ustaleniu indywidualnego przychodu².

Na wstępie odwołać się należy do uwarunkowań prawnych, zgodnie z którymi 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 (i to bez względu na źródło ich finansowania), 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 wartości innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych (art. 12 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych dalej „u.p.d.o.f.”³). Przywołany przepis wymienia rodzaje przysporzeń uznawanych za przychody ze stosunku pracy. Do tych przychodów ma zastosowanie także przepis art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f., określający ogólnie pojęcie przychodu podatkowego. Stosownie do jego treści, przychodami są, otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym, pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń. O świadczeniu nieodpłatnym możemy mówić, gdy jest otrzymane przez podatnika i nie poniósł on z tego tytułu opłat⁴.

Jak wskazano w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 19.01.2010 r. (I SA/Po 836/09, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>): *Przez nieodpłatne świadczenie*

należy rozumieć zasadniczo taką sytuację, kiedy następuje przysporzenie bez wcześniejszego obowiązku takiego świadczenia wynikającego z łączącego strony stosunku umownego. Wydaje się jednak, że w przepisach art. 11 i art. 12 u.p.d.o.f. przez nieodpłatne świadczenie rozumie się po prostu zapłatę czymś innym, niż pieniędzmi. Wniosek ten najbardziej uzasadniony staje się w odniesieniu do art. 11 u.p.d.o.f., gdzie wyraźnie widać, że świadczenie nieodpłatne traktowane jest, jako forma przysporzenia wśród innych form, takich jak: pieniądze, wartości pieniężne czy też świadczenia w naturze. W przepisie art. 12 u.p.d.o.f. chodzi o formę przysporzenia.

Zaznaczyć w tym miejscu trzeba, że o ile przepis art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f. jedynie przykładowo wymienia (nazywa) poszczególne przysporzenia ze źródła przychodów w postaci stosunku pracy (i zrównanych), to art. 11 ust. 1 określa również moment uzyskania przychodu, wskazując, że są nim pieniądze i wartości pieniężne, otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika, natomiast wartość świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń dotyczy świadczeń otrzymanych. Dokonania rozróżnienia „sposobów” powstania przychodu nie można uznać za przypadkowe, a tym samym musi być uwzględnione przy wykładni i stosowaniu wymienionych przepisów. Tak więc świadczenia w naturze i inne nieodpłatne świadczenia spowodują powstanie po stronie pracownika przychodu tylko wtedy, gdy zostaną przez niego otrzymane. Z kolei do zaistnienia przychodu w postaci pieniędzy i wartości pieniężnych wystarczy ich postawienie do dyspozycji podatnika. Wskazać należy, że otrzymanie nieodpłatnego świadczenia polega na odniesieniu przez podatnika określonej korzyści pod tytułem darmym, czyli bez świadczenia cegokolwiek w zamian, ani obecnie, ani w przyszłości. Czynności prawne nieodpłatne (pod tytułem darmym) prowadzą do uzyskania przysporzenia (korzyści) tylko po jednej stronie czynności, w opisywanym przypadku – pracownika, będącego podatnikiem. Nadto, otrzymanie nieodpłatnego świadczenia może być konsekwencją nie tylko działania, ale i zaniechania osoby trzeciej⁵.

Przy zapewnieniu dowozu pracowników do/z miejsca pracy powstaje zazwyczaj problem w postaci niemożności ustalenia wartości świadczenia przypadającego na konkretną osobę, co jest niewątpliwie przesłanką uniemożliwiająca zaliczenie jej do podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych u konkretnego pracownika⁶. Nie ulega wątpliwości, że dowóz pracowników traktowany jest jako ich dodatkowe świadczenie w ramach stosunku pracy i, jeżeli możliwe jest określenie jego kosztu, powinien on zostać opodatkowany po stronie pracownika⁷.

Wykładnia gramatyczna i celowościowa art. 12 ust. 1 w zw. z art. 11 u.p.d.o.f. uzależnia

uzyskanie przychodu w postaci nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych świadczeń od uzyskania przez pracownika – podatnika korzyści z opłacenia przez pracodawcę określonej, ale przy tym otrzymanej usługi. W wielu sytuacjach, gdy pracodawca uiszcza opłatę w sposób zryczałtowany, nie da się określić zakresu korzyści otrzymanej przez konkretnego pracownika, ponieważ korzystanie z tych świadczeń jest nieobowiązkowe, a opłata jest przez pracodawcę ponoszona niezależnie od tego, czy i w jakim zakresie pracownik z nich korzystał. Ewentualnie opłata, jak to ma miejsce w przypadku zapewnienia dowozu do pracy, może być uiszczana w sposób zryczałtowany, a pracodawca może nie być w stanie określić, który z pracowników z zapewnionego świadczenia skorzystał. Dlatego też należałoby opowiedzieć się za wnioskiem, że jedynie potencjalna możliwość przypisania przychodu z nieodpłatnych świadczeń nie jest wystarczającą podstawą do jego opodatkowania. W praktyce ustalenie wysokości tego przychodu, czyli wartości nieodpłatnego świadczenia, w wielu sytuacjach może być problematyczne, a czasami wręcz niemożliwe⁸. Wydaje się, że za przychód ze stosunku pracy nie można uznać świadczeń sfinansowanych przez pracodawcę w sytuacji, gdy określenie przez niego ich wartości przypadających na poszczególnych pracowników nie jest możliwe. Pogląd ten nie jest zresztą odosobniony w literaturze przedmiotu⁹. Prowadzi to do wniosku, że nie zawsze oczywiste jest, czy dane świadczenie pozapłatowe będzie stanowiło przychód pracownika¹⁰.

Zapatrywania orzecznictwa sądów administracyjnych

Kwestie związane z przepisami ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych dotyczącymi „innych nieodpłatnych świadczeń” jako ewentualnego przychodu ze stosunku pracy, były przedmiotem wątpliwości w orzecznictwie sądów administracyjnych. Wyrazem tego była uchwała pełnego składu Izby Finansowej NSA z dnia 24 października 2011 r., II FPS 7/10¹¹, w której sformułowana została teza, że „wykupione przez pracodawcę pakiety świadczeń medycznych, których wartość nie jest wolna od podatku dochodowego od osób fizycznych na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 11 u.p.d.o.f., stanowią dla pracowników, uprawnionych do ich wykorzystania, nieodpłatne świadczenie w rozumieniu art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f.”

Sprawą ostatecznie zajął się Trybunał Konstytucyjny, który wyrokiem z dnia 8 lipca 2014 r., K 7/13 (dostępne: <http://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=1&dokument=9096&sprawa=11300>), orzekł że art. 12 ust. 1 w związku z art. 11 ust. 1 oraz art. 12 ust. 3 w związku z art.

¹ Z treści art. 269 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2012 r. poz. 270 ze zm.) wynika moc ogólnie wiążąca uchwał, której istota sprowadza się do tego, że stanowisko zajęte w uchwale podjętej przez Naczelny Sąd Administracyjny wiąże pośrednio wszystkie składy orzekające sądów administracyjnych. Dopóki zatem nie nastąpi zmiana tego stanowiska, dopóty sądy administracyjne powinny je respektować.

² J. Budziszewski Podatki w praktyce. „Doradca Podatkowy” 2009, 5:25-29.

³ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2012 r., poz. 361, z późn. zm.).

⁴ W. Nykiel i A. Mariański *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych*. Gdańsk 2014, s. 179.

⁵ Zob. wyroki NSA: z 26.01.2011 r. II FSK 1672/09, z 8.04.2011 r. II FSK 2116/09, z 20.01.2012 r. II FSK 1388/10, z 18.05.2012 r. II FSK 2633/10, z 10.05.2013 r. II FSK 1923/11, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

⁶ J. Marciniuk *Podatek dochodowy od osób fizycznych*. Komentarz C. H. Beck Warszawa 2013, s. 117.

⁷ K. Biernacki *Opodatkowanie dowozu pracowników do pracy*. „Prawo i Podatki” 2010, 7:18-21.

⁸ A. Mariański *Przychody ze świadczeń nieodpłatnych i częściowo odpłatnych*. „Prawo i Podatki” 2007, 1:5-9.

⁹ A. Taudul *Opodatkowanie niektórych świadczeń pracowniczych – problemy praktyczne*. „Przegląd Podatkowy” 2008, 4, s. 8 i n.

¹⁰ D. Strzelec *Pojęcie dochodów ze świadczeń w naturze i innych otrzymanych nieodpłatnie świadczeń [...] Świadczenia na rzecz pracowników*, monografia ABC 2011. Opubl. ONSAiWSA z 2012 r., Nr 1, poz. 1.

11 ust. 2-2b u.p.d.o.f., rozumiane w ten sposób, że „inne nieodpłatne świadczenie” oznacza wyłącznie przysporzenie majątkowe o indywidualnie określonej wartości, otrzymane przez pracownika, są zgodne z art. 2 w związku z art. 217 Konstytucji RP¹². Trybunał Konstytucyjny, w powołanym wyroku uznał, że mimo bardzo szerokiego ujęcia przychodów ze stosunku pracy, nie każde świadczenie spełnione przez pracodawcę na rzecz pracownika, bez ustalonej za nie zapłaty, jest świadczeniem podlegającym podatkowi dochodowemu. Świadczy o tym art. 21 ust. 1 u.p.d.o.f., zawierający katalog zwolnień przedmiotowych od podatku i regulujący m.in. kwestie dotyczące zwolnienia od opodatkowania wartości ubioru służbowego oraz ochronnego wymaganego przez przepisy bhp, wartość posiłków i napojów regeneracyjnych, koszty przeniesienia służbowego i zakwaterowania, i inne. Trybunał wskazał na obiektywne kryteria, którymi należy się kierować przy określaniu, czy w analizowanym przypadku mamy do czynienia z nieodpłatnym świadczeniem na rzecz pracownika. Przede wszystkim kryterium tym musi być obiektywna ocena czy świadczenie leżało w interesie pracownika, a jest tak wtedy, gdy stanowi ono realne przysporzenie majątkowe (korzyść), którego efekt jest uchwytany w jego majątku.

Odniesienie się do wskazanego w wyroku Trybunału obiektywnego kryterium wyróżnienia świadczeń, będących przychodem pracownika, prowadzi do wniosku, że dowożenie pracownika z miejsca zamieszkania do pracy, może oznaczać zaoszczędzenie wydatku i – w konsekwencji – wspomnianą korzyść. Warunkiem jest jednak uzyskanie przez pracodawcę zgody pracownika na przyjęcie danego świadczenia, a poza tym pracownik musi dobrowolnie skorzystać z takiego świadczenia. U tych pracowników, którzy skorzystają z tej możliwości powstanie przysporzenie majątkowe. Na marginesie rozważań wskazać należy, że Trybunał Konstytucyjny stwierdził, iż owo obiektywne kryterium wystąpienia po stronie pracownika korzyści nie jest spełnione, gdy pracodawca proponuje mu udział w spotkaniach integracyjnych czy szkoleniowych, choćby organizowanych poza miejscem pracy (imprezy wyjazdowe). W tym przypadku nawet jeśli pracownik uczestniczy w spotkaniu (konferencji, szkoleniu) dobrowolnie, po jego stronie nie pojawia się korzyść, choćby w postaci „zaoszczędzenia wydatku”.

Co istotne, TK uznał, że przepisy art. 12 ust. 1 w związku z art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f. oraz art. 12 ust. 3 w związku z art. 11 ust. 2-2b u.p.d.o.f., posiadają treść normatywną, określoną ustawą w sposób wystarczający do jednoznacznego i obiektywnego ustalenia zakresu opodatkowania. Argumenty te mają dwójaki charakter. Po pierwsze, są to argumenty ogólne, wynikające z samego ujęcia przedmiotu opodatkowania w ustawie. Po drugie, są to argumenty związane z określeniem w ustawie zdarzenia, z którym wiąże się powstanie obowiązku podatkowego

i sposobu ustalania podstawy opodatkowania. Istotą bowiem podatków dochodowych jest opodatkowanie skonkretyzowanego przysporzenia, a nie potencjalnej możliwości jego uzyskania. Reguła ta dotyczy zwłaszcza świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń, w odniesieniu do których ustawodawca posłużył się jednoznacznym zwrotem „otrzymane”. Użyty w art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f. zwrot „wartość otrzymanych świadczeń (...)” wskazuje zarówno na fakt uzyskania takiego świadczenia jako moment powstania zobowiązania podatkowego, jak i podstawę opodatkowania. Istotne z punktu widzenia zarówno pracodawcy, jak i pracownika jest sformułowanie przez TK kryteriów pozwalających na wyodrębnienie „innych nieodpłatnych świadczeń” (w ogólności), których spełnianie przez pracodawcę, u pracowników mogą być traktowane jako przychód w rozumieniu u.p.d.o.f.:

– świadczenia zostały spełnione za zgodą pracownika (korzystał z nich w pełni dobrowolnie),
– zostały one spełnione w jego interesie (a nie w interesie pracodawcy) i przyniosły mu korzyść w postaci powiększenia aktywów lub uniknięcia wydatków, które musiałby ponieść,

– korzyść jest wymierna i przypisana indywidualnemu pracownikowi (nie jest dostępna w sposób ogólny dla wszystkich podmiotów). Jak wyjaśnił Trybunał Konstytucyjny w powołanym wyżej wyroku, dla uznania świadczenia za podlegające opodatkowaniu, podatnik musi ze świadczenia skorzystać i to w pełni dobrowolnie, świadczenie musi być spełnione w jego interesie i przynieść mu korzyść, a korzyść ta jest wymierna i przypisana indywidualnemu pracownikowi. Tylko u tych pracowników, którzy dobrowolnie skorzystają z oferowanego świadczenia może powstać przysporzenie majątkowe (korzyść). Zatem sama możliwość skorzystania ze świadczenia (w niniejszej sprawie – dowozu do pracy) nie może być uznana za powyższą skonkretyzowaną i zindywidualizowaną, wymierną korzyść majątkową¹³.

Przewóz pracowników – praktyczne i prawne wątpliwości

W tym miejscu warto rozróżnić dwie sytuacje. Pierwsza występuje, gdy pracodawca tylko udostępni pojazd, który dowozi pracowników do miejsca wykonywania pracy i sam ponosi koszty związane z transportem (przy czym koszt ten nie jest zależny od liczby pracowników mogących skorzystać ze świadczenia, jak też nie jest możliwe ustalenie, którzy konkretnie pracownicy z tego dojazdu i w jakim zakresie skorzystali)¹⁴. Drugi przypadek zachodzi wtedy, gdy pracownik dobrowolnie korzysta z transportu zapewnionego przez pracodawcę i ustalenie wartości świadczenia przypadającego na pracownika z tytułu rzeczywistego korzystania jest możliwe.

Zgodnie z orzecznictwem większości sądów administracyjnych, w przypadku pierwszym otrzymane przez pracownika świadczenie nie stanowi nieodpłatnego świadczenia i nie uzyskuje

on wtedy przychodu. Z kolei w drugim przypadku, po stronie pracownika może powstać przychód podlegający opodatkowaniu¹⁵.

Skonstatować należy, że podstawowym warunkiem uznania, iż dane świadczenie w naturze stanowi nieodpłatne świadczenie w rozumieniu przytoczonych powyżej przepisów prawa podatkowego jest określenie czy faktycznie pracownik otrzymał świadczenia, a nie jedynie miał możliwość skorzystania z danego świadczenia¹⁶.

Nietrudno bowiem wskazać na przykłady, gdy nie jest możliwe ustalenie indywidualnej wartości świadczenia, z którego korzysta pracownik, np. gdy liczba osób, która zadeklarowała chęć korzystania z dowozu nie jest jednoznaczna z liczbą osób faktycznie korzystających z tego dowozu. W niektórych przypadkach nie jest również możliwe ustalenie przychodu pracownika w oparciu o koszty wynikające z faktury otrzymanej od samego przewoźnika świadczącego takie usługi na rzecz pracodawcy, ponieważ nie wszyscy pracownicy podróżując do pracy pokonują taką samą liczbę kilometrów, a więc koszty ich przewozu nie są jednakowe. Często pracodawca nie dysponuje szczegółową ewidencją pracowników faktycznie korzystających z dowozu do pracy i z pracy. W tych warunkach nie można przyjąć, że każdy z jej pracowników, który złożył deklarację o korzystaniu z dowozu, faktycznie otrzymał od pracodawcy nieodpłatne świadczenie i że jest to świadczenie o jednakowej wartości, wynikającej z podziału kosztów wykonania usługi przewozu przez ilość zadeklarowanych pracowników¹⁷. Również nie sposób przyjąć, że świadczeniem niepieniężnym otrzymanym przez pracownika jest już stworzenie mu możliwości jego przyjęcia, choć nawet nie wiadomo, czy pracownik świadczenie to przyjmie i czy w ogóle jest zainteresowany jego przyjęciem. Nieodpłatne świadczenie, oferowane przez pracodawcę pracownikom niewątpliwie może zaoszczędzić im wydatku na dojazd do pracy i może być uznane za świadczenie spełnione w interesie pracownika, jednakże w przypadku gdy z braku wiedzy nie może stwierdzić, który pracownik korzysta i w jakim zakresie (jak często, na jakiej trasie) z transportu zorganizowanego przez pracodawcę, po stronie pracowników nie powstanie z tego tytułu przychód¹⁸.

Z drugiej jednak strony pracodawcy, przy zachowaniu należytej staranności (co implikuje prowadzenie odpowiedniej dokumentacji), często mają możliwość wyodrębnienia elementów częściowych, przypadających na poszczególnych pracowników korzystających z organizowanych przejazdów. Trudno w takich przypadkach uznać, że brak odpowiedniego „zorientowania” pracodawcy o liczbie korzystających pracowników i zasadach korzystania z dowozu miałoby wpływać na brak przypisania wartości świadczenia pracownikowi.

¹⁵ Zob. wyrok NSA z 11.12.2014 r. II FSK 3275/14, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

¹⁶ Np. wyrok NSA z 2.10.2014 r., II FSK 2387/11; wyrok NSA z 30.09.2014 r., II FSK 2353/12, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

¹⁷ Zob. wyrok NSA z 4.09.2015 r., II FSK 1657/13, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

¹⁸ Zob. wyrok NSA z 24.09.2015 r., II FSK 1295/13, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

¹² Zob. omówienie tego wyroku: A. Marczak *Nieodpłatne świadczenia dla pracowników w świetle wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8.07.2014 r.*, K 7/13 „Przegląd Podatkowy” 2014, 10:12-20.

¹³ Zob. wyrok NSA z 21.04.2015 r., II FSK 792/13, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

¹⁴ Zob. wyrok WSA w Warszawie z 20.01.2012 r., III SA/Wa 2967/11, LEX nr 1227349.

Organy podatkowe, często kontrowersyjnie interpretując powoływane przepisy, wskazują, że za przychód pracownika z tytułu nieodpłatnego świadczenia należy uznać wartość wynikającą ze „statystycznie” przypadającej na niego wartości usług, z których nie korzystał wcale, lub w stopniu znacznie mniejszym niż inni uczestnicy. Ponadto uznają, że finansowane w całości lub części przez pracodawcę świadczenie w postaci dojazdu pracowników do i z pracy stanowi dla tych ostatnich przychód ze stosunku pracy w rozumieniu art. 12 ust. 1 i ust. 3 u.p.d.o.f., a więc w ramach obowiązków pracodawcy winien on zaliczać do przychodów pracowników także świadczenia polegające na częściowym lub całkowitym pokrywaniu kosztów związanych z takim dojazdem.

Autor podziela pogląd wyrażony w wielu orzeczeniach sądów administracyjnych, że w przypadku, gdy wartości nieodpłatnych świadczeń nie można przyporządkować do świadczeń uzyskiwanych przez konkretnego pracownika – nie ma podstaw do ustalenia w odniesieniu do tegoż pracownika kwoty przychodu uzyskanego z tytułu finansowania przez pracodawcę dojazdów do miejsca zatrudnienia. W takiej sytuacji nie można stwierdzić, czy pracownik w istocie otrzymał określone świadczenie i jaka jest jego wartość. Opodatkowaniu może podlegać tylko przychód rzeczywiście otrzymany, a nie możliwy do otrzymania (wartość otrzymanego świadczenia, a nie możliwość skorzystania ze świadczenia). Zatem o przychodzie pracownika można by mówić, gdyby korzystał z postawionego do jego dyspozycji transportu, a ponadto możliwe byłoby ustalenie wartości tego świadczenia według metod określonych w u.p.d.o.f.¹⁹

Z kolei w sytuacji, gdy pracodawca ponosi opłaty związane z dojazdem pracowników do pracy na podstawie zawartej z przewoźnikiem umowy, przy czym opłata ta jest ustalona ryczałtowo bez względu na liczbę pracowników mogących skorzystać ze świadczenia, nie ma podstaw do ustalenia przychodu z tego tytułu po stronie pracownika²⁰. W powyższej sytuacji wydatki pracodawcy na zapewnienie pracownikom dojazdu do pracy nie stanowią zatem po ich stronie przychodu i nie skutkują powstaniem obowiązku podatkowego. Brak możliwości jednostkowego ustalenia wartości świadczenia, oznacza że nie istniał koszt zakupu usługi przewozu pracowników jako punkt odniesienia – do określenia wartości świadczenia w relacji do poszczególnego uprawnionego (pracownika). Taka sytuacja skutkować będzie niemożnością podzielenia kosztu zakupu usługi przewozu na równe części, np. na wszystkich pracowników mających miejsce zamieszkania na wyznaczonej, w uzgodnieniu z przewoźnikiem, trasie przejazdu wynajętego środka transportu.

Określenie, w sposób czysto hipotetyczny, zakładający korzystanie z darmowego transportu w równym zakresie przez wszystkich uprawnio-

nych pracowników, stało w sprzeczności z wynikającą z art. 217 Konstytucji RP zasadą określania wszystkich elementów konstrukcyjnych podatku w ustawie²¹. Skoro ustawodawca nakazuje określenie wartości nieodpłatnego świadczenia w celu ustalenia przychodu zgodnie z ceną jego zakupu, to niedopuszczalne jest ustalenie tej wartości w inny sposób. Jeżeli ceny takiej nie da się ustalić w odniesieniu do pracowników korzystających z tego rodzaju transportu (otrzymujących nieodpłatne świadczenie), to nie ma podstaw do uwzględnienia w podstawie opodatkowania przychodu ze stosunku pracy w odniesieniu do tych osób. Za niedopuszczalne uznano ustalenie „teoretycznego” przychodu z tego tytułu w odniesieniu do pracowników, którzy z tego rodzaju transportu nie korzystali, dojeżdżając do pracy np. własnym samochodem.

Warto też podkreślić, że otrzymanie nieodpłatnego świadczenia musi dotyczyć konkretnego pracownika, gdyż zgodnie z art. 3 ust. 1 u.p.d.o.f., podatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych jest pojedyncza osoba, a nie grupa osób. W ocenie NSA, zastosowanie znajdzie zatem zasada *impossibilium nulla obligatio est*²². Brak możliwości ustalenia jednego z elementów stosunku prawnopodatkowego czyni bowiem niemożliwym powstanie obowiązku podatkowego, a w konsekwencji – ustalenie zobowiązania podatkowego²³.

Odrębną sytuację stanowi zapewnienie przez pracodawcę transportu oddelegowanym pracownikom poza granice kraju (przejazd tam i z powrotem) Wskazać należy, że w pojęciu przychodu mieści się każda realna korzyść, którą uzyskał bądź uzyska podatnik. Do tych korzyści zaliczyć należy również koszty, które pracodawca z własnej inicjatywy poniesie z tytułu zapewnienia i sfinansowania kosztów transportu w ramach dowozu oddelegowanych pracowników do pracy, co w innych warunkach, tj. wówczas, gdy pracodawca takiego dowozu nie zapewniał i nie sfinansował, zapewne uszczupliłoby majątek samych pracowników. Wobec braku przepisów zwalniających wskazane świadczenia z opodatkowania (praca za granicą świadczona jest nie w ramach podróży służbowej, lecz oddelegowania) stanowią one, co do zasady, przychód podlegający opodatkowaniu. Uznać należy, że w takim przypadku przychodem jest wartość świadczenia w postaci dowozu pracownika do pracy, tj. wysokość kosztów, które poniósł z tego tytułu pracodawca. Pracownik otrzymuje bowiem konkretną korzyść finansową w postaci

możliwości skorzystania z oferowanego przez pracodawcę transportu, co powoduje u niego przysporzenie w majątku, ponieważ korzystając z tej usługi nie ponosi on z własnej kieszeni kosztów, które musiałby ponieść, gdyby samodzielnie zapewniał sobie transport do i z oddelegowanego miejsca pracy²⁴.

W praktyce mogą również wystąpić sytuacje, w których pracodawca ponosi na rzecz przewoźnika odpłatność z tytułu korzystania przez pracowników z transportu wewnątrzzakładowego (zamknięty zakład produkcyjny należący do innego podmiotu gospodarczego). Tzw. międzyzakładowy transport pracowników po obszarze objętym wykonywaniem przez nich obowiązków służbowych – na terenie zamkniętego zakładu produkcyjnego, należącego do innego podmiotu gospodarczego – stanowi nieodłączny jej element i nie stanowi realizacji ich celów osobistych. W takim przypadku po stronie pracowników nie powstaje przychód w podatku dochodowym od osób fizycznych. Brakuje również interesu osobistego pracowników w korzystaniu z funkcjonujących środków transportu (zakładając, że nie mają oni także możliwości korzystania na terenie zakładu z własnego lub też innego zorganizowanego transportu)²⁵.

Podsumowanie

Przychód ze stosunku pracy powstaje wyłącznie w przypadku uzyskania realnego przysporzenia w postaci innego nieodpłatnego świadczenia, a nie jest związany z potencjalną możliwością jego uzyskania²⁶. Nieprawidłowe jest zatem założenie, że wszystko, co pracownik otrzymuje od swojego pracodawcy (o ile nie stanowi dochodu zwolnionego od podatku lub dochodu, od którego został zaniechany pobór podatku), podlega opodatkowaniu ze źródła przychodu, o którym mowa w art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f.

Nieodpłatne świadczenie transportu dokonywane przez przedsiębiorstwo na rzecz pracowników, w sytuacji kiedy nie można ustalić, którzy z nich i w jakim zakresie z niego korzystali, nie powoduje powstania obowiązku podatkowego po stronie pracownika²⁷.

Kierując się wskazanymi w tekście przesłankami należy każdorazowo rozpatrywać okoliczności danej sprawy. Skutkiem czego odpowiednio, według zasad przewidzianych w odniesieniu do opodatkowania przychodów ze stosunku pracy (zgodnie z art. 31, 32 i 38 u.p.d.o.f.), może powstać obowiązek określenia wartości świadczenia pracownika i związany z tym obowiązek płatnika (zakładu pracy) obliczenia, pobrania i odprowadzenia zaliczki na podatek dochodowy z tego tytułu.

²¹ Znaczenie zasady wyłączności ustawy w prawie podatkowym podkreślał wielokrotnie Trybunał Konstytucyjny. W wyroku z 6.03.2002 r., sygn. akt P 7/00 (publik. w OTK-A z 2002 r. Nr 2, poz. 13), wskazał, że „celem przyjętej w art. 217 Konstytucji zasady wyłączności ustawy w sferze prawa daninowego jest nie tylko stworzenie gwarancji praw podatnika wobec organów władzy publicznej (por. wyroki TK z: 1 września 1998 r., sygn. akt U 1/98, OTK ZU Nr 5/1998, poz. 65, 16.06.1998 r., sygn. akt U 9/97, OTK ZU Nr 4/1998, poz. 51), lecz przede wszystkim wzmocnienie pozycji demokratycznych struktur przedstawicielskich i ich odpowiedzialności politycznej”.

²² Rzymska paremia (sentencja) „nikt nie jest zobowiązany do rzeczy niemożliwych”.

²³ Por. wyroki NSA z 16.09.2010 r., sygn. akt II FSK 1989/08; z 2.12.2011 r., sygn. akt II FSK 1531/09, http://orzeczenia.nsa.gov.pl.

²⁴ Wyrok WSA w Krakowie z 12.02.2014 r., I SA/Kr 1908/13, http://orzeczenia.nsa.gov.pl.

²⁵ Pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 4.10.2012 r., znak IPPB4/415-660/12-2/MP [w] R. Kubacki Podatek dochodowy od osób fizycznych, Leksykon 2014, s. 937.

²⁶ Wyrok NSA z 29.01.2015 r., II FSK 127/13.

²⁷ Wyrok NSA z 11.04.2012 r. II FSK 1730/10, http://orzeczenia.nsa.gov.pl.

¹⁹ Por. wyrok NSA z 11.04.2012 r. sygn. II FSK 1724/10). Podobne stanowisko zostało wyrażone w wyrokach NSA z 16.10.2011 r. sygn. akt II FSK 693/10 oraz II FSK 697/10, z dnia 19.01.2012 r. sygn. II FSK 2735/11 (http://orzeczenia.nsa.gov.pl.).

²⁰ Wyrok NSA z 15.09.2009 r. II FSK 536/08 LEX nr 694297.