



# INSTRUKCJA ROZLICZANIA PODRÓŻY SŁUŻBOWYCH

Joanna Nowicka



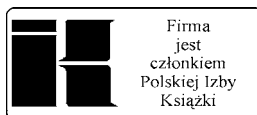
Redaktor naczelna  
Ewa Ziętek-Maciejczyk

Redaktor merytoryczna  
*Ewa Martyna*

Redaktor techniczno-graficzny  
*Małgorzata Klimkiewicz*

Korekta  
*Nina Anusik*

Fotoskład  
*„Triograf”*



INFOR PL S.A.  
01-042 Warszawa, ul. Okopowa 58/72  
tel. (0-22) 530-43-70  
[www.infor.pl](http://www.infor.pl)

Biuro Handlu  
05-270 Marki, ul. Okólna 40  
tel. (0-22) 761-31-97, fax (0-22) 761-30-34

Biuro Obsługi Klienta  
tel. (0-22) 761-30-30, fax (0-22) 761-30-31(32)  
e-mail: [bok@infor.pl](mailto:bok@infor.pl)  
infolinia: 0 801 626 666  
[www.ksiazki.infor.pl](http://www.ksiazki.infor.pl)

© Copyright by INFOR PL S.A.  
Warszawa 2008

Publikacja jest chroniona przepisami prawa autorskiego. Wykonywanie kserokopii bądź powielanie inną metodą oraz rozpowszechnianie bez zgody Wydawcy w całości lub części jest zabronione i podlega odpowiedzialności karnej.

ISBN 978-83-7440-224-8

# Spis treści

<b>Wstęp</b> .....	5
<b>I. Podstawowe pojęcia</b> .....	6
1. Podróż służbowa.....	6
Podróż współpracownika firmy .....	7
2. Miejsce wykonywania pracy.....	7
Miejsce pracy kierowcy .....	8
3. Wymiar czasu pracy.....	10
4. Sfera budżetowa a pracodawcy prywatni .....	12
Pracownik.....	13
Współpracownik.....	14
5. Należności z tytułu podróży krajowej .....	14
Pracownik.....	14
Współpracownik.....	14
<b>II. Opodatkowanie i oskładkowanie należności z tytułu podróży</b> .....	15
1. Świadczenia wolne od podatku.....	15
Przekroczenie limitu hotelowego za granicą.....	17
2. Podstawa wymiaru składek pracowników .....	17
3. Wyłączenia z podstawy wymiaru składek .....	18
Pracownik.....	19
Współpracownik na zleceniu.....	19
Wykonawca dzieła .....	20
<b>III. Rozliczanie podróży na terenie kraju</b> .....	23
1. Polecenie wyjazdu służbowego .....	23
2. Wysokość diety .....	24
3. Koszty przejazdów .....	26
4. Podróż samochodem prywatnym.....	26
Pracownik.....	27
Współpracownik.....	27
Ewidencja przebiegu pojazdu .....	28
5. Koszty dojazdów środkami komunikacji miejscowej .....	28
6. Koszty noclegów .....	29
7. Inne wydatki .....	30
<b>IV. Rozliczanie podróży zagranicznych</b> .....	31
1. Czas podróży zagranicznej.....	31
2. Obowiązkowa wypłata zaliczki .....	32
3. Należności przysługujące pracownikowi(współpracownikowi).....	32
4. Dieta.....	33
5. Zwrot kosztów przejazdów i dojazdów .....	35
Podróż samochodem prywatnym.....	35
6. Zwrot kosztów noclegów .....	36
7. Ryczałt .....	36
8. Zwrot kosztów leczenia .....	37
9. Zwrot innych wydatków .....	37
10. Rozliczenie kosztów podróży .....	37
<b>V. Koszty podatkowe pracodawcy (zleceniodawcy, zamawiającego)</b> .....	39
1. Koszty uzyskania przychodów .....	39
2. Wydatki na rzecz pracowników .....	39
3. Jazdy lokalne pracowników .....	43
4. Wydatki na rzecz osób niebędących pracownikami.....	44

<b>VI. Podróż przedsiębiorcy – właściciela firmy</b> .....	49
1. Zasady rozliczania podróży .....	49
2. Przedsiębiorca zajmujący się transportem samochodowym .....	52
<b>VII. Najczęściej zadawane pytania</b> .....	54
1. Prawo pracy .....	54
Praca w delegacji w sobotę i niedzielę .....	54
Liczba delegacji bez ograniczeń .....	55
Polecenie wyjazdu bez zgody pracownika .....	55
Podróż służbowa a oddelegowanie .....	56
Podróż służbowa przy zadaniowym czasie pracy .....	56
Zwrot opłat za parkingi .....	56
Czas pracy pracownika w podróży służbowej .....	57
Stażysta zatrudniony w jednostce samorządowej .....	57
Magazynier w podróży .....	58
Wydatki nieakceptowane przez pracodawcę .....	58
Grzywna dla pracodawcy za nieprzestrzeganie czasu pracy .....	59
2. Opodatkowanie .....	59
Uprawnienia do ulgowych przejazdów .....	59
Koszty wyżywienia w podróży służbowej .....	60
Księgowanie podróży w księdze przychodów i rozchodów .....	61
Należności za czas podróży członka zarządu .....	61
Rozliczenie zleceniobiorcy .....	62
Zwrot kosztów delegacji wykonawcy dzieła .....	62
Rozliczanie delegacji zagranicznej .....	63
Ubezpieczenie pracownika w podróży .....	64
Wykonywanie zadań poza miejscem świadczenia pracy .....	65
Wydatki właściciela firmy na hotel .....	66
<b>VIII. Uregulowania szczególne – pracownicy budowlani</b> .....	67
1. Pracownik budowlany skierowany za granicę .....	67
2. Podróż pracownika na terenie kraju świadczenia pracy .....	68
3. Podróż pracownika z zagranicy do Polski .....	69
<b>IX. Podstawy prawne</b> .....	70
<b>X. Załączniki – tabele i wzory</b> .....	72
<b>1. Tabele</b> .....	72
TABELA 1. Stawki maksymalne za 1 km przebiegu samochodu prywatnego użyt- kowanego do celów służbowych .....	72
TABELA 2. Miesięczne limity kilometrów w jazdach lokalnych .....	72
TABELA 3. Stawki ryczałtowe za czas krajowej podróży służbowej (diety, ryczałty za dojazdy i za noclegi) .....	73
TABELA 4. Wysokość diet oraz limity na nocleg w hotelu w podróży zagranicz- nej (stawki obowiązujące od 1 stycznia 2006 r.) .....	73
<b>2. Wzory</b> .....	76
WZÓR 1. Umowa o używanie w celach służbowych samochodu osobowego przez pracownika .....	76
WZÓR 2. Oświadczenie pracownika o używaniu samochodu w celach służbo- wych .....	78
WZÓR 3. Ewidencja przebiegu pojazdu .....	79
WZÓR 4. Polecenie wyjazdu służbowego .....	80
WZÓR 5. Rachunek kosztów podróży .....	79
WZÓR 6. Wniosek o zwrot kosztów związanych z podróżą służbową .....	81

# Wstęp

Diety i inne należności za czas podróży służbowej pracownika, a także podróży współpracownika firmy, w 2008 r. są nadal wolne od podatku dochodowego od osób fizycznych – do wysokości określonych m.in. w obu rozporządzeniach o podróżach służbowych w kraju i za granicą.

Z punktu widzenia przedsiębiorcy będącego pracodawcą, zatrudniającego pracowników i korzystającego z usług współpracowników (na podstawie umów zlecenia i umów o dzieło), właściwe rozliczenie podatkowe świadczeń należnych takim osobom m.in. z tytułu podróży jest niezwykle istotne. Otóż przedsiębiorca (pracodawca będący płatnikiem) odpowiada za właściwy pobór zaliczek na podatek od pracowników i współpracowników, podobnie jak i osoby przez niego wyznaczone do wykonywania tych czynności (np. – specjaliści ds. płac). Na płatnikach spoczywa także obowiązek odprowadzania składek ubezpieczeniowych do ZUS od większości wypłacanych należności i świadczeń.

Niezwykle istotne dla celów podatkowych jest właściwe zakwalifikowanie należności związanych z „przemieszczaniem” się pracowników i współpracowników w celu realizacji zadań firmy. Przykładowo, zwrot kosztów używania samochodu prywatnego pracownika w jazdach lokalnych jest opodatkowany, natomiast należność wypłacana współpracownikowi z tego tytułu jest wolna od podatku. Jeżeli współpracownik świadczy swoje usługi dla firmy na podstawie umowy zlecenia, to zwrot kosztów podróży jest wolny od podatku (do określonych przepisami limitów), ale podlega już oskładkowaniu. Inaczej jest w przypadku wykonawcy dzieła – należności z tytułu podróży nie podlegają ani opodatkowaniu, ani oskładkowaniu, chyba że zostaną wypłacone powyżej limitów określonych w stosownych przepisach. Przykłady można by mnożyć. Zapoznając się z instrukcją, unikną Państwo pułapek, które w praktyce pojawiają się przy tego typu rozliczeniach.

Jest to o tyle ważne, że od 1 stycznia 2007 r. podatnik – pracownik, zleceniobiorca, wykonawca dzieła – nie ponosi odpowiedzialności z tytułu zaniżenia lub nieujawnienia przez płatnika (pracodawcę, zleceniodawcę, zamawiającego) podstawy opodatkowania m.in. przychodów ze stosunku pracy, z działalności wykonywanej osobiście czy z praw majątkowych – do wysokości zaliczki, do której pobrania obowiązany jest płatnik. Obecnie w takim przypadku organ podatkowy będzie egzekwował zapłatę zaległości już tylko od pracodawcy (zleceniodawcy, zamawiającego). Sytuacja taka wystąpi przykładowo w przypadku uznania przez organ podatkowy, że pracownik (współpracownik) uzyskuje nieodpłatne świadczenia, podlegające opodatkowaniu. Kwestie te reguluje nowy art. 26a ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (j.t. Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 z późn.zm.).

# I. Podstawowe pojęcia

## 1. Podróż służbowa

Termin „podróż służbowa” należy stosować wobec pracowników firmy, natomiast wobec współpracowników (m.in. świadczących usługi na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło) – należy używać terminu „podróż”.

Podróż służbowa jest podróżą podjętą w celu wykonywania przez pracownika określonego zadania we wskazanym przez pracodawcę miejscu (art. 77<sup>5</sup> ustawy z 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy; j.t. Dz.U. z 1998 r. Nr 21, poz. 94 z późn.zm., dalej: k.p.).

Zlecone przez pracodawcę zadania służbowe muszą być wykonywane poza miejscowością, w której znajduje się siedziba pracodawcy, lub poza stałym miejscem pracy pracownika. To ostatnie określenie odnosi się do pracowników mających stałe miejsce pracy w innej miejscowości niż miejscowość położenia siedziby pracodawcy. Oznacza to, że nie należy traktować jako podróż służbową, służbowych przejazdów pracowników w granicach miejscowości, w której znajduje się ich miejsce pracy. Równie istotna jest definicja „miejsca wykonywania pracy”.

Pomimo definicji „podróży służbowej” zawartej w Kodeksie pracy, w praktyce na tym tle występują wątpliwości, co znajduje swoje odzwierciedlenie w orzecznictwie.

**Nie każdy wyjazd pracownika poza stałe miejsce pracy jest podróżą służbową. Podróżą służbową nie jest np. przeniesienie pracownika do pracy w innej miejscowości.**

### ■ Z orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego...

O podróży służbowej oraz o należnych z tytułu jej odbywania należnościach (dietach, kosztach podróży) decyduje to, że określone zadanie w ramach świadczenia pracy wykonywane jest poza miejscem ustalonym w umowie o pracę jako miejsce jej wykonywania.

Wyrok z 24 listopada 1999 r.

(sygn. akt SA/Sz 1780/98; niepublikowany)

### ■ Przykład

*Siedziba przedsiębiorstwa budowlanego jest zarazem miejscem prowadzenia budowy. Dotychczas pracownik świadczył pracę w filii tego przedsiębiorstwa, oddalonej o 25 km od miejsca rozpoczętej budowy. Pracownik otrzymał od bezpośredniego przełożonego*

***polecenie wykonywania pracy na terenie budowy przez okres miesiąca. Czy pracownikowi należą się w takiej sytuacji świadczenia z tytułu podróży służbowej?***

*W tym przypadku decydujące znaczenie ma zapis w umowie o pracę, określający miejsce zatrudnienia pracownika. Jeżeli miejscem zatrudnienia pracownika jest siedziba przedsiębiorstwa – będąca zarazem miejscem budowy, pracownikowi nie należą się żadne świadczenia. Natomiast w przypadku, gdy miejscem zatrudnienia pracownika jest filia macierzystego przedsiębiorstwa, pracownikowi należą się świadczenia z tytułu podróży służbowej.*

■ **Zdaniem Sądu Najwyższego...**

**Pracodawca jako płatnik, który obowiązany jest obliczać, pobierać i odprowadzać do właściwego urzędu skarbowego w ciągu roku podatkowego zaliczki na poczet podatku dochodowego od przychodów pracowników, jakie u niego uzyskują w ramach stosunku zatrudnienia (art. 31 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych), powinien wliczać do przychodów swych pracowników także świadczenia realizowane w ramach ciężącego na pracodawcy obowiązku wynikającego z zakładowego układu zbiorowego pracy, a polegającego na częściowym pokrywaniu kosztów z tytułu opłat pracowników za przejazdy z miejsca zamieszkania do pracy i z powrotem do miejsca zamieszkania.**

**Wyrok z 24 października 2003 r.**

**(sygn. akt III RN 8/03; Prok. i Pr. 2004/1/48)**

## Podróż współpracownika firmy

Pracodawca może wydać polecenie odbycia podróży w celu załatwienia spraw firmowych nie tylko pracownikowi, ale także osobie współpracującej z firmą na podstawie umowy cywilnoprawnej (zleceniobiorcy czy wykonawcy dzieła). Jest to możliwe pod warunkiem, że konieczność wyjazdu łączy się z zadaniem, które wynika z łączącej strony umowy.

To, że zwrot kosztów podróży służbowych jest uregulowany w Kodeksie pracy tylko przy stosunku pracy, nie oznacza, że przy zawieraniu umów innego rodzaju, np. cywilnoprawnych, nie ma możliwości zwracania osobom niebędącym pracownikami poniesionych kosztów podróży. Taka możliwość istnieje – pod warunkiem zawarcia odpowiednich ustaleń w umowie łączącej strony.

## 2. Miejsce wykonywania pracy

Pracodawca ma obowiązek określić miejsce wykonywania pracy w umowie o pracę zawartej z pracownikiem (art. 29 § 1 pkt 2 k.p.).

Określenie miejsca pracy powinno wskazywać na jakiś stały, określony punkt, który może zostać zlokalizowany, może to być np. siedziba zakładu pracy czy miejscowość, na terenie której wykonywana jest praca. Jako miejsce pracy można

również określić miejsce, w którym pracownik otrzymuje przydział zadań roboczych (zob. *Kodeks pracy. Komentarz* pod redakcją T. Zielińskiego, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2001, str. 254).

Określenie miejsca pracy powinno wskazywać na jakiś stały punkt, który może zostać zlokalizowany, jak np. siedziba zakładu pracy czy miejscowość, na terenie której wykonywana jest praca.

■ **Zdaniem Sądu Najwyższego...**

Należy odróżnić „miejsce pracy” pracownika od „siedziby zakładu pracy”. Miejsce świadczenia pracy stanowi jeden z istotnych składników umowy o pracę, obustronnie uzgodniony, objęty ogólnym zakazem jednostronnej zmiany przez któregokolwiek z kontrahentów umowy. Strony zawierające umowę o pracę mają dużą swobodę w określaniu miejsca pracy. Może być ono określone na stałe bądź jako miejsce zmienne, przy czym w tym ostatnim wypadku zmienność miejsca pracy może wynikać z samego charakteru (rodzaju) wykonywanej pracy. Ogólnie przez pojęcie miejsca pracy rozumie się bądź stały punkt w znaczeniu geograficznym, bądź pewien oznaczony obszar, strefę określoną granicami jednostki administracyjnej podziału kraju lub w inny dostatecznie wyraźny sposób, w którym ma nastąpić dopełnienie świadczenia pracy. „Miejsce pracy” nie musi być wyposażone w zaplecze socjalne, kadrowe i techniczne. Wykonywanie pracy w uzgodnionym przez strony „miejscu pracy” pracownika nie rodzi obowiązku płacenia takiemu pracownikowi ani diet, ani świadczeń rozłąkowych.

Wyrok z 1 kwietnia 1985 r.

(sygn. akt I PR 19/85; OSP 1986/3/46)

## Miejsce pracy kierowcy

Szczególnym rodzajem wykonywanej pracy – ze względu na miejsce jej wykonywania – jest praca w charakterze kierowcy. W przypadku pracownika, zatrudnionego w charakterze kierowcy, wykonywanie przez niego określonego w umowie rodzaju pracy jest związane z nieustanną albo periodyczną – jednakże systematyczną i trwającą w czasie – zmianą miejsca wykonywania pracy. Dlatego też określenie miejsca pracy takiego pracownika ma nieco inny charakter.

■ **Zdaniem Sądu Najwyższego...**

1. Nie jest podróżą służbową stałe wykonywanie zadań w różnych miejscowościach i terminach, których wyboru dokonuje każdorazowo sam pracownik w ramach uzgodnionego rodzaju pracy.
2. Miejsce wykonywania pracy pracowników powinno być tak ustalone, by pracownicy mieli możliwość wykonywania zadań, wliczając w to czas dojazdu do miejsca ich wykonywania, w ramach umówionej dobowej i tygodniowej normy czasu pracy w przyjętym okresie rozliczeniowym.

Wyrok z 11 kwietnia 2001 r.

(sygn. akt I PKN 350/00; OSNP 2003/2/36)



Powszechnie obowiązujące normy czasu pracy, w ramach których kierowca może wykonywać swoje czynności zawodowe, wskazują pośrednio na granice pewnego obszaru – czyli miejsca wykonywanej pracy, po którym kierowca porusza się w ramach powierzonych mu obowiązków zawodowych.

■ **Zdaniem Sądu Najwyższego...**

**Pracodawca może – w granicach przepisów o czasie pracy – określać kierowcom zatrudnionym w międzynarodowym transporcie samochodowym czas niezbędny na wykonanie zadania przewozowego według najkrótszej trasy prowadzącej do celu podróży i z takim normatywnym czasem wiązać dietę podróżną w ten sposób, że pełna dieta przysługuje za ilość kilometrów, które kierowca powinien w ciągu doby przejechać w dopuszczalnym czasie pracy.**

**Wyrok z 8 kwietnia 1998 r.**

**(sygn. akt I PKN 24/98; OSNP 1999/7/239)**

Podobnie jak w przypadku innych pracowników, miejsce wykonywania pracy kierowcy powinno być określone w umowie o pracę. Istotne jest przy tym precyzyjne określenie tego miejsca, tak aby w praktyce nie dochodziło do omijania przepisów o świadczeniach pracowniczych z tytułu podróży służbowych. Z tego względu miejsce wykonywania pracy osoby zatrudnionej na stanowisku kierowcy powinno być określone jako stały punkt w znaczeniu geograficznym, w którym ma nastąpić dopełnienie świadczenia pracy, bądź oznaczony obszar, strefę określoną granicami jednostki administracyjnej podziału kraju lub w inny dostatecznie wyraźny sposób.

■ **Zdaniem Sądu Najwyższego...**

**Wykonywanie przez kierowcę samochodu ciężarowego zadań służbowych za granicą, wymagających ponoszenia przez niego dodatkowych kosztów wyżywienia lub noclegów, stanowi zagraniczną podróż służbową.**

**Wyrok z 22 stycznia 2004 r.**

**(sygn. akt I PK 298/03; OSNP 2004/23//399)**

■ **Przykład**

***Pracownik jest zatrudniony w charakterze przedstawiciela handlowego, do jego podstawowych obowiązków należy obsługa klientów na terenie dwóch województw. Czy w umowie o pracę można określić jako miejsce pracy danego pracownika tereny województwa mazowieckiego i łódzkiego? Czy pracę tego pracownika należy traktować jako podróże służbowe?***

*W umowie o pracę zawartej z pracownikiem jako miejsce wykonywania pracy można określić teren kilku województw. Jest zatem dopuszczalne określenie w umowie o pracę miejsca pracy jako terenu województw mazowieckiego i łódzkiego. Oznacza to, że wykonywanie pracy na terenie tych województw przez pracownika nie będzie jego podróżą służbową. W takiej sytuacji za świadczenie pracy na tym terenie ponad obowiązujący pracownika wymiar czasu pracy określony w zawartej z nim umowie pracownikowi będzie przysługiwać wynagrodzenie wraz z dodatkiem za pracę w godzinach nadliczbowych.*

### 3. Wymiar czasu pracy

Czas pracy to czas, w którym pracownik pozostaje w dyspozycji pracodawcy w zakładzie pracy lub w innym miejscu wyznaczonym do wykonywania pracy (art. 128 k.p.). Czas pracy nie może przekraczać 8 godzin na dobę i przeciętnie 40 godzin w przeciętnie pięciodniowym tygodniu pracy w przyjętym okresie rozliczeniowym nieprzekraczającym 4 miesięcy (art. 129 k.p.).

#### ■ Zdaniem Sądu Najwyższego...

**Podczas podróży służbowej pracownik w zasadzie nie świadczy pracy i nie pozostaje w dyspozycji zakładu pracy w rozumieniu art. 128 k.p., chyba że podczas podróży wykonuje zatrudnienie.**

**Wyrok z 4 lipca 1978 r. (sygn. akt I PR 45/78; PiZS 1979/10/76)**

Pracodawca w swoim zakładzie pracy może wprowadzić także inny system pracy. Jednak istotne jest, aby nie zostały przekroczone ogólnie dopuszczalne normy czasu pracy, czyli np. tygodniowy wymiar czasu pracy. Pracodawca powinien również przestrzegać przysługujących pracownikom okresów odpoczynku. Pracownikowi przysługuje w każdej dobie prawo do co najmniej 11 godzin nieprzerwanego odpoczynku (art. 132 k.p.). Zasada ta nie dotyczy m.in. pracowników zarządzających w imieniu pracodawcy zakładem pracy.

#### ■ Zdaniem Sądu Najwyższego...

**Jeśli czas spędzony w drodze z delegacji narusza ustaloną w Kodeksie pracy normę 11 godzin nieprzerwanego odpoczynku na dobę, wówczas pracownikowi należą się dni wolne albo dodatkowe wynagrodzenie.**

**Wyrok z 23 czerwca 2005 r.**

**(sygn. akt II PK 265/04; M. Prawn. 2005/14/668)**

Praca wykonywana ponad obowiązujące pracownika normy czasu pracy, a także praca wykonywana ponad przedłużony dobowy wymiar czasu pracy, wynikający z obowiązującego pracownika systemu i rozkładu czasu pracy, stanowi pracę w godzinach nadliczbowych (art. 151 k.p.). Praca w godzinach nadliczbowych jest dopuszczalna m.in. w razie szczególnych potrzeb pracodawcy.

W przypadku pracownika zatrudnionego w podstawowym systemie czasu pracy, czyli świadczącego pracę od poniedziałku do piątku po 8 godzin dziennie, pracą w godzinach nadliczbowych będzie praca wykonywana ponad 8. godzinę w danym dniu pracy lub praca wykonywana w dniu wolnym od pracy dla tego pracownika, wynikającym z obowiązującego go rozkładu czasu pracy.

#### ■ Przykład

***Pracownik jest zatrudniony w podstawowym systemie czasu pracy – pracuje po 8 godzin dziennie od godziny 8.00 do 16.00. W czwartek pracownik otrzymał polecenie wyjazdu w podróż służbową. Wyjechał o godzinie 8.00 rano, a o godzinie 11.30 dojechał do miejsca, w którym miał wykonać pracę. Pracował do godziny 17.00. Podróż powrotna do miejsca zamieszkania zajęła pracownikowi czas do godziny 20.00. Które godziny pracy tego pracownika są pracą w godzinach nadliczbowych?***

*Z uwagi na to, że pracownik pracuje 8 godzin dziennie, tj. od 8.00 do 16.00, czas dojazdu tego pracownika do miejsca wykonywania pracy w ramach tych godzin stanowi jego normalne godziny pracy. Jeżeli pracownik będzie wykonywał pracę ponad obowiązujący go wymiar czasu pracy, czyli będzie pracował ponad obowiązujące 8 godzin, praca taka będzie pracą w godzinach nadliczbowych. Istotne jest jednak, aby pracownik w tych godzinach wykonywał pracę.*

*Pracownik od godziny 8.00 do 16.00 wykonywał pracę w ramach swojego normalnego czasu pracy. Podróż służbową, którą odbywał w tym czasie, również zalicza się do jego czasu pracy, za który przysługuje mu normalne wynagrodzenie.*

*Natomiast za czas pracy od godziny 16.00 do 17.00 pracownik powinien otrzymać normalne wynagrodzenie wraz z dodatkiem za pracę w godzinach nadliczbowych – w tym czasie wykonywał bowiem pracę przez godzinę ponad obowiązujący go wymiar.*

*Inaczej jednak należy traktować czas podróży powrotnej tego pracownika. Nie mieści się on bowiem w normalnych godzinach pracy pracownika, w czasie jej odbywania pracownik nie świadczył pracy. A zatem czas podróży od godziny 17.00 do 20.00 nie jest czasem pracy tego pracownika, a tym samym nie przysługuje pracownikowi za ten czas wynagrodzenie.*

#### ■ Zdaniem Sądu Najwyższego...

**Pracownikowi, którego praca polega wyłącznie lub w decydująco przeważającej mierze na wykonywaniu obowiązków poza stałym miejscem pracy, czas spędzony w podróży do miejsca delegacji i z miejsca delegacji należy wliczyć do czasu pracy i uwzględnić przy obliczaniu wynagrodzenia za godziny nadliczbowe.**

**Wyrok z 26 lipca 1972 r. (sygn. akt III PZP 23/72; OSNC 1973/3/51)**

Czas dojazdu do miejsca wykonywania pracy nie może zostać doliczony do czasu pracy, gdyż za czas pracy uznaje się czas pozostawania do dyspozycji pracodawcy w zakładzie pracy lub w innym miejscu wyznaczonym do wykonywania pracy. Podobnie czas powrotu z podróży służbowej nie jest wliczany do czasu pracy pracownika, a tym samym pracownikowi nie przysługuje z tego tytułu wynagrodzenie.

Przykładowo, okresowe zatrudnienie pracownika w innym zakładzie pracy w wyniku zawartego przez te zakłady pracy porozumienia – nie jest czasem podróży służbowej (por. wyrok Sądu Apelacyjnego w Łodzi z 6 marca 1991 r., sygn. akt III APr 16/91; OSP 1992/1/21).

Wyjątkiem od tej zasady jest sytuacja, kiedy pracownik odbywa podróż w normalnym czasie pracy. Oznacza to, że jeżeli przykładowo podróż do miejsca wykonywania zadań odbywa się w godzinach pracy pracownika, wynikających z obowiązującego go rozkładu czasu pracy, jest ona wówczas czasem pracy tego pracownika, za który otrzymuje on wynagrodzenie.

**Dla pracodawcy delegowanie osoby współpracującej z firmą na podstawie umowy cywilnoprawnej w podróż w celach prowadzonej działalności jest o tyle korzystne, że – inaczej niż pracownikowi – nie musi płacić wynagrodzenia za czas pracy wykonywanej w trakcie tej podróży.**

### ■ Przykład

**Pracownik zatrudniony na pół etatu pracuje od 9.00 do 13.00. W podróż służbową wyjeżdża o 8.00, a o 9.00 dociera na miejsce, gdzie pracuje do 13.00. Później wraca do miejsca zamieszkania. Czy w takiej sytuacji czas przejazdów wlicza się do czasu pracy tego pracownika?**

*W związku z tym, że pracownik pracuje od 9.00 do 13.00, do czasu pracy tego pracownika zalicza się czas podróży przypadający pomiędzy godzinami jego planowej pracy, tj. pomiędzy 9.00 a 13.00. Oznacza to, że zarówno czasu podróży pomiędzy godziną 8.00 a 9.00, jak i czasu podróży powrotnej, przypadającego po godzinie 13.00, nie wlicza się do czasu pracy tego pracownika. Czas tych przejazdów nie jest czasem pracy pracownika, dlatego też pracownik nie otrzyma z tego tytułu wynagrodzenia za pracę.*

### ■ Zdaniem Sądu Najwyższego...

**Czas dojazdu i powrotu z miejscowości stanowiącej cel pracowniczej podróży służbowej oraz czas pobytu w tej miejscowości nie są pozostawianiem do dyspozycji pracodawcy w miejscu wyznaczonym do wykonywania pracy (art. 128 § 1 k.p.), lecz w zakresie przypadającym na godziny normalnego rozkładu czasu pracy podlegają wliczeniu do jego normy (nie mogą być od niej odliczone), natomiast w zakresie wykraczającym poza rozkładowy czas pracy mają w sferze regulacji czasu pracy i prawa do wynagrodzenia doniosłość o tyle, o ile uszczuplają limit gwarantowanego pracownikowi czasu odpoczynku.**

**Wyrok z 23 czerwca 2005 r.**

**(sygn. akt II PK 265/04; OSNP 2006/5-6/76)**

## 4. Sfera budżetowa a pracodawcy prywatni

Uregulowania zawarte w niżej wymienionych rozporządzeniach określają obowiązkowe zasady wypłacania i obliczania należności za podróże służbowe pracownikom w odniesieniu do pracowników sfery budżetowej.

**Aktami regulującymi kwestie związane z podróżami służbowymi są:**

- rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Społecznej z 19 grudnia 2002 r. w sprawie wysokości oraz warunków ustalania należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju (Dz.U. Nr 236, poz. 1990 z późn.zm.); dalej: rozporządzenie o podróżach krajowych, oraz
- rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Społecznej z 19 grudnia 2002 r. w sprawie wysokości oraz warunków ustalania należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej poza granicami kraju (Dz.U. Nr 236, poz. 1991 z późn.zm.); dalej: rozporządzenie o podróżach zagranicznych.

Stawki za 1 km przebiegu pojazdu prywatnego dla celów służbowych w jazdach lokalnych i zamiejscowych są określone w rozporządzeniu Ministra Infrastruktury z 25 marca 2002 r. w sprawie warunków ustalania oraz sposobu dokonywania zwrotu kosztów używania do celów służbowych samochodów osobowych, motocykli i motorowerów niebędących własnością pracodawcy (Dz.U. Nr 27, poz. 271 z późn.zm.); dalej: rozporządzenie o stawkach.

Natomiast pracodawcy „prywatni” mogą swobodnie ustalać wysokość należności wypłacanych pracownikom w związku z odbywanymi przez nich podróżami służbowymi, a także – współpracownikom w związku z odbywanymi przez nich podróżami, związanymi z działalnością firmy. Nie mogą być one jednak niższe niż określone w obu rozporządzeniach o podróżach służbowych.

**Wyjątek od tej zasady stanowią diety w podróżach zagranicznych.** Ich wysokość pracodawca (zleceniodawca, zamawiający) może ustalić w kwotach niższych niż wskazane w tabeli do rozporządzenia o podróżach zagranicznych. Nie można jednak ich zmniejszyć poniżej poziomu diety krajowej (art. 77<sup>5</sup> § 4 k.p.).

■ **Zdaniem Sądu Najwyższego...**

**Ryczałt w walucie obcej na pokrycie kosztów wyżywienia i innych wydatków, przysługujący pracownikowi odbywającemu wielokrotne podróże służbowe za granicę (...), może być niższy od diet wynikających z zastosowania przepisów określających ich wysokość, jeżeli w wystarczającym stopniu pokrywa ponoszone przez pracownika zwiększone koszty wyżywienia i innych drobnych wydatków.**

**Wyrok z 20 września 2005 r.**

**(sygn. akt II PK 49/05; OSNP 2006/15-16/232)**

Oczywiście należności z tytułu podróży mogą być ustalone w kwotach wyższych, ale wtedy „nadwyżki” (poza przekroczeniem limitu hotelowego podczas podróży zagranicznej) będą podlegały zarówno opodatkowaniu, jak i oskładkowaniu (o czym w dalszej części publikacji).

## Pracownik

Warunki wypłacania należności z tytułu podróży służbowej pracownikowi zatrudnionemu w sektorze prywatnym określa się w układzie zbiorowym pracy lub w regulaminie wynagradzania albo w umowie o pracę – jeżeli pracodawca nie jest objęty układem zbiorowym pracy lub nie jest obowiązany do ustalenia regulaminu wynagradzania (art. 77<sup>5</sup> § 3 k.p.). Jeżeli natomiast układ zbiorowy pracy, regulamin wynagradzania lub umowa o pracę nie zawiera takich postanowień, pracownikowi przysługują należności na pokrycie kosztów podróży służbowej odpowiednio według przepisów obu rozporządzeń o podróżach służbowych (art. 77<sup>5</sup> § 5 k.p.).

**Wewnętrzne regulacje powinny nie tylko określać rodzaje wydatków poniesionych przez pracowników w ramach podróży służbowych, ale także ich wysokość. Jedynym ograniczeniem jest kwestia ustalenia wysokości diety. Postanowienia układowe lub regulaminowe nie mogą ustalać diety za dobę podróży służbowej na obszarze kraju i poza jego granicami w wysokości niższej niż dieta przewidziana dla pracownika zatrudnionego w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej, podróżującego na obszarze kraju.**



## Współpracownik

Natomiast warunki wypłacania należności z tytułu podróży osobom współpracującym (na podstawie umowy zlecenia, umowy o dzieło) określa się w umowie cywilnoprawnej łączącej strony. Pracodawca z sektora prywatnego w umowie cywilnoprawnej zawieranej ze współpracownikiem firmy ma prawo określić własne zasady zwrotu kosztów podróży dla celów prowadzonej działalności. Jeżeli tego nie zrobi, powinien rozliczać delegacje współpracowników na podstawie obu rozporządzeń o podróżach służbowych, tzn. tak samo, jak w sferze budżetowej.

## 5. Należności z tytułu podróży krajowej

### Pracownik

Z tytułu odbywania podróży służbowej zarówno krajowej, jak i zagranicznej, pracownikowi, oprócz wynagrodzenia za czas pracy wykonywanej w trakcie tej podróży, przysługują należności na pokrycie kosztów z nią związanych (§ 3 rozporządzenia o podróżach krajowych i § 2 rozporządzenia o podróżach zagranicznych).

**Zgodnie z przepisami, pracownikowi przysługują diety oraz zwrot kosztów:**

- przejazdów (z miejscowości stałego miejsca pracy bądź z miejscowości zamieszkania pracownika do miejscowości stanowiącej cel podróży i z powrotem),
- noclegów,
- dojazdów środkami komunikacji miejscowej,
- innych udokumentowanych wydatków, określonych przez pracodawcę odpowiednio do uzasadnionych potrzeb.

### Współpracownik

Nie ma przeszkód, aby postanowienia umowy cywilnoprawnej traktowały o wynagrodzeniu należnym osobie współpracującej z firmą (zleceniobiorcy, wykonawcy dzieła) w związku z odbyciem podróży i zwrocie poniesionych z tego tytułu wydatków, jeżeli wykonanie zlecenia (dzieła) wiąże się z odbyciem takiej podróży. W takiej sytuacji zleceniobiorca (wykonawca dzieła) ponoszący związane z wyjazdem wydatki może – jeżeli stanowi tak zawarta między stronami umowa – otrzymać od zleceniodawcy (zamawiającego dzieło) zwrot świadczeń przewidzianych w zawartej umowie.

Oznacza to, że współpracownikowi z tytułu podróży mogą przysługiwać takie same należności, jak pracownikowi.

***Trybunał Konstytucyjny 4 października 2005 r. orzekł, że „różne zasady obliczania diet za podróże służbowe pracowników sfery budżetowej i pozabudżetowej nie naruszają przepisów Konstytucji” (sygn. akt K 36/03; OTK-A 2005/9/98).***

# II. Opodatkowanie i oskładkowanie należności z tytułu podróży

## 1. Świadczenia wolne od podatku

Zwolnienie podatkowe dla należności związanych z podróżami jest określone w ustawie z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (j.t. Dz.U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 z późn.zm.); dalej: updof.

**Wolne od podatku – zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. a i b updof – są diety i inne należności za czas:**

- podróży służbowej pracownika,
  - podróży osoby niebędącej pracownikiem
- do wysokości określonej w odrębnych ustawach lub w przepisach wydanych przez ministra właściwego do spraw pracy w sprawie wysokości oraz warunków ustalania należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej, z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju oraz poza granicami kraju, z zastrzeżeniem art. 21 ust. 13 updof (zastrzeżenie to dotyczy osób niebędących pracownikami).

### ■ Z orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego...

**Jeżeli pracownicy udają się do ustalonego miejsca wykonywania pracy, to nie odbywają podróży służbowej, a otrzymane przez nich dodatkowe wynagrodzenie nie stanowi wypłat wolnych od opodatkowania na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 16 updof.**

**Wyrok z 24 listopada 1999 r.**

**(sygn. akt SA/Sz 1780/98; niepublikowany)**

Jak wynika z powołanych uregulowań, zwolnienie od podatku diet i innych należności za czas podróży przysługuje osobom niebędącym pracownikami pod warunkami określonymi w art. 21 ust. 13 updof.

Otóż zwolnienie ma zastosowanie, jeżeli otrzymane świadczenia nie zostaną zaliczone do kosztów uzyskania przychodów (zleceniobiorcy, wykonawcy dzieła), natomiast zostaną poniesione:

- w celu osiągnięcia przychodów,
- w celu realizacji zadań organizacji i jednostek organizacyjnych działających na podstawie przepisów odrębnych ustaw, lub
- przez organy (urzędy) władzy lub administracji państwowej oraz jednostki organizacyjne im podległe lub przez nie nadzorowane, lub
- przez osoby pełniące funkcje obywatelskie lub społeczne, o których mowa w art. 13 pkt 5 updof (tj. bez względu na sposób powoływania tych osób), w związku z wykonywaniem tych funkcji (dotyczy to np. radnych).

### ■ Przykład

***Czy podlegają opodatkowaniu świadczenia wypłacane członkom rady nadzorczej (niebędącym pracownikami firmy), dojeżdżającym na posiedzenia tej rady (chodzi o koszty noclegów, przejazdów)?***

*Nie, świadczenia wypłacane członkom rady nadzorczej dojeżdżającym na jej posiedzenia (np. koszty noclegów i przejazdów) są zwolnione z podatku dochodowego od osób fizycznych – do wysokości limitów określonych w obu rozporządzeniach o podróżach służbowych.*

A zatem świadczenia (diety i inne należności) wypłacane pracownikom tytułem zwrotu kosztów odbytej podróży służbowej korzystają ze zwolnienia od podatku dochodowego – do wysokości określonej w obu rozporządzeniach o podróżach służbowych (art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. a updof).

Zwolnienie od podatku obejmuje również tożsame świadczenia za czas podróży osoby niebędącej pracownikiem (do wysokości tych samych limitów), tj. np. współpracownika, z którego usług firma korzysta na podstawie umowy zlecenia czy umowy o dzieło (art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. b updof).

### ■ Z orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego...

**Zwolnione są od podatku diety i inne należności, otrzymywane m.in. z tytułu wykonywania umowy zlecenia, jednakże zwolnienie obejmuje wypłaty z tego tytułu do wysokości określonej w przepisach w sprawie diet i innych należności z tytułu podróży służbowych, obowiązujących w przedsiębiorstwach państwowych.**

**Wyrok z 25 stycznia 1996 r. (sygn. akt SA/Wr 666/95; niepublikowany)**

**Należności za czas podróży, wypłacane na podstawie obu rozporządzeń o podróżach służbowych oraz rozporządzenia o stawkach – z uwzględnieniem treści umów zawartych ze współpracownikiem firmy – są wolne od podatku pod warunkiem, że nie zostaną zaliczone do kosztów uzyskania zleceniobiorcy (wykonawcy dzieła) oraz zostaną poniesione w celu osiągnięcia przychodów zleceniodawcy (zamawiającego).**

Na podstawie przepisów dotyczących diet i innych należności z tytułu podróży służbowej, wolna od podatku jest także wartość otrzymanego przez pracowników i współpracowników zwrotu kosztów używania samochodu prywatnego dla celów pracodawcy (zleceniodawcy, zamawiającego dzieła) z tytułu jazd zamiejscowych – do wysokości określonych w obu rozporządzeniach o podróżach służbowych, nieprzekraczających



kwoty ustalonej przy zastosowaniu stawek za jeden kilometr przebiegu pojazdu. Zwolnienie to ma zastosowanie, jeżeli przebieg pojazdu jest udokumentowany w stosowanej ewidencji. Szerzej na ten temat w dziale omawiającym podróże krajowe.

**Opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych wraz z innymi przychodami ze stosunku pracy podlega zwrot kosztów poniesionych w czasie podróży służbowej wypłacony pracownikom, przekraczający limity określone w obu rozporządzeniach o podróżach służbowych, oraz nadwyżka kwoty ponad limit wynikający z ewidencji przebiegu pojazdu.**

## Przekroczenie limitu hotelowego za granicą

Jedynym wyjątkiem od zasady opodatkowania wypłaty świadczeń przekraczających określone przepisami limity jest przekroczenie limitu hotelowego podczas podróży zagranicznej. **Dotyczy to sytuacji, gdy w uzasadnionych przypadkach nie było możliwości skorzystania przez pracownika (współpracownika) z noclegu mieszczącego się w limicie określonym w rozporządzeniu o podróżach zagranicznych, natomiast pracodawca (zleceniodawca, zamawiający) wyraził zgodę na zwrot kosztów w wysokości przekraczającej kwotę limitu dla danego państwa. Ponadto w takim przypadku pracownik (współpracownik) jest obowiązany przedstawić rachunek za hotel (§ 9 ust. 3 rozporządzenia o podróżach zagranicznych).**

Natomiast w każdym innym przypadku przekroczenie należnych limitów świadczeń wynikających z przepisów obu rozporządzeń o podróżach służbowych oraz rozporządzenia o stawkach będzie powodowało powstanie przychodu podlegającego opodatkowaniu u pracownika (współpracownika). Przy czym opodatkowaniu będzie podlegać jedynie nadwyżka świadczeń wypłaconych ponad limity określone przepisami.

### ■ Z orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego...

**Świadczenie polegające na ponoszeniu kosztów dowozu zatrudnionych u niej pracowników do miejsca pracy i z powrotem jest przychodem ze stosunku pracy, podlegającym opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Obowiązkiem płatnika wynikającym z art. 31 i 38 ustawy z 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych było zatem obliczenie i pobranie zaliczek od uzyskanego w ten sposób dochodu oraz przekazanie ich na rachunek urzędu skarbowego.**

**Wyrok z 3 czerwca 1998 r.**

**(sygn. akt I SA/Ka 1719/96; niepublikowany)**

## 2. Podstawa wymiaru składek pracowników

W przypadku pracowników, podstawą wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne jest przychód ze stosunku pracy w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Przychody zwolnione od opodatkowania należy zatem

uwzględnić w podstawie wymiaru składek, chyba że są one zamieszczone w katalogu wyłączeń od tej podstawy, określonym w rozporządzeniu Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe (Dz.U. Nr 161, poz. 1106 z późn.zm.); dalej: rozporządzenie składkowe.

**W związku z tym określony przychód pracownika może:**

- wchodzić zarówno w skład podstawy opodatkowania, jak i podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne,
- podlegać jedynie opodatkowaniu (przy jednoczesnym wyłączeniu z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne),
- podlegać jedynie oskładkowaniu (przy jednoczesnym wyłączeniu z podstawy opodatkowania),
- być całkowicie wyłączony zarówno z podstawy opodatkowania, jak i oskładkowania.

Takiego problemu nie sprawia natomiast składka na ubezpieczenie zdrowotne. Przychody wyłączone z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe na podstawie rozporządzenia składkowego nie stanowią podstawy wymiaru składki na ubezpieczenie zdrowotne.

### 3. Wyłączenia z podstawy wymiaru składek

**Zgodnie z wyłączeniami z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne, określonymi w rozporządzeniu składkowym, oskładkowaniu nie podlegają m.in.:**

- zwrot kosztów używania w jazdach lokalnych przez pracowników, na potrzeby pracodawcy, pojazdów niebędących własnością pracodawcy – do wysokości miesięcznego ryczału pieniężnego albo do wysokości nieprzekraczającej kwoty ustalonej przy zastosowaniu stawek za 1 km przebiegu pojazdu – określonych w odrębnych przepisach wydanych przez właściwego ministra (mowa tutaj o rozporządzeniu o stawkach), jeżeli przebieg pojazdu, z wyłączeniem wypłat ryczału pieniężnego, jest udokumentowany przez pracownika w ewidencji przebiegu pojazdu, prowadzonej przez niego według zasad określonych w przepisach o podatku dochodowym od osób fizycznych (§ 2 ust. 1 pkt 13 rozporządzenia składkowego),
- diety i inne należności z tytułu podróży służbowej pracownika – do wysokości określonej w przepisach w sprawie wysokości oraz warunków ustalania należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej, z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju oraz poza granicami kraju (mowa tutaj o obu rozporządzeniach o podróżach służbowych), z zastrzeżeniem § 2 ust. 1 pkt 17 rozporządzenia składkowego (§ 2 ust. 1 pkt 15 rozporządzenia składkowego).

Zastrzeżenie określone w § 2 ust. 1 pkt 17 rozporządzenia składkowego dotyczy równowartości dodatków dewizowych wypłacanych pracownikom zatrudnionym na morskich statkach handlowych i rybackich – w części odpowiadającej 75% dodatków.

**Wyłączenia z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne, określone w § 2 ust. 1 pkt 13 i pkt 15 rozporządzenia składkowego, stosuje się odpowiednio – zgodnie z § 5 ust. 1 rozporządzenia składkowego – przy ustalaniu podstawy wymiaru składek:**

- osób wykonujących pracę nakładczą,
- funkcjonariuszy Służby Celnej,
- osób wykonujących odpłatnie pracę w czasie odbywania kary pozbawienia wolności lub tymczasowego aresztowania na podstawie skierowania do pracy.

#### ■ Przykład

***W jaki sposób należy rozliczyć zwrot kosztówjazd zamiejscowych współpracownikowi naszej firmy, wypłaconych na podstawie łączącej strony umowy zlecenia?***

*Diety i należności z tytułu podróży zleceniobiorcy są wolne od podatku dochodowego – do wysokości określonych w obu rozporządzeniach o podróżach, jednak podlegają oskładkowaniu. Dlatego też od tych świadczeń należy odprowadzić składki na ubezpieczenia społeczne oraz składkę na ubezpieczenie zdrowotne. Ponieważ składki te oblicza się od przychodu zwolnionego z opodatkowania, nie można ich odliczyć ani od dochodu, ani od podatku.*

Pamiętać przy tym należy, że rozporządzenie składkowe nie dotyczy tych grup zawodowych, które są objęte odrębnym ubezpieczeniem społecznym. Dotyczy to m.in. funkcjonariuszy Policji, Straży Granicznej, Państwowej Straży Pożarnej i Służby Więziennej.

## Pracownik

Diety i inne należności z tytułu podróży służbowej pracownika nie podlegają oskładkowaniu – do wysokości określonej w przepisach w sprawie wysokości oraz warunków ustalania należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej, z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju oraz poza granicami kraju, tj. do wysokości określonych w obu rozporządzeniach o podróżach służbowych. Kwestię tę reguluje § 2 ust. 1 pkt 15 rozporządzenia składkowego.

**Oznacza to, że diety i inne należności za czas podróży służbowej wypłacone pracownikowi ponad limity określone w obu rozporządzeniach o podróżach służbowych będą wchodziły do podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne.**

## Współpracownik na zleceniu

Świadczenia z tytułu podróży, otrzymane przez osobę współpracującą z firmą na podstawie umowy zlecenia, podlegają oskładkowaniu. Dzieje się tak, ponieważ wyłączenie określone w § 2 ust. 1 pkt 15 rozporządzenia składkowego dotyczy tylko podróży służbowej pracownika.

Nadwyżka wypłacona współpracownikowi, którego wynagrodzenie z tytułu łączącej strony umowy podlega obowiązkowi ubezpieczenia społecznego, zwiększa

podstawę naliczenia składek na ubezpieczenia społeczne. **Oznacza to, że zwrot wszystkich kosztów osobie współpracującej z firmą na podstawie umowy zlecenia podlega oskładkowaniu.**

### ■ Przykład

***Czy należy odprowadzić składki na ubezpieczenia społeczne od świadczeń wypłaconych z tytułu podróży zagranicznej osobie współpracującej z firmą na podstawie umowy zlecenia? Czy należy oskładkować wypłacone tej osobie nadwyżki ponad limity obowiązujące w rozporządzeniu o podróżach zagranicznych?***

*Świadczenia z tytułu podróży zagranicznej, otrzymane przez osobę współpracującą z firmą na podstawie umowy zlecenia, podlegają oskładkowaniu, gdyż wyłączenie określone w § 2 ust. 1 pkt 15 rozporządzenia składkowego dotyczy tylko podróży służbowej pracownika. Nadwyżka wypłacona współpracownikowi, którego wynagrodzenie z tytułu łączącej strony umowy podlega obowiązkowi ubezpieczenia społecznego (a tak jest zasadniczo w przypadku umowy zlecenia), zwiększa podstawę naliczenia składek na ubezpieczenia społeczne.*

*Podstawą wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenie zdrowotne dla osób wykonujących usługi na podstawie umowy zlecenia jest przychód w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych, osiągnany przez zleceniobiorcę, jeżeli odpłatność za umowę zlecenia określono kwotowo, w kwotowej stawce godzinowej lub akordowej albo prowizyjnie. Koszty związane z odbywaniem podróży przez zleceniobiorcę, takie jak: diety, koszty biletów itp., są przychodami tych osób z tytułu świadczenia usług w ramach umowy zlecenia. Muszą więc być ujęte w podstawie wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne oraz na ubezpieczenie zdrowotne (art. 18 ust. 3 ustawy z 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych; j.t. Dz.U. z 2007 r. Nr 11, poz. 74 z późn.zm.).*

*Natomiast nadwyżka ponad limity obowiązujące w rozporządzeniu o podróżach zagranicznych wypłacona współpracownikowi, którego wynagrodzenie z tytułu umowy łączącej strony nie podlega obowiązkowi ubezpieczenia społecznego oraz zdrowotnego, podlega opodatkowaniu, natomiast nie stanowi podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne. Dotyczy to np. osoby mającej ustalone prawo do emerytury lub renty, pozostającej równocześnie w stosunku pracy z innym podmiotem niż zleceniodawca.*

## Wykonawca dzieła

Nie podlega oskładkowaniu zwrot kosztów podróży osoby współpracującej z firmą na podstawie umowy o dzieło. Dzieje się tak, ponieważ samoistne umowy o dzieło nie stanowią tytułu do ubezpieczeń społecznych ani do ubezpieczenia zdrowotnego. Zwrot kosztów podróży wykonawcy dzieła nie podlega zatem oskładkowaniu. Dotyczy to także sytuacji, gdy wykonawcy dzieła zostaną wypłacone świadczenia z tytułu podróży, przekraczające limity określone w obu rozporządzeniach o podróżach służbowych czy też w rozporządzeniu o stawkach. Nadwyżki te nie będą podlegały oskładkowaniu (natomiast będą podlegały opodatkowaniu).

**Tabela. Opodatkowanie i oskładkowanie świadczeń związanych z podróżami**

Osoba odbywająca podróż	Świadczenia opodatkowane	Świadczenia nieopodatkowane	Świadczenia oskładkowane	Świadczenia nieoskładkowane
1	2	3	4	5
<b>Pracownik</b>	diety i inne należności za czas <b>podróży służbowej</b> – wypłacone w wysokości wyższej niż określone w obu rozporządzeniach o podróżach służbowych (art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. a updof)	diety i inne należności za czas <b>podróży służbowej</b> – do wysokości określonej w obu rozporządzeniach o podróżach służbowych (art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. a updof)	diety i inne należności za czas <b>podróży służbowej</b> – wypłacone w wysokości wyższej niż określone w obu rozporządzeniach o podróżach służbowych	diety i inne należności za czas <b>podróży służbowej</b> – do wysokości określonej w obu rozporządzeniach o podróżach służbowych (§ 2 ust. 1 pkt 15 rozporządzenia składkowego)
<b>Zleceniobiorca</b> , którego wynagrodzenie z tytułu łączącej strony umowy podlega obowiązkowi ubezpieczenia społecznego	diety i inne należności za czas <b>podróży</b> – wypłacone w wysokości wyższej niż określone w obu rozporządzeniach o podróżach służbowych (art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. b updof)	diety i inne należności za czas <b>podróży</b> – do wysokości określonej w obu rozporządzeniach o podróżach służbowych (art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. b updof)	diety i inne należności za czas <b>podróży</b> (§ 2 ust. 1 pkt 15 rozporządzenia składkowego dotyczy tylko i wyłącznie pracownika)	–
<b>Współpracownik</b> , którego wynagrodzenie z tytułu umowy łączącej strony nie podlega obowiązkowi ubezpieczenia społecznego oraz zdrowotnego (nie stanowi podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne). Dotyczy to np. osoby pozostającej równocześnie w stosunku pracy z innym podmiotem niż zleceniobiorca	diety i inne należności za czas <b>podróży</b> – wypłacone w wysokości wyższej niż określona w obu rozporządzeniach o podróżach służbowych (art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. b updof)	diety i inne należności za czas <b>podróży</b> – do wysokości określonej w obu rozporządzeniach o podróżach służbowych (art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. b updof)	–	diety i inne należności za czas <b>podróży</b>

INSTRUKCJA ROZLICZANIA PODRÓŻY SŁUŻBOWYCH

1	2	3	4	5
<p><b>Współpracownik</b>, współpracujący z firmą na podstawie umowy o dzieło</p>	<p>diety i inne należności za czas <b>podróży</b> – wypłacone w wysokości wyższej niż określone w obu rozporządzeniach o podróżach służbowych (art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. b updof)</p>	<p>diety i inne należności za czas <b>podróży</b> – do wysokości określonej w obu rozporządzeniach o podróżach służbowych (art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. b updof)</p>	<p>–</p>	<p>samoistne umowy o dzieło nie stanowią tytułu do ubezpieczeń społecznych ani do ubezpieczenia zdrowotnego; zwrot kosztów podróży służbowej wykonawcy dzieła nie podlega oskładkowaniu</p>

# III. Rozliczanie podróży na terenie kraju

## 1. Polecenie wyjazdu służbowego

Miejscowość rozpoczęcia i zakończenia podróży określa pracodawca. Pracodawca może uznać za miejscowość rozpoczęcia (zakończenia) podróży miejscowość stałego lub czasowego pobytu pracownika.

W praktyce rozpoczęcie podróży służbowej odbywa się zgodnie z tzw. poleceniem wyjazdu służbowego (druk „delegacji”).

Polecenie wyjazdu służbowego powinno być wypełnione i zaakceptowane przez upoważnione osoby (np. dyrektora, kierownika, księgowego) nie później niż w dniu wyjazdu. Ponadto rachunek kosztów podróży służbowej powinien zawierać wszystkie koszty dotyczące danej podróży i po jej zakończeniu powinien być zaakceptowany również przez osobę upoważnioną. (wzór 4 polecenie wyjazdu służbowego)

### ■ Z orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego...

**Nie można mówić o podróży służbowej, jeżeli pracownik wykonuje zadanie w miejscowości, w której znajduje się jego stałe miejsce pracy, a tym samym nie ma uzasadnienia w takim przypadku wydawanie przez pracodawcę polecenia wyjazdu służbowego i dokumentowanie ewentualnych kosztów.**

**Wyrok z 25 września 1996 r. (sygn. akt SA/Lu 1171/95; niepublikowany)**

Od 1 stycznia 2007 r. w przepisach jest wyraźnie uregulowane, że na wniosek pracownika pracodawca przyznaje zaliczkę na niezbędne koszty podróży krajowej. Natomiast rozliczenie kosztów podróży przez pracownika jest dokonywane w terminie 14 dni od dnia zakończenia podróży (§ 8a ust. 1 i 2 rozporządzenia o podróżach krajowych).

Do rozliczenia kosztów podróży pracownik załącza dokumenty (rachunki) potwierdzające poszczególne wydatki, przy czym nie dotyczy to diet oraz wydatków objętych ryczałtami. Jeżeli uzyskanie dokumentu (rachunku) nie było możliwe, pracownik składa pisemne oświadczenie o dokonany wydatku i przyczynach braku jego udokumentowania (§ 8a ust. 3 rozporządzenia o podróżach krajowych). (wzór 6 wniosek o zwrot kosztów związanych z podróżą)

**Obowiązujące przepisy nie określają obowiązku potwierdzenia pobytu przez pracownika odbywającego podróż służbową na terenie kraju w miejscu delegowania.**



## 2. Wysokość diety

Dieta w podróży służbowej na obszarze kraju stanowi ekwiwalent pieniężny na pokrycie zwiększonych kosztów wyżywienia w czasie tej podróży.

**Od 1 stycznia 2007 r. wysokość diety wynosi 23 zł za dobę podróży (§ 4 ust. 1 rozporządzenia o podróżach krajowych).** Pamiętać przy tym należy, że wysokość należności z tytułu diet jest uzależniona od czasu trwania podróży – oblicza się ją za czas od rozpoczęcia podróży (wyjazdu) do powrotu (przyjazdu) po wykonaniu zadania. Takie uregulowanie oznacza, że czas pobytu pracownika w delegacji to zarówno czas pobytu w miejscowości, do której został on skierowany, jak i czas przemieszczania się środkami transportu w celu dojechania do danej miejscowości oraz powrotu z tej miejscowości.

### Wysokość należności z tytułu diet od 1 stycznia 2007 r.

Wysokość należności z tytułu diet od 1 stycznia 2007 r.	
Podróż służbowa trwająca nie dłużej niż dobę:	
➤ od 8 do 12 godzin	➤ przysługuje 1/2 diety (11,50 zł)
➤ ponad 12 godzin	➤ przysługuje dieta w pełnej wysokości (23 zł)
Podróż służbowa trwająca dłużej niż dobę – za każdą dobę przysługuje dieta w pełnej wysokości (23 zł), a za niepełną, ale rozpoczętą dobę:	
➤ do 8 godzin	➤ przysługuje 1/2 diety (11,50 zł)
➤ ponad 8 godzin	➤ przysługuje dieta w pełnej wysokości (23 zł)

#### ■ Przykład

*Pracownik zamieszkały i zatrudniony w Łodzi został oddelegowany służbowo do Warszawy, podróż odbył samochodem służbowym pracodawcy. Rozliczenie podróży służbowej będzie wyglądało – w zależności od konkretnych sytuacji – następująco:*

- 1. Pracownik wyjechał do Warszawy 13 lutego br. o godz. 8.00 i wrócił do Łodzi tego samego dnia o godz. 14.15. Ponieważ w tym przypadku podróż służbowa pracownika trwała 6 godz. i 15 min, pracownikowi dieta nie przysługuje.*
- 2. Pracownik wyjechał do Warszawy 13 lutego br. o godz. 8.00 i wrócił do Łodzi tego samego dnia o godz. 16.30. W tym przypadku podróż służbowa pracownika trwała 8 godz. i 30 min. Oznacza to, że pracownikowi przysługuje połowa diety, tj. 11,50 zł.*
- 3. Pracownik wyjechał do Warszawy 13 lutego br. o godz. 8.00 i wrócił do Łodzi tego samego dnia o godz. 20.15. Ponieważ w tym przypadku podróż służbowa pracownika trwała 12 godz. i 15 min, pracownikowi przysługuje dieta w pełnej wysokości, tj. 23 złotych.*
- 4. Pracownik wyjechał do Warszawy 13 lutego br. o godz. 8.00, zaś wrócił do Łodzi 16 lutego br. o godz. 14.00. W tym przypadku podróż służbowa pracownika trwała trzy pełne doby (od godz. 8.00 dnia 13 lutego br. do godz. 8.00 dnia 16 lutego br.) i 6 godzin. Pracodawca powinien zatem wypłacić pracownikowi 3 i 1/2 diety w łącznej wysokości 80,50 zł (69 zł + 11,50 zł).*



Związany z podróżą służbową obowiązek wypłacenia diet jest niezależny od właściwego wywiązania się pracownika z polecenia pracodawcy, tj. spełnienia celu podróży służbowej. Oznacza to, że pracownika nie można pozbawić diety.

Pracodawca nie zawsze ma obowiązek wypłacenia pracownikowi diet za czas podróży służbowej.

**Otóż dieta nie przysługuje – zgodnie z § 4 ust. 3 rozporządzenia o podróżach krajowych – pracownikowi:**

- delegowanemu do miejscowości swojego stałego lub czasowego pobytu,
- przebywającemu w podróży trwającej co najmniej 10 dni, jeżeli wykorzystał przysługujące mu prawo do przejazdu na koszt pracodawcy w dniu wolnym od pracy do miejscowości stałego lub czasowego pobytu,
- któremu zapewniono bezpłatne całodzienne wyżywienie.

#### ■ Z orzecznictwa Sądu Najwyższego...

Miejscowość, w której pracodawca udostępnił pracownikowi nieodpłatnie lokal mieszkalny i w której pracownik faktycznie przebywał, choćby bez zamiaru stałego tam pobytu, bez względu na dopełnienie obowiązku meldunkowego, jest miejscowością czasowego pobytu pracownika w rozumieniu § 4 ust. 3 pkt 1 rozporządzenia (o podróżach krajowych).

Wyrok z 11 października 2005 r.

(sygn. akt I PK 67/05; OSNP 2006/17-18/268)

#### ■ Przykład

*Pracownik wykonuje pracę w Gdańsku (w siedzibie pracodawcy), mieszka zaś w Gdyni. Pracownik został oddelegowany w podróż służbową od 19 lutego br. o godz. 8.00 do 23 lutego br. Przez pierwsze trzy dni pracował w Gdyni, następnie pojechał do Kartuz i z podróży wrócił o godz. 15.30. Jak obliczyć dietę należną pracownikowi?*

*Pracownik w dniach 19–21 lutego br. wykonywał pracę w Gdyni, tj. miejscowości swojego miejsca zamieszkania, zatem pracownikowi dieta za ten okres nie przysługuje. W takim przypadku pracodawca powinien wypłacić pracownikowi diety za okres 22–23 lutego br. (1 i 1/2 diety) w wysokości 34,50 zł (23 zł + 11,50 zł).*

Pamiętać przy tym należy, że przez całodzienne wyżywienie rozumie się co najmniej trzy posiłki dziennie. **Przepisy nie uzależniają wysokości diety od liczby zapewnionych pracownikowi w delegacji posiłków. Oznacza to, że pracownikowi dieta będzie przysługiwała w każdym przypadku, w którym pracodawca nie zapewni mu całodziennego wyżywienia (a jedynie jeden lub nawet dwa posiłki dziennie).** Pracodawca nie może zatem obniżyć kwoty diety pracownikowi w delegacji w razie zapewnienia mu częściowego wyżywienia.

#### ■ Przykład

*Pracodawca zapewnił pracownikowi oddelegowanemu na 3 „pełne” dni w podróż służbową do innej miejscowości wyżywienie w postaci dwóch posiłków dziennie. Mimo to pracownikowi będą się należały diety w wysokości 69 zł (23 zł x 3), ponieważ pracodawca nie zapewnił mu całodziennego wyżywienia.*

**■ Zdaniem Sądu Najwyższego...**

**W czasie trwania podróży służbowej pracownik nie wraca z pracy do domu, tylko do miejsca zakwaterowania poza miejscowością swego zamieszkania. Zaistniały wówczas wypadek nie jest wypadkiem w drodze z pracy, lecz wypadkiem zrównanym z wypadkiem przy pracy.**

**Wyrok z 23 września 1998 r.**

**(sygn. akt II UKN 217/98; OSNP 1999//19/622)**

## 3. Koszty przejazdów

Pracodawca nie tylko określa miejscowość rozpoczęcia i zakończenia podróży służbowej, ale ustala także środek transportu właściwy do jej odbycia (§ 5 ust. 1 rozporządzenia o podróżach krajowych).

Zwrot kosztów przejazdu obejmuje cenę biletu określonego środka transportu, z uwzględnieniem przysługującej pracownikowi ulgi na dany środek transportu (niezależnie od tytułu tej ulgi).

W praktyce pracodawca wskazuje w poleceniu wyjazdu służbowego, w jaki sposób ma się odbyć dana podróż służbowa – autobusem, samolotem, pociągiem (np. I lub II klasy, ekspresowym, pośpiesznym, osobowym, w wagonie sypialnym). Dokładne określenie środka transportu w poleceniu wyjazdu służbowego jest na tyle istotne, że samowolna zmiana rodzaju lub klasy tego środka przez pracownika stanowi podstawę do odmowy zwrotu kosztów ponad te określone przez pracodawcę. A zatem wszelkie zmiany środka transportu wymagają zgody pracodawcy.

**■ Przykład**

*Pracodawca oddelegował pracownika w podróż służbową z Konina (miejsca zamieszkania i zatrudnienia pracownika) do Poznania. Środkiem transportu określonym w poleceniu wyjazdu służbowego był pociąg pośpieszny II klasy.*

*Pracownik korzysta z 50-proc. zniżki na przejazdy koleją, łączna cena biletów w obie strony wyniosła 130 zł. Taką kwotę pracownik otrzyma od pracodawcy tytułem zwrotu kosztów przejazdu.*

*Przykładowo w sytuacji, gdyby pracownik – bez zgody pracodawcy – zakupił bilety na podróż I klasą, wówczas różnicę w cenie między biletami I i II klasy musiałby pokryć z własnej kieszeni.*

**W przypadku niemożności przedstawienia biletów (np. z powodu ich zagubienia), pracownik składa pisemne oświadczenie o dokonanym wydatku i przyczynach braku jego udokumentowania (§ 8a ust. 3 rozporządzenia o podróżach krajowych).**

## 4. Podróż samochodem prywatnym

Przepisy przewidują także możliwość odbycia podróży służbowej – za zgodą pracodawcy – samochodem osobowym, motocyklem lub motorowerem niebędącym własnością pracodawcy (§ 5 ust. 3 rozporządzenia o podróżach krajowych).

W takim przypadku pracownikowi przysługuje zwrot kosztów przejazdu w wysokości stanowiącej iloczyn przejechanych kilometrów przez stawkę za jeden kilometr przebiegu, ustaloną przez pracodawcę. Stawka ta nie może być jednak wyższa niż określona w rozporządzeniu o stawkach.

Zwrot kosztów (według ustalonych stawek za jeden kilometr), uzależniony od rodzaju pojazdu oraz pojemności silnika samochodu, następuje na podstawie ewidencji przebiegu pojazdu.

#### ■ Z orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego...

**Nie ma uzasadnionych prawnie podstaw do przyjęcia, że warunkiem uznania za koszt uzyskania przychodu wydatków ponoszonych na rzecz pracowników z tytułu używania przez nich samochodów na użytek podatnika w celu podróży służbowej jest to, by pracownik był właścicielem samochodu i osobiście nim kierował.**

**Wyrok z 15 marca 2000 r. (sygn. akt SA/Sz 59/99; niepublikowany)**

## Pracownik

W praktyce pewne kłopoty wzbudzają zasady opodatkowania i oskładkowania kwot wypłacanych pracownikom w związku z używaniem przez nich samochodów prywatnych do celów służbowych.

Dzieje się tak, ponieważ od 2004 r. zlikwidowano zwolnienia od podatku dla ryczałtów samochodowych za używanie prywatnych pojazdów do celów pracodawcy, jak również dla tzw. kilometrówki w zakresie jazd lokalnych (świadczenia te są obecnie przychodem ze stosunku pracy i należy od nich pobierać zaliczkę na podatek dochodowy; wyjątek stanowią leśnicy i listonosze – zob. art. 21 ust. 1 pkt 23b updog).

Natomiast wciąż wolna od podatku – na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. a updog – jest wartość zwrotu kosztów otrzymanych przez pracowników z tytułu jazd zamiejscowych (dotyczy podróży służbowych) na podstawie przepisów rozporządzenia o podróżach krajowych – do wysokości określonych w rozporządzeniu o stawkach. Nieco odmiennie kwestia ta kształtuje się w przypadku współpracowników.

**Pracownikowi w jazdach zamiejscowych przysługuje zwrot kosztów przejazdu samochodem prywatnym w wysokości stanowiącej iloczyn przejechanych kilometrów przez stawkę za jeden kilometr przebiegu, ustaloną przez pracodawcę. Stawka ta nie może być jednak wyższa niż ustalona w rozporządzeniu o stawkach.**

## Współpracownik

Jeżeli tak jest określone w umowie łączącej strony, zleceniobiorca (wykonawca dzieła) może odbyć podróż na potrzeby firmy, z którą współpracuje, prywatnym samochodem.

Przy czym dla osoby niebędącej pracownikiem podróż, w związku z którą otrzymuje diety i inne należności, nie musi wiązać się z wykonywaniem zadania

poza miejscowością, w której znajduje się siedziba podmiotu wypłacającego te świadczenia (firmy). Dzieje się tak, ponieważ w przypadku tych osób „podróży” nie utożsamia się z „podróżą służbową” – pojęciem zdefiniowanym w Kodeksie pracy i odnoszącym się do pracowników (o czym była mowa wcześniej).

Stanowisko takie potwierdza Ministerstwo Finansów w piśmie z 28 września 2004 r. (sygn. PB5/KD-066-408-1-1439/04; Biuletyn Skarbowy 2004/5/25).

Wartość otrzymanego przez współpracowników firmy zwrotu kosztów używania samochodu prywatnego dla celów zleceniodawcy (zamawiającego dzieło) jest wolna od podatku – na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. b updof – do wysokości określonych w rozporządzeniu o stawkach, nieprzekraczających kwoty ustalonej przy zastosowaniu stawek za jeden kilometr przebiegu pojazdu (tzw. kilometrówka).

Zwolnienie to ma zastosowanie, jeżeli przebieg pojazdu jest udokumentowany w stosowanej ewidencji, a otrzymane świadczenia nie zostały zaliczone do kosztów uzyskania przychodów zleceniobiorcy, wykonawcy dzieła i zostały poniesione w celu osiągnięcia przychodów (zleceniodawcy, zamawiającego).

## Ewidencja przebiegu pojazdu

Informacje, jakie powinna zawierać ewidencja przebiegu pojazdu, są określone w obu ustawach podatkowych – w art. 23 ust. 7 updof oraz w art. 16 ust. 5 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (j.t. Dz.U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 z późn.zm.); dalej: updop. Nie obowiązuje żaden oficjalny wzór takiej ewidencji.

**Ewidencja taka powinna zawierać co najmniej:**

- nazwisko, imię i adres zamieszkania osoby używającej pojazdu,
- numer rejestracyjny pojazdu i pojemność silnika,
- kolejny numer wpisu,
- datę i cel wyjazdu,
- opis trasy (skąd – dokąd),
- liczbę faktycznie przejechanych kilometrów,
- stawkę za 1 kilometr przebiegu,
- kwotę wynikającą z przemnożenia liczby faktycznie przejechanych kilometrów i stawki za 1 kilometr przebiegu,
- podpis podatnika (pracodawcy, zleceniodawcy, zamawiającego dzieło) i jego dane.

Ewidencję przebiegu pojazdu dla samochodu używanego przez współpracownika firmy (zleceniobiorcę, wykonawcę dzieła) powinien prowadzić zleceniodawca (zamawiający).

## 5. Koszty dojazdów środkami komunikacji miejscowej

Pracownikowi za każdą rozpoczętą dobę pobytu w podróży służbowej przysługuje także ryczałt na pokrycie kosztów dojazdów środkami komunikacji miejscowej w wysokości 20% diety (tj. od 1 stycznia 2007 r. – 4,60 zł). Ryczałt ten nie przysługuje, jeżeli pracownik nie poniósł kosztów dojazdu (np. odbył podróż samochodem służbowym lub niebędącym własnością pracodawcy).

**■ Przykład**

*Pracodawca oddelegował pracownika na 5 dni na targi do Lublina. Pracownik podróż w obie strony odbył pociągiem, do hotelu dojechał autobusem, podobnie – z powrotem na dworzec. Targi odbywały się tuż przy hotelu, w którym pracownik został zakwaterowany. W tym przypadku pracownikowi należy się ryczał na pokrycie kosztów dojazdów środkami komunikacji miejscowej jedynie za dwie doby podróży, tj. za pierwszą i ostatnią (w wysokości 2 x 4,60 zł = 9,20 zł).*

Pracodawca wyjątkowo może wyrazić zgodę na pokrycie udokumentowanych przez pracownika kosztów dojazdów środkami komunikacji miejscowej (np. taksówką). W takim przypadku pracownikowi nie przysługuje już jednak ryczał z tego tytułu (§ 6 rozporządzenia o podróżach krajowych).

**■ Przykład**

*Pracownik został oddelegowany na 4 dni do Grudziądza do filii przedsiębiorstwa. Na dworcu został odebrany przez służbowego kierowcę, przez cały okres pobytu w delegacji pracownik był wożony służbowym samochodem, natomiast po zakończeniu delegacji – odwieziony na dworzec. Mimo że pracownik przebywał 4 dni w podróży służbowej, w tym przypadku pracownikowi nie przysługuje ryczał na dojazdy.*

## 6. Koszty noclegów

Za nocleg w delegacji służbowej pracownikowi przysługuje zwrot kosztów w wysokości stwierdzonej rachunkiem (§ 7 rozporządzenia o podróżach krajowych). Pracownikowi, któremu nie zapewniono bezpłatnego noclegu i który nie przedłożył rachunku z hotelu bądź innego obiektu świadczącego usługi hotelarskie (motel, gospoda, zajazd, pensjonat, schronisko itp.), przysługuje ryczał za każdy nocleg w wysokości 150% diety (tj. od 1 stycznia 2007 r. w kwocie 34,50 zł).

**Pracownikowi przysługuje ryczał za nocleg, jeżeli:**

- nocleg trwał co najmniej 6 godzin pomiędzy godzinami 21.00 i 7.00,
- pracodawca nie zapewnił pracownikowi noclegu bezpłatnego,
- pracownik nie miał możliwości codziennego powrotu do miejscowości zamieszkania.

**Prawo do zwrotu kosztów noclegu lub ryczału za nocleg nie przysługuje za czas przejazdu.**

**Pracownikowi nie przysługuje natomiast – zgodnie z § 7 ust. 4 rozporządzenia o podróżach krajowych – prawo do zwrotu kosztów lub ryczału za nocleg:**

- w razie gdy pracodawca uzna, że pracownik miał możliwość codziennego powrotu do miejscowości zamieszkania (stałego lub czasowego pobytu),
- za czas pobytu w miejscowości zamieszkania, gdy pracownik przebywający w podróży służbowej trwającej co najmniej 10 dni powrócił do miejscowości zamieszkania w dniu wolnym od pracy.

## 7. Inne wydatki

W związku z podróżą służbową pracownik może otrzymać także zwrot innych udokumentowanych wydatków, określonych przez pracodawcę odpowiednio do uzasadnionych potrzeb. Warunkiem otrzymania zwrotu tych kosztów jest jednak m.in. ich akceptacja przez pracodawcę.

Takimi kosztami poniesionymi przez pracownika w czasie podróży służbowej mogą być np. wydatki reprezentacyjne, naprawa sprzętu, zakup materiałów, bilety wstępu na targi, wystawy, pokazy, opłaty parkingowe itp. Warto zauważyć, że przepisy nie określają wysokości tych wydatków, muszą być one jednak związane z odbywaną podróżą służbową.

**Nie można wysłać w podróż służbową, tj. delegować poza stałe miejsce pracy, określonej kategorii pracowników – bez ich zgody. Zakaz ten obejmuje kobiety w ciąży oraz pracownice (pracowników) opiekujące się dzieckiem do lat 4 (art. 178 § 1 i 2 k.p.).**

# IV. Rozliczanie podróży zagranicznych

## 1. Czas podróży zagranicznej

Pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży zagranicznej przysługują niemal identyczne świadczenia, jak te przysługujące za czas podróży służbowej na terenie kraju. Nieco inaczej jednak, niż ma to miejsce w przypadku podróży krajowych, liczy się czas podróży zagranicznej.

Zagraniczną podróżą służbową jest podróż odbywana przez pracownika poza granicami kraju w terminie i w państwie określonym przez pracodawcę (§ 2 rozporządzenia o podróżach zagranicznych). Czas pobytu pracownika poza granicami kraju oblicza się odmiennie w zależności od rodzaju środka komunikacji, jakim pracownik podróżuje (§ 3 rozporządzenia o podróżach zagranicznych).

Środek lokomocji	Zasady liczenia czasu pobytu pracownika poza granicami kraju
<b>Lądowy</b>	czas od chwili przekroczenia granicy polskiej w drodze za granicę do chwili przekroczenia granicy polskiej w drodze powrotnej do kraju
<b>Lotniczy</b>	czas od chwili startu samolotu w drodze za granicę z ostatniego lotniska w kraju do chwili lądowania samolotu w drodze powrotnej na pierwszym lotnisku w kraju
<b>Morski</b>	czas od chwili wyjścia statku (promu) z portu polskiego do chwili wejścia statku (promu) w drodze powrotnej do portu polskiego

W praktyce w trakcie wykonywania jednego zadania wyznaczonego przez pracodawcę, wiążącego się z koniecznością wyjazdu poza granice kraju, mamy do czynienia zarówno z podróżą służbową na terenie kraju, jak i z podróżą służbową poza jego granicami.

Przykładowo, w kwestii liczenia czasu podróży zagranicznej wypowiedział się Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 22 marca 2000 r. (sygn. akt I SA/Lu 1747/98; niepublikowany):

*„Czas podróży służbowej liczy się w sposób ciągły od chwili przekroczenia granicy w drodze za granicę do chwili przekroczenia granicy w drodze powrotnej do kraju, bez uwzględnienia pory dziennej lub nocnej, godziny zmiany daty, itp., a dobę stanowi czas każdych 24 godzin niezależnie od godziny, w której ten okres czasu się zaczyna”.*



**■ Przykład**

**Pracownik zamieszkały i pracujący w firmie w Zgorzelcu otrzymał polecenie wyjazdu służbowego do Kopenhagi. Pracownik – za zgodą pracodawcy – własnym samochodem dojechał do Gdańska, natomiast stamtąd dalszą podróż odbył promem. Jak należy liczyć czas takiej podróży służbowej? Czy jako czas podróży krajowej, czy też zagranicznej?**

*W tym przypadku czas podróży ze Zgorzelca do Gdańska – do momentu wypłynięcia promu z portu – należy liczyć jako krajową podróż służbową. Natomiast z chwilą wypłynięcia promu z portu w Gdańsku pracownik rozpoczyna zagraniczną podróż służbową.*

**■ Zdaniem Sądu Najwyższego...**

**Czas podróży służbowej poza granicami kraju rozpoczyna się od chwili przekroczenia granicy polskiej i dlatego ryczałt przysługujący pracownikowi z tytułu takiej podróży nie obejmuje czasu dojazdu do granicy oraz czasu oczekiwania na odprawę celną.**

**Wyrok z 29 listopada 2000 r.**

**(sygn. akt I PKN 108/00; OSNP 2002/13/306)**

## 2. Obowiązkowa wypłata zaliczki

Co istotne – przed planowaną podróżą zagraniczną pracodawca ma obowiązek wypłacić pracownikowi zaliczkę przeznaczoną na niezbędne koszty podróży i pobytu poza granicami kraju (§ 13 ust. 1 rozporządzenia o podróżach zagranicznych).

Zaliczka powinna być wypłacona w walucie obcej, jeżeli jednak pracownik wyrazi na to zgodę, pracodawca może wypłacić zaliczkę w złotych. W takim przypadku wysokość zaliczki w złotych musi stanowić równowartość przysługującej pracownikowi zaliczki w walucie obcej (§ 13 ust. 2 rozporządzenia o podróżach zagranicznych).

## 3. Należności przysługujące pracownikowi (współpracownikowi)

**Pracownikowi – zgodnie z § 2 rozporządzenia o podróżach zagranicznych – z tytułu podróży służbowej poza granicami kraju przysługują:**

- diety,
- zwrot kosztów:
- przejazdów i dojazdów,
- noclegów,
- innych wydatków, określonych przez pracodawcę odpowiednio do uzasadnionych potrzeb.



Takie same świadczenia przysługują osobie niebędącej pracownikiem, współpracującą z firmą na podstawie umów cywilnoprawnych (umowy zlecenia, umowy o dzieło) – pod warunkiem, że stosowne postanowienia zawarto w umowie łączącej strony.

**Zasady opodatkowania i oskładkowania zwrotu kosztów związanych z podróżami zagranicznymi są takie same, jak przy podróżach krajowych (zostały one omówione w poprzednich rozdziałach).**

## 4. Dieta

Dieta za czas pobytu w podróży służbowej poza granicami kraju jest przeznaczona na pokrycie kosztów wyżywienia i na inne drobne wydatki (§ 4 ust. 1 rozporządzenia o podróżach zagranicznych). Wysokość diety za dobę podróży w poszczególnych państwach jest określona w załączniku do rozporządzenia o podróżach zagranicznych ( tabela 4 stawki dla poszczególnych krajów).

Dieta przysługuje w wysokości obowiązującej dla docelowego państwa podróży (§ 4 ust. 3 rozporządzenia o podróżach zagranicznych).

W praktyce jest dopuszczalne, aby w przypadku odbywania przez pracownika podróży służbowej tranzytem przez inne państwa pracodawca wypłacił pracownikowi stosowną część diety w walucie państwa tranzytowego.

### ■ Zdaniem Sądu Najwyższego...

**Ryczałt w walucie obcej, który może być przyznany na pokrycie kosztów wyżywienia i innych drobnych wydatków, noclegów oraz przejazdów środkami komunikacji miejskiej w czasie zagranicznych podróży służbowych pracownika, nie jest ekwiwalentem za pracę wykonywaną za granicą (art. 80 k.p.),przeto nie może być traktowany jako składnik pracowniczego wynagrodzenia za pracę.**

**Wyrok z 15 lutego 2000 r.**

**(sygn. akt I PKN 536/99; OSNP 2001/13/443)**

Dieta oblicza się według zasad określonych w § 4 ust. 4 rozporządzenia o podróżach zagranicznych.

<b>Zasady ustalania wysokości diet należnych pracownikowi z tytułu podróży służbowej poza granicami kraju</b>	
Za każdą dobę podróży (odpowiednio – od chwili przekroczenia granicy polskiej, startu samolotu w drodze za granicę z ostatniego lotniska w kraju lub wyjścia statku/promu z portu polskiego)	przysługuje dieta w pełnej wysokości
Za niepełną dobę podróży	do 8 godzin – przysługuje 1/3 diety
	ponad 8 do 12 godzin – przysługuje 1/2 diety
	ponad 12 godzin – przysługuje dieta w pełnej wysokości

**■ Przykład**

***Pracownik został wysłany przez pracodawcę w podróż służbową do Belgii. Po drodze w celach służbowych spędził kilka dni w Holandii i w Niemczech. Czy w takim przypadku pracodawca powinien naliczyć pracownikowi diety oddzielnie za pobyt w każdym państwie?***

*Nie, ponieważ zgodnie z przepisami rozporządzenia o podróżach zagranicznych nie można naliczać diet odrębnie dla każdego państwa. Łączny czas pobytu w podróży służbowej pracownika należy w takim przypadku zsumować i rozliczyć według stawki za dobę podróży służbowej ustalonej dla Belgii.*

Co istotne – nie w każdej sytuacji pracownikowi będzie przysługiwała dieta w pełnej wysokości, rozporządzenie o podróżach zagranicznych w ściśle określonych sytuacjach przewiduje kilka wyjątków w tym zakresie.

**I tak – zgodnie z § 5 i 7 rozporządzenia o podróżach zagranicznych – pracownikom:**

- którzy otrzymują za granicą bezpłatne całodzienne wyżywienie lub gdy wyżywienie wliczane jest w cenę karty okrętowej (promowej) – przysługuje 25% diety,
- którzy otrzymują za granicą częściowe wyżywienie – przysługuje odpowiednio na:
  - śniadanie – 15% diety,
  - obiad – 30% diety,
  - kolację – 30% diety,
  - inne wydatki – 25% diety,
- przebywającym za granicą w szpitalu lub innym zakładzie leczniczym – przysługuje 25% diety za każdą dobę pobytu.

**■ Przykład**

***Pracownik zagraniczną podróż służbową do Malezji odbył samolotem, w trakcie lotu otrzymał posiłki na pokładzie samolotu. Czy otrzymane w trakcie lotu posiłki spowodują pomniejszenie diety należnej pracownikowi do wysokości 25%?***

*Nie, ponieważ przepisy rozporządzenia o podróżach zagranicznych w kwestii pomniejszania diety nie obejmują swym zakresem przelotów lotniczych – mowa jest tylko o otrzymaniu za granicą bezpłatnego wyżywienia lub wyżywienia opłaconego w cenie karty okrętowej lub promowej.*

Przepisy rozporządzenia o podróżach zagranicznych określają nie tylko możliwość pomniejszenia wysokości diety przysługującej pracownikowi, ale także jej podwyższenia. Dotyczy to sytuacji, gdy pracownik odbywa zagraniczną podróż służbową w charakterze kuriera dyplomatycznego – osobie takiej przysługuje dieta podwyższona o 25% (§ 6 rozporządzenia o podróżach zagranicznych).

**Dieta nie przysługuje pracownikom, którzy otrzymują za granicą ekwiwalent pieniężny na wyżywienie. Jeżeli jednak ekwiwalent jest niższy od diety, pracownikom przysługuje wyrównanie do wysokości należnej diety (§ 5 ust. 3 rozporządzenia o podróżach zagranicznych).**

Jak już wcześniej wspomniano, w firmie spoza sfery budżetowej postanowienia układu zbiorowego pracy, regulaminu wynagradzania lub umowy o pracę nie mogą ustalać diety za dobę podróży służbowej poza granicami kraju w wysokości niższej niż dieta z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju, określona w rozporządzeniu o podróżach krajowych (art. 77<sup>5</sup> § 4 k.p.).

■ **Z orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego...**

**W wypadku świadczenia przez pracownika pracy poza granicami kraju może być ono uznane za wykonywanie zadań w ramach „podróży służbowej” jedynie wówczas, gdy wykonywanie tego zadania odbywa się w miejscu, które nie jest – według umowy o pracę – miejscem stałego jej wykonywania.**

**Wyrok z 7 stycznia 1999 r. (sygn. akt SA/Sz 793/98; niepublikowany)**

## 5. Zwrot kosztów przejazdów i dojazdów

Zasady zwrotu kosztów przejazdów i dojazdów w zagranicznej podróży służbowej uzależnione są od środka transportu, jakim jest ona odbywana. Tak jak przy podróżach krajowych, o wyborze środka transportu właściwego do odbycia podróży zagranicznej decyduje pracodawca (§ 8 ust. 1 rozporządzenia o podróżach zagranicznych).

Pracownik może odbyć podróż służbową autobusem, pociągiem, samolotem, statkiem lub więcej niż jednym środkiem transportu (np. autobusem i pociągiem, pociągiem i samolotem, pociągiem i promem itp.).

Zwrot kosztów przejazdu takimi środkami lokomocji obejmuje cenę biletu określonego środka transportu wraz z opłatami dodatkowymi (np. za miejscówkę, kuszetkę, miejsce sypialne) i z uwzględnieniem przysługującej pracownikowi ulgi. Nie ma przy tym znaczenia, z jakiego tytułu pracownikowi przysługuje ulga na dany środek transportu (§ 8 ust. 2 rozporządzenia o podróżach zagranicznych).

### Podróż samochodem prywatnym

Przepisy przewidują także możliwość odbycia zagranicznej podróży służbowej samochodem osobowym niebędącym własnością pracodawcy (dotyczy to zarówno pracownika, jak i osoby niebędącej pracownikiem). Podróż samochodem jest jednak możliwa tylko pod warunkiem, że pracownik złoży w tym celu stosowny wniosek, pracodawca zaś wyrazi zgodę na taką formę odbycia podróży (§ 8 ust. 3 rozporządzenia o podróżach zagranicznych).

Za przejazd w podróży zagranicznej samochodem osobowym, niebędącym własnością pracodawcy, pracownikowi przysługuje zwrot kosztów w wysokości stanowiącej iloczyn przejechanych kilometrów przez stawkę za jeden kilometr przebiegu, ustaloną przez pracodawcę. Stawka ta nie może być wyższa niż określona w przepisach rozporządzenia o stawkach. Analogiczne zasady obowiązują przy zwrocie kosztów osobie niebędącej pracownikiem.

Dotyczy to osób niebędących pracownikami, współpracujących z firmą na podstawie umów cywilnoprawnych (umowy zlecenia, umowy o dzieło) – pod warunkiem, że stosowne postanowienia zawarto w umowie łączącej strony.

W celu obliczenia należności (kosztów przejazdu), jakie przysługują pracownikowi (współpracownikowi), który odbył zagraniczną podróż służbową (podróż) samochodem osobowym niebędącym własnością pracodawcy (zleceniodawcy, zamawiającego dzieło), należy pomnożyć liczbę przejechanych przez pracownika (współpracownika) kilometrów przez stawkę za jeden kilometr przebiegu ustaloną przez pracodawcę (zleceniodawcę, zamawiającego dzieło), jednak nie wyższą niż:

- 0,5214 zł – dla samochodu o pojemności skokowej silnika do 900 cm<sup>3</sup>,
- 0,8358 zł – dla samochodu o pojemności skokowej silnika powyżej 900 cm<sup>3</sup>.

Stawki w tej wysokości obowiązują od 14 listopada 2007 r.

### ■ Przykład

*Pracownik w marcu 2008 r. został delegowany w podróż służbową do Czech. Przedsiębiorca zatrudniający pracownika wyraził zgodę na odbycie przez niego podróży prywatnym samochodem (o pojemności 1800 cm<sup>3</sup>).*

*Pracownik przebył w podróży 950 km (zgodnie z ewidencją przebiegu pojazdu), tak więc tytułem zwrotu kosztów przejazdu przysługuje mu należność w wysokości 794,01 zł (0,8358 zł x 950 km).*

## 6. Zwrot kosztów noclegów

Za nocleg przysługuje pracownikowi – zgodnie z § 9 rozporządzenia o podróżach zagranicznych – zwrot kosztów w wysokości stwierdzonej rachunkiem hotelowym, w granicach ustalonego na ten cel limitu określonego w załączniku do rozporządzenia o podróżach zagranicznych (tabela 4 limity hotelowe).

W uzasadnionych przypadkach pracodawca może wyrazić zgodę na zwrot pracownikowi kosztów noclegu w hotelu stwierdzonych rachunkiem, w wysokości przekraczającej limit określony w przepisach.

Jednak w przypadku, gdy pracownik nie przedłoży rachunku za nocleg, pracownikowi przysługuje ryczałt w wysokości 25% limitu za nocleg. Ryczałt ten nie przysługuje jednak za czas przejazdu.

**Pracownik nie nabywa prawa do zwrotu kosztów za nocleg w hotelu (potwierdzonych lub niepotwierdzonych rachunkiem), jeżeli pracodawca lub strona zagraniczna zapewnia mu bezpłatny nocleg (§ 9 ust. 4 rozporządzenia o podróżach zagranicznych).**

## 7. Ryczałt

**Niezależnie od prawa do zwrotu kosztów przejazdu pracownikowi odbywającemu zagraniczną podróż służbową – zgodnie z § 10 rozporządzenia o podróżach zagranicznych – przysługuje ryczałt w wysokości:**

- jednej diety – na pokrycie kosztów dojazdu z dworca i do dworca kolejowego, autobusowego, portu lotniczego lub morskiego w miejscowości docelowej za

granicą oraz w każdej innej miejscowości, w której pracownik korzystał z noclegu,

- 10% diety za każdą rozpoczętą dobę pobytu w podróży – na pokrycie kosztów dojazdów środkami komunikacji miejscowej.

**Ryczałty te nie przysługują, jeżeli:**

- pracownik odbywa podróż samochodem służbowym lub prywatnym,
- strona zagraniczna zapewnia pracownikowi bezpłatne dojazdy,
- pracownik nie ponosi kosztów, na których pokrycie przeznaczone są te ryczałty.

## 8. Zwrot kosztów leczenia

W przypadku choroby pracownika powstałej podczas zagranicznej podróży służbowej, pracownikowi przysługuje zwrot, ze środków pracodawcy, udokumentowanych kosztów leczenia za granicą oraz leków (§ 12 rozporządzenia o podróżach zagranicznych).

**Pracownikowi nie przysługuje jednak zwrot kosztów:**

- leków, których nabycie za granicą nie było konieczne,
- zabiegów chirurgii plastycznej i zabiegów kosmetycznych,
- nabycia protez ortopedycznych, dentystycznych, zakupu okularów.

W razie zgonu pracownika za granicą pracodawca pokrywa koszty transportu zwłok do kraju.

## 9. Zwrot innych wydatków

Zgodnie z przepisami, pracownikowi z tytułu zagranicznej podróży służbowej przysługuje także zwrot innych wydatków związanych z tą podróżą. I tak, w przypadku gdy zagraniczna podróż służbowa trwa ponad 30 dni lub gdy państwem docelowym jest państwo pozaeuropejskie, pracodawca może wyrazić zgodę na zwrot kosztów przewozu samolotem bagażu osobistego o wadze do 30 kg, liczonej łącznie z wagą bagażu opłaconego w cenie biletu (§ 11 rozporządzenia o podróżach zagranicznych).

Pracodawca może także zwrócić pracownikowi koszty takich udokumentowanych wydatków, jak np. opłaty za bilety na targi czy opłaty parkingowe.

## 10. Rozliczenie kosztów podróży

Rozliczenie kosztów poniesionych przez pracownika podczas zagranicznej podróży służbowej powinno być dokonane w walucie otrzymanej zaliczki, w walucie wymiennej albo w walucie polskiej – w terminie 14 dni od dnia zakończenia podróży (§ 13 ust. 3 rozporządzenia o podróżach zagranicznych).

W praktyce rozliczenie to powinno być zrobione na podstawie sporządzonego dowodu wewnętrznego (tzw. rozliczenie podróży służbowej).

Do rozliczenia pracownik powinien załączyć dokumenty (rachunki) potwierdzające poszczególne wydatki, przy czym wymóg ten nie dotyczy diet oraz wydatków objętych ryczałtami.

W przypadku niemożności uzyskania dokumentu (rachunku) i w konsekwencji – przedłożenia go pracodawcy, pracownik składa oświadczenie na piśmie o dokonanych wydatkach i przyczynach braku ich udokumentowania (wzór 5 rachunek kosztów podróży).

■ **Przykład**

***Firma zatrudnia pracowników na budowie w Lyonie. Czy w tym przypadku delegowanie pracownika zatrudnionego na tej budowie do innego miasta we Francji – w celach służbowych – będzie zagraniczną podróżą służbową?***

*Tak, ponieważ dla pracownika zatrudnionego na zagranicznej budowie o stałej lokalizacji miejsca wykonywania pracy, podróżą służbową jest delegowanie do innej miejscowości w kraju zatrudnienia za granicą, w celu załatwienia spraw związanych z realizacją tej budowy. Stanowisko takie wyraził Sąd Najwyższy w wyroku z 11 lutego 1999 r. (sygn. akt II UKN 466/98; OSNP 2000/7/289).*

# V. Koszty podatkowe pracodawcy (zlecniodawcy, zamawiającego)

## 1. Koszty uzyskania przychodów

Od 1 stycznia 2007 r. obowiązuje nowa definicja kosztów podatkowych działalności gospodarczej. I tak, kosztami uzyskania przychodów są – z wyjątkami enumeratywnie wymienionymi w obu ustawach podatkowych – koszty poniesione nie tylko w celu osiągnięcia przychodów, ale także te poniesione w celu zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów (art. 22 ust. 1 w zw. z art. 23 updog oraz art. 15 ust. 1 w zw. z art. 16 ust. 1 updog).

Pracodawca może zaliczyć do swoich kosztów uzyskania przychodów w całości – do wysokości obowiązujących limitów, określonych w obu rozporządzeniach o podróżach służbowych oraz w rozporządzeniu o stawkach – wydatki refundujące koszty podróży pracowników.

W praktyce najczęściej problemów przysparza rozliczenie kosztów podróży odbytej samochodem i stanowiącym własności pracodawcy.

## 2. Wydatki na rzecz pracowników

**Pracodawca do swoich kosztów uzyskania przychodów może zaliczyć wydatki ponoszone na rzecz pracowników z tytułu używania przez nich samochodów prywatnych do celów służbowych:**

- wjazdach lokalnych – do wysokości nieprzekraczającej miesięcznego ryczałtu pieniężnego lub stawki za jeden kilometr przebiegu pojazdu (tzw. kilometrówka, którą wylicza się mnożąc liczbę kilometrów faktycznego przebiegu pojazdu oraz stawkę za jeden kilometr przebiegu, uwzględniającą odpowiednio pojemność silnika),
- wjazdach zamiejscowych – do wysokości nieprzekraczającej kwoty ustalonej przy zastosowaniu stawek za jeden kilometr przebiegu pojazdu, określonych



w odrębnych przepisach wydanych przez właściwego ministra (chodzi tutaj o oba rozporządzenia o podróżach służbowych oraz o rozporządzenie o stawkach).

Zwrot kwot powyżej tych limitów nie stanowi już kosztów podatkowych pracodawcy (art. 23 ust. 1 pkt 36 updof).

■ **Z orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego...**

**Wszelkie wydatki na podróże służbowe mogą być uznane za koszt uzyskania przychodu pod tym zasadniczym warunkiem, iż podatnik dysponuje wymaganym przez prawo dowodem, że taki wydatek poniesiono i był on niezbędny dla osiągnięcia przychodu firmy.**

**Wyrok z 24 lutego 2000 r.**

**(sygn. akt I SA/Gd 2114/97; niepublikowany)**

Należy przy tym pamiętać o wyłączeniu określonym w art. 23 ust. 1 pkt 46 updof. Otóż kosztami podatkowymi nie są poniesione wydatki zaliczone do kosztów uzyskania przychodów (z zastrzeżeniem art. 23 ust. 1 pkt 36 updof), z tytułu używania niewprowadzonego do ewidencji środków trwałych samochodu osobowego, w tym także stanowiącego własność osoby prowadzącej działalność gospodarczą, na potrzeby działalności gospodarczej podatnika – w części przekraczającej kwotę wynikającą z pomnożenia liczby kilometrów faktycznego przebiegu pojazdu oraz stawki za jeden kilometr przebiegu, określonej w odrębnych przepisach wydanych przez właściwego ministra. Mowa tutaj o obu rozporządzeniach o podróżach służbowych oraz o rozporządzeniu o stawkach.

W celu ustalenia faktycznego przebiegu samochodu podatnik jest obowiązany do prowadzenia ewidencji przebiegu pojazdu (zob. art. 23 ust. 5 i 7 updof).

**Żaden przepis prawa nie określa, kto powinien być właścicielem pojazdu wykorzystywanego do celów służbowych – nie musi nim być pracownik. Jak wynika z rozporządzenia o stawkach, chodzi o pojazd niebędący własnością pracodawcy. Oznacza to, że pracownik do celów służbowych może korzystać z pojazdów należących do dowolnej osoby (np. znajomych, rodziny itp.).**

Przebieg pojazdu, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 36 i 46, powinien być – z wyłączeniem ryczałtu pieniężnego – udokumentowany w ewidencji przebiegu pojazdu potwierdzonej przez podatnika na koniec każdego miesiąca. Do prowadzenia ewidencji przebiegu pojazdu obowiązana jest osoba używająca tego pojazdu. W razie braku tej ewidencji, wydatki ponoszone przez pracownika z tytułu używania samochodów na potrzeby pracodawcy nie stanowią kosztu uzyskania przychodów (art. 23 ust. 5 updof).

■ **Przykład**

***Czy obowiązuje jakiś oficjalny wzór ewidencji przebiegu pojazdu, służący do ustalenia faktycznego przebiegu pojazdu w jazdach zamiejscowych?***

*Nie, taki oficjalny wzór ewidencji przebiegu pojazdu obowiązywał do 1 stycznia 2004 r. Obecnie informacje, jakie powinna zawierać taka ewidencja, są bezpośrednio określone w obu ustawach podatkowych (art. 23 ust. 7 updof oraz art. 16 ust. 5 updof) (wzór 9 ewidencja przebiegu pojazdu).*



*Przy czym nie ma potrzeby dokumentowania przebiegu pojazdu w ewidencji, jeżeli pracownik otrzymuje refundację ponoszonych wydatków za używanie pojazdu prywatnego na potrzeby pracodawcy w jazdach lokalnych w formie ryczałtu pieniężnego.*

Pracodawca nie może zaliczyć wydatków ponoszonych z tytułu używania samochodów prywatnych przez pracowników do celów służbowych (poza ryczałtami pieniężnymi w jazdach lokalnych) do swoich kosztów podatkowych w przypadku braku ewidencji przebiegu tych pojazdów.

■ **Z orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego...**

1. Organ podatkowy, pomijając przy ustalaniu podstawy opodatkowania ewidentnie poniesione wydatki i arbitralnie ustalając, że dany wydatek nie jest kosztem uzyskania przychodu, działa niezgodnie z prawem, jeśli podatnik przedstawia obszerną argumentację wskazującą na potrzebę (a nie niezbędność!) dokonania wydatku. Teza o tym, że wydatek jest tylko wtedy celowy, gdy przynosi określony efekt w postaci przychodu, pomija w ogóle ryzyko w prowadzeniu działalności i wyklucza ponoszenie strat.
2. Uznanie, że podatnik mógł rozliczyć dodatkowe koszty związane z wykonywaniem robót poza siedzibą przedsiębiorstwa, polegające na pokryciu kosztów zakwaterowania pracowników w domu noclegowym, tylko jako koszty delegacji służbowych, nie znajduje uzasadnienia. Pracownicy nie przebywali bowiem w podróży służbowej, lecz zgodzili się na wykonywanie pracy poza miejscem zamieszkania pod warunkiem zapewnienia im przez pracodawcę noclegów w miejscu pracy.

Wyrok z 21 marca 1997 r. (sygn. akt I SA/Gd 3280/95; niepublikowany)

■ **Przykład**

*Nasz pracownik podczas odbywania podróży służbowej zapłacił mandat za parkowanie w zakazanym miejscu – pracownik spieszył się na spotkanie z kontrahentem. Z uwagi na okoliczności, pracodawca zwrócił pracownikowi poniesiony z tego tytułu wydatek. Czy stanowi on koszt podatkowy firmy?*

*Nie, zwrotu równowartości zapłaconych przez pracownika mandatów za przekroczenie przepisów o ruchu drogowym nie można zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów firmy.*

*Wydatek taki trudno uznać bowiem za koszt poniesiony w celu osiągnięcia przychodów lub w celu zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów.*

■ **Z orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego...**

Kosztami uzyskania przychodu będą tylko wypłacone wynagrodzenia, a wszelkie inne świadczenia, czyli wydatki z majątku spółki na ich rzecz, nie mogą być kosztami potrącalnymi. Chodzi tutaj o wynagrodzenia, których wypłacanie przewidują przepisy prawa. Wyraźnie przepisy prawa pracy rozróżniają wynagrodzenie i inne świadczenia związane z pracą. Do tych ostatnich należy zwrot

**kosztów podróży służbowych, który z tego tytułu nie może być składnikiem wynagrodzenia za pracę.**

**Wyrok z 17 listopada 2005 r.**

**(sygn. akt FSK 2503/04; niepublikowany)**

Podobne ograniczenia, jak w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych, zawierają przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

**I tak – zgodnie z art. 16 ust. 1 pkt 30 lit. a i b updop – nie uważa się za koszt uzyskania przychodów wydatków ponoszonych na rzecz pracowników z tytułu używania przez nich samochodów na potrzeby podatnika:**

- ▶ w celu odbycia podróży służbowej (jazdy zamiejscowe) – w wysokości przekraczającej kwotę ustaloną przy zastosowaniu stawek za jeden kilometr przebiegu pojazdu,
- ▶ w jazdach lokalnych – w wysokości przekraczającej wysokość miesięcznego ryczału pieniężnego albo w wysokości przekraczającej stawki za jeden kilometr przebiegu pojazdu, określonych w odrębnych przepisach wydanych przez właściwego ministra (tj. w obu rozporządzeniach o podróżach służbowych oraz w rozporządzeniu o stawkach).

#### ■ Z orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego...

1. **Brak „delegacji służbowej”, zawierającej treść polecenia wyjazdu służbowego, stanowi okoliczność, o której mowa w art. 16 ust. 1 pkt 30 lit. a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, i skutkuje niezaliczeniem poniesionych w związku z tym wydatków do kosztów uzyskania przychodu.**
2. **Interpretacja zwrotu „delegacja służbowa” na tle obowiązującego systemu prawnego potwierdza i uzupełnia jego rozumienie przy zastosowaniu wykładni językowej.**

**Wyrok z 8 października 1998 r.**

**(sygn. akt I SA/Ka 113/97; POP 2000/3/82)**

Kosztów podatkowych – zgodnie z art. 16 ust. 1 pkt 51 updop – nie stanowią wydatki (z zastrzeżeniem art. 16 ust. 1 pkt 30 updop) z tytułu kosztów używania, na potrzeby działalności gospodarczej, samochodów osobowych niestanowiących składników majątku podatnika – w części przekraczającej kwotę wynikającą z pomnożenia liczby kilometrów faktycznego przebiegu pojazdu dla celów podatnika oraz stawki za jeden kilometr przebiegu, określonej w odrębnych przepisach wydanych przez właściwego ministra. Mowa tutaj o obu rozporządzeniach o podróżach służbowych oraz o rozporządzeniu o stawkach.

Podatnik jest obowiązany prowadzić ewidencję przebiegu pojazdu (zob. art. 16 ust. 5 updop).

Przebieg pojazdu, o którym mowa w art. 16 ust. 1 pkt 30 i 51 updop, powinien być – z wyłączeniem ryczału pieniężnego – udokumentowany w ewidencji przebiegu pojazdu, potwierdzonej przez podatnika na koniec każdego miesiąca.

Ewidencja taka powinna zawierać co najmniej następujące dane: nazwisko, imię i adres zamieszkania osoby używającej pojazdu, numer rejestracyjny pojazdu i pojemność silnika, kolejny numer wpisu, datę i cel wyjazdu, opis trasy (skąd – dokąd), liczbę faktycznie przejechanych kilometrów, stawkę za jeden kilometr przebiegu, kwotę wynikającą z przemnożenia liczby faktycznie przejechanych kilometrów i stawki za jeden kilometr przebiegu oraz podpis podatnika (pracodawcy)

i jego dane. W razie braku tej ewidencji, wydatki z tytułu używania samochodów nie stanowią kosztu uzyskania przychodów.

#### ■ Z orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego...

Określenie przez ustawę o podatku dochodowym od osób prawnych kosztu uzyskania przychodu poniesionego w następstwie używania przez pracowników samochodów na potrzeby podatnika oznacza, że wysokość tego kosztu, limitowana w sposób ustawowo określony, obejmuje wszelkie koszty używania tych samochodów, a więc także koszty związane z opłatą miejsc postojowych. Tak więc poniesienie przez skarżącą spółkę wydatków na zakup miejsc postojowych dla samochodów osobowych używanych przez pracowników na potrzeby skarżącej, jako wydatków wykraczających poza limit kosztów uznawanych przez ustawę, oznacza, iż wydatki te nie mogą być wliczone do kosztów uzyskania przychodu niezależnie od tego, czy poniesione zostały rzeczywiście w celu uzyskania przychodu.

Wyrok z 17 marca 1999 r. (sygn. akt SA/Sz 1453/98; niepublikowany)

## 3. Jazdy lokalne pracowników

Z uwagi na to, że w opracowaniu pojawia się pojęcie „jazdy lokalne”, należy w tym miejscu pokrótce o nich wspomnieć, mimo że jazdy lokalne nie są bezpośrednio związane z podróżami służbowymi.

**Przez pojęcie jazd lokalnych należy rozumieć wyjazdy pracowników w celach służbowych w ramach miejscowości, w której znajduje się siedziba pracodawcy. Wyjazdy poza taką miejscowość stanowią już podróż służbową pracownika.**

Pracownik może odbywać jazdy lokalne prywatnym samochodem (niebędącym własnością pracodawcy). Zwrot kosztów używania przez pracownika w celach służbowych do jazd lokalnych samochodów osobowych, motocykli i motorowerów niebędących własnością pracodawcy następuje na podstawie umowy cywilnoprawnej, zawartej między pracodawcą a pracownikiem, o używanie pojazdu do celów służbowych, na warunkach określonych w rozporządzeniu o stawkach (wzór 1 umowa o używanie samochodu w celach służbowych).

Miesięczny limit kilometrów na jazdy lokalne ustala pracodawca, przy czym limit ten, ustalony w zależności od liczby mieszkańców w danej gminie lub mieście, w których pracownik jest zatrudniony, nie może przekroczyć limitów ustalonych w § 2 rozporządzenia o stawkach (§ 3 rozporządzenia o stawkach) (tabela 2 miesięczne limity kilometrów na jazdy lokalne).

**Limit ten, ustalony w zależności od liczby mieszkańców w danej gminie lub mieście, w których pracownik jest zatrudniony, nie może miesięcznie przekroczyć:**

- 300 km – do 100 tys. mieszkańców,
- 500 km – ponad 100 tys. do 500 tys. mieszkańców,
- 700 km – ponad 500 tys. mieszkańców.

**Miesięczny limit kilometrów może zostać podwyższony dla pojazdów do celów służbowych:**

- w służbie leśnej (do 1500 km),
- w służbach ratowniczych i w innych właściwych instytucjach w sytuacji zagrożenia klęską żywiołową lub usuwania jej skutków albo skutków katastrofy ekologicznej (do 3000 km).

Zwrot kosztów w jazdach lokalnych jest możliwy po złożeniu przez pracownika pisemnego oświadczenia o używaniu przez niego prywatnego pojazdu do celów służbowych w danym miesiącu. Oświadczenie to powinno zawierać dane dotyczące pojazdu (pojemność silnika, marka, numer rejestracyjny) oraz określać ilość dni nieobecności pracownika w miejscu pracy w danym miesiącu z powodu choroby, urlopu, podróży służbowej lub innej nieobecności, a także ilość dni, w których pracownik nie dysponował pojazdem do celów służbowych (§ 4 rozporządzenia o stawkach). (wzór 2 oświadczenie pracownika o używaniu samochodu w celach służbowych).

**Kwotę ustalonego ryczału zmniejsza się o 1/22 za każdy roboczy dzień nieobecności pracownika w miejscu pracy z powodu choroby, urlopu, podróży służbowej trwającej co najmniej 8 godzin lub innej nieobecności oraz za każdy dzień roboczy, w którym pracownik nie dysponował pojazdem do celów służbowych.**

**■ Z orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego...**

Ograniczenia wysokości wydatków z art. 23 ust. 1 pkt 36 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych odsyłające do „odrębnych przepisów obowiązujących w przedsiębiorstwach państwowych” dotyczą wyłącznie wysokości stawki za jeden kilometr przebiegu pojazdu, nie zaś tytułu prawnego pracownika do używanego pojazdu. Zastosowanie postanowień z art. 23 ust. 1 pkt 36 uwarunkowane jest istnieniem stosunku pracy. Limitowane koszty z pkt 46 tego artykułu obejmują inny stan faktyczny i muszą być wykazywane na zasadach ogólnych. Dotyczą one korzystania z pojazdu niebędącego środkiem trwałym podatnika i jednocześnie wprowadzonego do eksploatacji dla potrzeb działalności gospodarczej przez samego podatnika

Wyrok z 19 lutego 1999 r.

(sygn. akt I SA/Gd 446/97; niepublikowany)

## 4. Wydatki na rzecz osób niebędących pracownikami

Wydatki refundujące poniesione przez osobę niebędącą pracownikiem (współpracownika firmy – zleceniobiorcę, wykonawcę dzieła) koszty podróży mogą być uznane w całości za koszty uzyskania przychodów, jeżeli ich poniesienie jest związane z osiągniętym przychodem, zachowaniem albo zabezpieczeniem źródła przychodów, a zwrot kosztów podróży związanych z wykonywaniem zlecenia (dzieła) wynika z zawartej pomiędzy stronami umowy cywilnoprawnej.

Wydatki z tytułu umów zlecenia czy umów o dzieło mogą być kosztem uzyskania przychodów firmy, o ile spełniają ogólne warunki określone w art. 22 ust. 1 updof i art. 15 ust. 1 updop. Aby zaliczyć wynagrodzenia z tych tytułów do kosztów firmy, muszą być one wypłacone (zob. art. 23 ust. 1 pkt 55 updof i art. 16 ust. 1 pkt 57 updop).

Wydatki ponoszone na rzecz współpracowników firmy z tytułu używania przez nich samochodów prywatnych w podróżach związanych z działalnością firmy można zaliczyć do kosztów podatkowych – do wysokości nieprzekraczającej kwot ustalonych przy zastosowaniu stawek za jeden kilometr przebiegu pojazdu, określonych w rozporządzeniu o stawkach (art. 23 ust. 1 pkt 36 lit. a i b updof oraz art. 16 ust. 1 pkt 30 lit. a i b updop).

Przy czym należy pamiętać o wyłączeniach określonych w art. 23 ust. 1 pkt 46 updof i art. 16 ust. 1 pkt 51 updop, o których była mowa wcześniej.

**Zleceniodawca (zamawiający dzieło) nie może zaliczyć wydatków ponoszonych z tytułu używania samochodów prywatnych przez zleceniobiorców (wykonawców dzieła) do celów firmowych do swoich kosztów uzyskania przychodów w przypadku braku ewidencji przebiegu tych pojazdów.**

Co istotne – ograniczenia określone w art. 23 ust. 1 pkt 36 lit. a i b updof oraz art. 16 ust. 1 pkt 30 lit. a i b updop – dotyczą wyłącznie wysokości zwrotu kosztów przejazdu prywatnym samochodem współpracownika firmy. Nie mają one natomiast zastosowania do innych udokumentowanych wydatków, których zwrot jest możliwy na podstawie przepisów obu rozporządzeń o podróżach. Przepisy nie wymieniają, o jakie wydatki chodzi, ani nie ograniczają ich wysokości, pozostawiając to zleceniodawcy (zamawiającemu dzieło). Stosowne postanowienia powinny być zawarte w umowie cywilnoprawnej łączącej strony. Jeżeli wydatki te są prawidłowo udokumentowane i miały związek z odbytą podróżą, to stanowią dla firmy koszty uzyskania przychodów.

**Wszystkie prawidłowo udokumentowane wydatki, które miały związek z podróżą odbytą przez osobę niebędącą pracownikiem firmy na polecenie tej firmy, stanowią koszty uzyskania przychodów z działalności gospodarczej.**

#### ■ Przykład

***Osoba niebędąca pracownikiem, która współpracuje z naszą spółką na podstawie umowy o dzieło, odbyła podróż zagraniczną, w trakcie której prowadziła w imieniu spółki negocjacje handlowe. Negocjacje nie doprowadziły jednak do podpisania kontraktu – czy mimo to koszty tej podróży spółka może uznać za koszty uzyskania przychodu?***

*Tak, taki wydatek można zaliczyć do kosztów podatkowych spółki, posiłkując się przyjętą linią orzecznictwa. Jak bowiem stwierdził Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 18 grudnia 1996 r. (sygn. akt I SA/Po 832/96; niepublikowany), „generalnie niewłaściwe są te rozstrzygnięcia organów podatkowych, które nie uznają za koszt uzyskania przychodów wydatków na podróże służbowe, odbywane w celu podpisania kontraktu, do którego realizacji nie doszło”.*

*I jeszcze jedna ważna kwestia. Spółka (tutaj – zlecający dzieło) może zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów zwrot wydatków poniesionych*



*w podróży zagranicznej przez osobę niebędącą pracownikiem (tutaj – wykonawcą dzieła), pod warunkiem że z zawartej umowy o dzieło będzie wynikać zobowiązanie spółki do zwrócenia wydatków poniesionych w związku z odbytą podróżą.*

#### ■ Zdaniem Sądu Najwyższego...

Podpisanie umowy, której treść odbiega od rzeczywistej treści stosunku prawnego łączącego strony, nie stanowi przestępstwa z art. 271 § 1 Kodeksu karnego. Strona stosunku cywilnoprawnego nie może być bowiem sprawcą przestępstwa z art. 271 § 1 Kodeksu karnego w zakresie sporządzonych przez nią dokumentów odnoszących się do zawarcia, zmiany lub ustania tego stosunku. Nie ma charakteru „uprawnienia” w rozumieniu art. 271 § 1 Kodeksu karnego obowiązek sporządzania określonych dokumentów wyłącznie na mocy stosunku prawnego łączącego strony umowy. Jeżeli w ramach stosunku pracy pracownik umocowany jest do wystawiania określonych dokumentów, na podstawie których otrzymuje od pracodawcy określone świadczenia (rozliczenie podróży służbowej, karta drogowa), dokument taki nie ma charakteru dokumentu publicznoprawnego, a poświadczenie w nim nieprawdy nie może prowadzić do odpowiedzialności karnej z art. 271 § 1 Kodeksu karnego.

**Wyrok z 5 października 2005 r.**

**(sygn. akt II KK 126/05; niepublikowany)**

Omówione wcześniej przepisy dotyczące rozliczania kosztów związanych z użytkowaniem samochodu prywatnego do celów służbowych mają zastosowanie także do innych – niż samochód właściciela lub pracowników – samochodów osobowych wykorzystywanych do działalności gospodarczej.

Za koszt uzyskania przychodów można uznać wydatki na podróż samochodem prywatnym dowolnej osoby, jeżeli tylko nie ma wątpliwości, że podróż ta była związana z działalnością gospodarczą pracodawcy (zleceniodawcy, zamawiającego dzieło), a wydatki zostały poniesione w celu osiągnięcia przychodów, zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów. W przypadku współpracowników firmy – stosowne postanowienia powinny być zawarte w umowie cywilnoprawnej łączącej strony.

Jednak aby takie zaliczenie w koszty podatkowe było możliwe, musi być prowadzona ewidencja przebiegu pojazdu.

**O zwrocie innych, faktycznie poniesionych wydatków przez pracownika (współpracownika) odbywającego podróż służbową decyduje pracodawca. Wydatki te stanowią dla pracodawcy koszty podatkowe, jeżeli są prawidłowo udokumentowane i mają związek z odbytą podróżą.**

#### ■ Przykład

*Członek zarządu niebędący pracownikiem spółki (osoby prawnej) 5 marca br. udał się w podróż związaną z załatwianiem spraw tej firmy. Z uwagi na to, że przepisy prawa pracy dotyczące podróży służbowych odnoszą się tylko do pracowników, mamy wątpliwość, czy wypłacone członkowi zarządu w związku z tą podróżą*

**diety, zwrot kosztów noclegów i innych wydatków będą kosztami podatkowymi spółki. A jeżeli tak, to w jakiej wysokości?**

Wydatki na rzecz osób wchodzących w skład zarządu spółki, w tym zwrot kosztów delegacji, są kosztem uzyskania przychodu, jeżeli zostały poniesione w celu uzyskania przychodu, zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów. Kwestie ewentualnych uprawnień do diet, podobnie jak i do zwrotu np. kosztów podróży bądź noclegów członków władz statutowych osoby prawnej niebędących jej pracownikami, rozpatruje się na podstawie przepisów bądź postanowień regulaminów i statutów określających prawa i obowiązki tych osób. Jeżeli postanowienia regulaminów i statutów przewidują zwrot należności z tytułu podróży osób niebędących pracownikami pozostających w związku z realizacją zadań osoby prawnej, to powinny one również określać ich zakres bądź warunki zwrotu tych należności.

Najważniejsze jest, aby spółka była w stanie udowodnić, że podróż miała związek z uzyskaniem przez nią przychodów.

Przykładowo, związek taki nie występuje w przypadku ponoszenia przez spółkę kosztów dojazdu prezesa zarządu z miejsca zamieszkania do siedziby spółki oraz noclegów związanych z pobytem w siedzibie spółki (z uchwały zgromadzenia wspólników wynika, że wydatki te nie stanowią dodatkowego wynagrodzenia prezesa zarządu i są pokrywane przez spółkę na podstawie faktur, biletów itp.). Tak wypowiedział się naczelnik Podkarpackiego Urzędu Skarbowego w piśmie z 1 marca 2004 r. (sygn. PUS.I/423/ 18/2004).

Jeżeli menedżer uda się w podróż własnym samochodem, a spółka zwróci mu koszt tej podróży, to wydatek ten będzie kosztem podatkowym spółki, jednak nie zawsze w pełnej wysokości – mowa tutaj o ograniczeniach określonych w art. 16 ust. 1 pkt 51 updop.

To samo dotyczy wykorzystywania pojazdu prywatnego w jazdach lokalnych.

Jeżeli jest to samochód osobowy (zgodnie z ustawową definicją takiego samochodu), zwrot poniesionych przez członka zarządu wydatków jest kosztem podatkowym dla spółki – do wysokości limitu wynikającego z ewidencji przebiegu pojazdu (takie same ograniczenia dotyczą również wydatków na rzecz pracowników – zgodnie z art. 16 ust. 1 pkt 30 updop).

Podkreślić należy, że podstawą do wypłaty zwrotu kosztów jest ważna i prawnie skuteczna umowa, postanowienia regulaminów lub statut określający prawa i obowiązki władz statutowych spółki.

**■ Z orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego...**

Przedstawione w czasie kontroli zestawienia wyjazdów wbrew twierdzeniu strony skarżącej nie spełniają wymogów delegacji służbowych, bowiem są to zestawienia miesięczne mające raczej charakter zestawień wydatków, nie odzwierciedlają one natomiast celu podróży, dającego możliwość oceny, czy poniesiony wydatek pozostaje w związku z osiągniętym przychodem przez Spółkę. Błędne jest stanowisko strony skarżącej, iż wydatki z tytułu używania prywatnego samochodu pracownika nie zostały uznane



**za koszt uzyskania przychodu jedynie dlatego, że nie sporządzono druku delegacji. Organy podatkowe obu instancji wykazały, iż nie brak druku delegacji był przyczyną nieuznania wydatków ponoszonych na rzecz pracownika z tytułu używania przez niego samochodów na potrzeby Spółki, lecz to, że wnioski – zestawienia nie spełniają wymogów dowodów księgowych, które winny odzwierciedlać istotę delegacji, to jest cel jej odbycia i rodzaj przeprowadzonej operacji gospodarczej.**

**Wyrok z 19 lutego 1997 r. (sygn. akt SA/Sz 22/96; niepublikowany)**

# VI. Podróż przedsiębiorcy – właściciela firmy

## 1. Zasady rozliczania podróży

Przedsiębiorca prowadzący działalność gospodarczą, odbywający podróż na terenie kraju i poza jego granicami, podlega istotnym ograniczeniom w zakresie rozliczania tych podróży.

Otóż podatnikowi prowadzącemu działalność gospodarczą, odbywającemu podróż na terenie kraju i poza jego granicami, nie przysługuje prawo ujęcia do kosztów uzyskania przychodów wartości diety, jeżeli podróż ta trwa krócej niż 8 godzin. Ponadto nie są uznawane za koszt uzyskania przychodów kwoty ryczałtowe (np. ryczałt na pokrycie dojazdów środkami komunikacji miejscowej) oraz poniesione wydatki na wyżywienie – z wyjątkiem diet w wysokości określonej dla pracowników w obu rozporządzeniach o podróżach służbowych. Właścicielowi firmy (przedsiębiorcy) nie przysługuje też ryczałt za nocleg – należy się on tylko pracownikom przebywającym w podróży służbowej. Wydatki z tego tytułu przedsiębiorca może zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów w pełnej wysokości – zgodnie z art. 22 ust. 1 updof. Wydatki te muszą być jednak udokumentowane fakturami VAT lub rachunkami. Warunkiem koniecznym jest również to, aby wydatek poniesiony był w ramach prowadzonej działalności i w celu uzyskania przychodu, zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów.

Nie uważa się za koszty uzyskania przychodów wartości diet z tytułu podróży służbowych osób prowadzących działalność gospodarczą i osób z nimi współpracujących – w części przekraczającej wysokość diet przysługujących pracownikom, określoną w odrębnych przepisach wydanych przez właściwego ministra (art. 23 ust. 1 pkt 52 updof).

**Osoba prowadząca działalność gospodarczą, odbywająca podróż służbową krajową lub zagraniczną, może zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów diety z tytułu podróży służbowej w tej samej wysokości i na takich samych zasadach, jakie określają oba rozporządzenia o podróżach służbowych. Wydatki za nocleg przedsiębiorca może zaliczyć do kosztów w wysokości stwierdzonej rachunkiem hotelowym. Dotyczy to również pozostałych wydatków ponoszonych przez przedsiębiorcę, w wysokości faktycznie poniesionej, a związanych z odbytą podróżą.**

**■ Przykład**

**Czy podróż właściciela firmy po kraju należy traktować jako podróż osoby niebędącej pracownikiem? Czy warunek zaliczenia wydatków związanych z tą podróżą w koszty firmy jest uzależniony od opodatkowania tych należności po stronie przedsiębiorcy?**

Nie. Zwolnienie określone w art. 21 ust. 1 pkt 16 updof nie ma zastosowania do przedsiębiorcy (właściciela firmy), ponieważ przedsiębiorca nie otrzymuje w związku z podróżą służbową zwrotu kosztów w postaci diet i innych należności za czas przebywania w tej podróży. Ponieważ właściciel w związku z podróżą dla celów firmy nie osiąga przychodów w postaci zwrotu kosztów, nie występuje w tym przypadku także podatek, od którego byłby zwolniony bądź nie.

Oczywiście przedsiębiorca w związku z podróżą dla celów firmy ponosi określone koszty. Podstawowym warunkiem zaliczenia wydatków z tym związanych do kosztów podatkowych firmy jest ich poniesienie w celu osiągnięcia przychodu, zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów.

Przy czym inaczej wygląda kwestia zaliczania w koszty podatkowe wydatków związanych z wyżywieniem, a inaczej – pozostałych wydatków. Otóż zgodnie z art. 23 ust. 1 pkt 52 updof, można zaliczyć w koszty wartości diet z tytułu podróży służbowych osób prowadzących działalność gospodarczą i osób z nimi współpracujących – do wysokości nieprzekraczającej wysokości diet przysługujących pracownikom, określonej w odrębnych przepisach. Mowa tutaj o obu rozporządzeniach o podróżach służbowych. Właściciel nie musi dokumentować wydatków poniesionych z tego tytułu.

Właściciel firmy może ponadto zaliczyć do kosztów podatkowych inne wydatki związane ze swoją podróżą (m.in. za przejazdy i noclegi), jednak te wydatki muszą już być odpowiednio udokumentowane fakturami lub rachunkami.

Co się tyczy kosztów podróży pozostałych osób niebędących pracownikami, podstawowym warunkiem jest również związek wyjazdu z celem osiągnięcia przychodów przez firmę (art. 21 ust. 13 updof). Tylko pod tym warunkiem właściciel firmy może zaliczyć zwrot kosztów związanych z wyjazdem tych osób w koszty firmy, a osoby te skorzystają ze zwolnienia zrefundowanych wydatków od podatku. Określony w przepisie art. 21 ust. 13 updof warunek, by należność nie została zaliczona do kosztów podatkowych, dotyczy osoby otrzymującej świadczenie, a nie osoby je wypłacającej.

**■ Przykład**

**Czy właściciel firmy (przedsiębiorca) może zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów wartość diet z tytułu własnej podróży służbowej bez żadnych ograniczeń?**

Przedsiębiorca nie może zaliczać do kosztów uzyskania przychodów wydatków na własne wyżywienie, poniesionych podczas podróży służbowych. Jednak kosztem uzyskania przychodów właściciela firmy mogą być diety za czas tej podróży, jakie przysługują pracownikom w takich sytuacjach.

Jeżeli osobą podróżującą jest pracownik, wydatki z tytułu wyżywienia za czas podróży służbowej pracodawca zwraca w postaci diet. Nie odzwierciedlają one faktycznych wydatków, jakie podróżny poniósł w trakcie podróży służbowej, gdyż dieta ma charakter zryczałtowany. Nieco inaczej wygląda ta kwestia w sytuacji, gdy podróżującym jest przedsiębiorca. Otóż przedsiębiorcy nikt nie zwraca wydatków związanych z wyżywieniem za czas podróży służbowej. Jednak istnieje możliwość, aby osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą zaliczyła część z tych wydatków do kosztów uzyskania przychodów firmy. Wysokość tych kosztów podatkowych określa wartość diet, jaka przysługuje pracownikom za czas podróży służbowej, co oznacza, że przedsiębiorca w związku z odbywaną przez siebie podróżą służbową nie może zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów całości wydatków, jakie poniósł na własne wyżywienie w trakcie tej podróży. Podkreślić należy, że uprawnienie przedsiębiorcy do zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów tego typu diet (związanych z podróżami), wymaga spełnienia przez niego łącznie kilku warunków. Dieta musi pozostawać w związku z uzyskiwanym przez przedsiębiorcę przychodem z działalności gospodarczej. Zgodnie z art. 22 ust. 1 updof, kosztami uzyskania przychodów z poszczególnych źródeł są bowiem wszelkie koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów, zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów – z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 23 updof. Ponadto do kosztów uzyskania przychodu zaliczane są jedynie te diety, których wysokość obliczono zgodnie z jednym z rozporządzeń o podróżach służbowych, przy czym muszą one dotyczyć odbywanych przez przedsiębiorcę podróży służbowych (art. 23 ust. 1 pkt 52 updof). Brak zatem jednego z wymienionych warunków pozbawia przedsiębiorcę możliwości zaliczenia do kosztów diet, związanych z jego podróżą odbytą w ramach prowadzonej działalności gospodarczej.

#### ■ Z orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego...

Osoby prowadzące działalność gospodarczą z tytułu odbywania podróży służbowych nie mogą rozliczyć w kosztach uzyskania przychodu kosztów faktycznie poniesionych z tytułu zwiększonych wydatków na koszty utrzymania, lecz mogą się rozliczyć tylko swoistym „ryczałtem” – wartością diet za czas podróży służbowej przysługującą pracownikom.

Wyrok z 15 września 2005 r. (sygn. akt FSK 2175/04; niepublikowany)

#### ■ Przykład

**Czy można zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów z działalności gospodarczej delegacje służbowe przedsiębiorców (osób prowadzących działalność gospodarczą)?**

Ciekawy wywód w tym zakresie przeprowadził naczelnik Urzędu Skarbowego w Nowym Sączu (interpretacja z 22 grudnia 2005 r., sygn. PD-2-415-70-05).

Na podstawie art. 23 ust. 1 pkt 52 updof, za koszty uzyskania przychodu nie uznaje się wartości diet z tytułu podróży służbowych osób prowadzących działalność gospodarczą i osób z nimi współpracujących

– w części przekraczającej wysokość diet przysługujących pracownikom, określoną w odrębnych przepisach wydanych przez właściwego ministra. Warunkiem zastosowania tego przepisu jest jednak ustalenie zakresu pojęcia podróży służbowej.

Świadczenie usług w ramach prowadzonej działalności, tj. w celach zarobkowych i na własny rachunek, nie może być traktowane jako podróż służbowa, gdyż czynności związane z realizacją usług i wiążące się z nimi wyjazdy należą do istoty prowadzonej działalności i nie mogą być utożsamiane z podróżą służbową. Przepisy podatkowe oraz przepisy odrębne, o których mowa w art. 23 ust. 1 pkt 52 updof, nie definiują tego pojęcia.

Kierując się jednak faktem, że zgodnie z art. 29 § 1 k.p., elementem koniecznym umowy o pracę jest wskazanie miejsca świadczenia pracy – należy przyjąć, że podróżą służbową pracownika jest wyjazd na polecenie pracodawcy poza stałe miejsce świadczenia pracy wynikające z umowy o pracę.

W związku z tym „w przypadku osób prowadzących działalność gospodarczą podróżą służbową jest wyjazd związany z tą działalnością poza stałe miejsca jej prowadzenia, który wskazuje na incydentalność i tymczasowość pobytu w miejscu wykonywania zadania. Wyjazdy poza miejsce stałego zamieszkania w celu wykonania usługi wchodzącej w zakres prowadzonej działalności należą do istoty tej działalności i jako takie nie są podróżą służbową” (interpretacja z 22 grudnia 2005 r., sygn. PD-2-415-70-05).

Tak więc możliwe jest zaliczenie do kosztów uzyskania przychodu wydatków poniesionych podczas wyjazdów związanych z wykonywaniem działalności na zasadach ogólnych przewidzianych w art. 22 ust. 1 updof. Warunkiem koniecznym jest, aby wydatek poniesiony był w ramach działalności i w celu uzyskania przychodu (a także – zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów) oraz prawidłowo udokumentowany. Właściciel firmy może w koszty działalności wliczyć faktycznie poniesione wydatki w związku z wyjazdami, np. koszty noclegów, przejazdów. Należy jednak przy tym pamiętać o ograniczeniu wynikającym z treści art. 23 ust. 1 pkt 46 updof w związku z ponoszonymi wydatkami z tytułu używania niewprowadzonego do ewidencji środków trwałych samochodu osobowego.

## 2. Przedsiębiorca zajmujący się transportem samochodowym

Warto wspomnieć, że w odmiennej sytuacji znajdują się przedsiębiorcy zajmujący się transportem samochodowym. Zdaniem resortu finansów nie można uznać, że przedsiębiorcy zajmujący się transportem samochodowym mogą zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów wartość diet z tytułu każdej podróży poza miejscowość, w której znajduje się ich firma. Odmienna interpretacja skutkowałaby bowiem tym, że działalność takich osób w praktyce sprowadzałaby się do odbywania podróży służbowych.

Jak czytamy w piśmie Ministerstwa Finansów z 5 grudnia 2003 r. (sygn. PB2/AS-033-0600-2495/03), „w przypadku osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą w zakresie świadczenia usług transportu samochodowego brak jest uzasadnienia dla przyjęcia, iż wykonywanie przez te osoby zadań poza miejscowością podaną w zgłoszeniu o dokonanie wpisu do ewidencji działalności gospodarczej wiąże się z odbyciem podróży służbowej. Należy bowiem przyjąć, że świadczenie usług transportowych w ramach wykonywanej przez przedsiębiorcę działalności gospodarczej stanowi istotę tej działalności. Bez wpływu na powyższe pozostaje przy tym okoliczność ewentualnego posiadania przez przedsiębiorcę oznaczonej we wpisie do ewidencji działalności gospodarczej siedziby. (...) W konsekwencji powyższego przedsiębiorcy świadczącemu usługi transportu samochodowego nie przysługuje prawo zaliczenia w koszty uzyskania przychodu diet z tytułu podróży służbowych”.

Do tego stanowiska konsekwentnie stosują się urzędy i izby skarbowe.

### ■ Przykład

**Przedsiębiorca prowadzi działalność gospodarczą – kieruje samochodem ciężarowym i w ramach tej działalności odbywa podróże krajowe i zagraniczne. Czy osoba prowadząca działalność gospodarczą, która świadczy usługi samochodem ciężarowym, może zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów diety z tytułu podróży wykonywanych w ramach tej działalności oraz koszty ryczałtu za nocleg?**

Świadczenie usług kierowcy na terenie kraju lub za granicą w ramach prowadzonej działalności gospodarczej (w celach zarobkowych i na własny rachunek) nie może być traktowane jako podróż służbowa.

Takie stanowisko prezentują organy podatkowe, których zdaniem czynności związane z realizacją usług kierowcy w ramach prowadzonej działalności gospodarczej i wiążące się z nimi podróże krajowe i zagraniczne należą do istoty prowadzonej działalności, a zatem nie mogą być utożsamiane z podróżą służbową. W kwestii tej zob. m.in. postanowienie w sprawie interpretacji prawa podatkowego naczelnika Urzędu Skarbowego w Tomaszowie Lubelskim z 10 października 2005 r., sygn. PD/423-3/2005, oraz decyzję w sprawie interpretacji prawa podatkowego dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 31 maja 2006 r., sygn. BD-F/415-5/06/Z.

Z uwagi na powyższe diety, które przysługują wyłącznie z tytułu podróży służbowej osób prowadzących działalność gospodarczą, nie mogą stanowić kosztów uzyskania przychodów podatników świadczących usługi kierowcy. Właścicielowi firmy nie przysługuje ponadto ryczałt za nocleg – należy się on jedynie przebywającym w podróży służbowej pracownikom. Wydatki z tego tytułu można jednak zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów w pełnej wysokości – zgodnie z art. 22 ust. 1 updog – pod warunkiem, że są one udokumentowane fakturami VAT lub rachunkami. Warunkiem koniecznym jest również, aby wydatek był poniesiony w ramach prowadzonej działalności i w celu uzyskania przychodu, zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów.



# VII. Najczęściej zadawane pytania

## 1. Prawo pracy

### Praca w delegacji w sobotę i niedzielę

***W jaki sposób mogę rozliczyć podróż służbową pracownika, rozpoczętą w czwartek, a zakończoną we wtorek następnego tygodnia? Pracownik pracuje 5 dni w tygodniu – sobota jest dla niego dniem wolnym od pracy. Celem podróży służbowej było przeprowadzenie specjalistycznych pomiarów, które można było wykonać jedynie w czasie postoju, czyli przez sobotę i niedzielę. Pracownik domaga się dodatkowego wynagrodzenia za pracę w nadgodzinach w sobotę i niedzielę. Czy ma do tego podstawy?***

Pracownik w trakcie podróży służbowej wykonywał pracę w sobotę, czyli w dniu wolnym od pracy z tytułu pięciodniowego tygodnia pracy oraz w niedzielę.

Fakt świadczenia pracy w ramach podróży służbowej nie wyłącza przepisów o dopuszczalności pracy w dni wolne od pracy. Praca w dniu wolnym od pracy z tytułu pięciodniowego tygodnia pracy może być zlecona tylko w przypadku, gdy zachodzą przesłanki dopuszczalności pracy w godzinach nadliczbowych (art. 151<sup>3</sup> k.p.). I właśnie za taką szczególną potrzebę pracodawcy można uznać konieczność przeprowadzenia specjalistycznych pomiarów jedynie w czasie postoju zakładu pracy, do których pracownik został oddelegowany.

Z kolei przypadki dopuszczalności pracy w niedzielę są określone w art. 151<sup>10</sup> k.p. Należy zatem rozważyć, czy praca w podróży służbowej w niedzielę odpowiada wymogom tego przepisu. Załóżmy, że tak – przeprowadzenie specjalistycznych pomiarów było niezbędne w celu usunięcia awarii maszyn lub urządzeń. W takiej sytuacji praca w niedzielę oraz w dniu wolnym od pracy z tytułu pięciodniowego tygodnia pracy była wykonywana ponad wymiar czasu pracy, wynikający z obowiązującego pracownika rozkładu czasu pracy.

A zatem pracownikowi w zamian za pracę w niedzielę należy się inny dzień wolny – w okresie 6 dni kalendarzowych poprzedzających lub następujących po takiej niedzieli.

Jeżeli pracownik nie mógł wykorzystać dnia wolnego w zamian za pracę w niedzielę, to ostatecznie przysługuje mu – oprócz normalnego wynagrodzenia – dodatek w wysokości 100% normalnego wynagrodzenia (art. 151<sup>11</sup> k.p.), a jeżeli



w wyniku takiej pracy doszło do przekroczenia przeciętnej tygodniowej normy czasu pracy, to oprócz wskazanego wynagrodzenia, pracownik powinien otrzymać także dodatek za pracę w godzinach nadliczbowych – także w wysokości 100% wynagrodzenia (art. 151<sup>1</sup> § 2 k.p.).

Z kolei w zamian za pracę w dniu wolnym od pracy z tytułu pięciodniowego tygodnia pracy do końca okresu rozliczeniowego, pracownikowi należy zapewnić inny dzień wolny od pracy w terminie z nim uzgodnionym. W przeciwnym razie godziny pracy w tym dniu należy traktować jako godziny nadliczbowe.

## Liczba delegacji bez ograniczeń

***Czy obowiązują jakieś ograniczenia dotyczące liczby delegacji, jakie pracownik może odbyć w oznaczonym czasie, np. w okresie rozliczeniowym?***

Nie ma ograniczeń dotyczących liczby delegacji (podróży służbowych), jakie pracodawca może zlecić pracownikowi, aczkolwiek nie ma także całkowitej dowolności w tym zakresie.

Oczywiście mogą istnieć pewne okresy, w których zwiększa się częstotliwość i liczba wyjazdów służbowych – przed taką ewentualnością prawo pracy pracownika nie chroni. Jeżeli w danym czasie potrzeby pracodawcy związane z wysyłaniem pracownika w podróż służbową są zwiększone, to może on to robić bez obawy, że naruszy przepisy prawa pracy.

Natomiast w przypadku stałych i codziennych delegacji może powstać uzasadnione pytanie, czy umowa o pracę faktycznie odzwierciedla to, czym pracownik się zajmuje, i czy nie zachodzi próba obchodzenia przepisów o czasie pracy. Oczywiście ważne jest, aby pracownik miał zagwarantowane w każdej dobie prawo do co najmniej 11 godzin nieprzerwanego odpoczynku, a w tygodniu – do co najmniej 35 godzin takiego odpoczynku (art. 132, 133 k.p.).

## Polecenie wyjazdu bez zgody pracownika

***Czy pracodawca może wysłać pracownika w podróż służbową – bez jego zgody – do pracy poza miejscem zamieszkania (na odległość 100 km)?***

Pracodawca ma prawo jednostronnie polecić pracownikowi wyjazd w podróż służbową, wyznaczając termin tego wyjazdu, czas jego trwania i miejsce oddelegowania, a także wskazując zadania do wykonania w czasie tej podróży.

Pracownik z kolei ma obowiązek wykonać takie polecenie pracodawcy, ponieważ ciąży na nim obowiązek stosowania się do poleceń pracodawcy. Na pracowniku ciąży również obowiązek dbałości o dobro zakładu pracy (art. 100 § 1 i § 2 pkt 4 k.p.).

Odmowa wykonania polecenia wyjazdu służbowego, w zależności od okoliczności, może stanowić podstawę pociągnięcia pracownika do odpowiedzialności porządkowej względem pracodawcy, wypowiedzenia umowy o pracę, a nawet – rozwiązania umowy o pracę bez wypowiedzenia z winy pracownika.

Pracodawca nie może natomiast wysłać w podróż służbową, tj. delegować poza stałe miejsce pracy, określonej kategorii pracowników – bez ich zgody. Zakaz ten obejmuje kobiety w ciąży oraz pracownice (pracowników) opiekujące się dzieckiem do lat 4 (art. 178 § 1 i 2 k.p.).

## Podróż służbowa a oddelegowanie

### ***Jak odróżnić podróż służbową od czasowego oddelegowania do innego miejsca pracy?***

Jak wynika z definicji podróży służbowej, w jej trakcie pracownik wykonuje – na polecenie pracodawcy i w ramach istniejącego stosunku pracy – zadanie służbowe poza miejscowością, w której znajduje się siedziba pracodawcy lub poza stałym miejscem pracy. Oznacza to, że pracownik w podróży służbowej nadal wykonuje pracę na rzecz swojego dotychczasowego pracodawcy i zasadniczo po wykonaniu zadania wraca do stałego miejsca wykonywania pracy. Przy czym żadne przepisy nie określają maksymalnego czasu podróży służbowej, w praktyce przyjmuje się, że jest to około 3 miesięcy (oczywiście podróż służbowa może trwać dłużej).

Natomiast z oddelegowaniem mamy do czynienia w sytuacji, gdy zostaje zmienione miejsce wykonywania pracy – zazwyczaj na mocy odrębnego porozumienia zawartego między pracownikiem i pracodawcą. Z reguły nie chodzi tylko o przeniesienie fizyczne pracownika w inne miejsce. Często takie przeniesienie pracownika wiąże się także z odpowiedzialnością za wyniki swojej pracy przed inną osobą i otrzymywaniem od tej innej, niż bezpośrednio pracodawca, osoby instrukcji wykonywania tej pracy.

Przez oddelegowanie należy zatem rozumieć sytuację, gdy pracownik podejmuje pracę na rzecz dotychczasowego pracodawcy (ewentualnie – innej osoby korzystającej z efektów jego pracy), ale jest to ściśle związane ze zmianą miejsca wykonywania pracy (w praktyce trwającą dłużej niż 3 miesiące).

## Podróż służbowa przy zadaniowym czasie pracy

### ***Pracownik jest zatrudniony w charakterze przedstawiciela handlowego i świadczy pracę w zadaniowym czasie pracy. Czy wyjazdy tego pracownika do klientów i kontrahentów z innych miast należy traktować jako podróże służbowe?***

Dla przedstawiciela handlowego miejscem wykonywania pracy może być albo siedziba zakładu pracy, albo inne wskazane w umowie o pracę miejsce (np. placówka terenowa pracodawcy lub obszar powiatu czy województwa). W przypadku gdy w umowie o pracę przedstawiciela handlowego jest wskazane stałe miejsce wykonywania pracy – np. siedziba pracodawcy, to każdy wyjazd poza miejscowość, w której znajduje się to stałe miejsce pracy, należy traktować jako typową podróż służbową.

Natomiast przy określeniu przedstawicielowi handlowemu w umowie o pracę ruchomego miejsca pracy (np. województwa), przemieszczanie się pracownika między różnymi miejscami świadczenia pracy należy traktować już jako zwyczajne wykonywanie podstawowych obowiązków pracowniczych (a nie jako podróż służbową).

## Zwrot opłat za parkingi

***Pracownik został wysłany przez pracodawcę w podróż służbową na terenie kraju. Świadczenia, jakie przysługują pracownikowi z tytułu podróży służbowej, są określone w zakładowym regulaminie wynagradzania. W regulaminie***

***tym stwierdza się, że pracownikowi podróżującemu samochodem prywatnym przysługuje zwrot kosztów przejazdu w wysokości stanowiącej iloczyn przejechanych kilometrów przez stawkę za jeden kilometr przebiegu. Czy w związku z takim zapisem pracodawca powinien zwrócić pracownikowi równowartość poniesionych opłat za parkingi?***

Jak wynika z praktyki, nie zawsze wyliczona tzw. kilometrówka stanowi dla pracownika rekompensatę wszystkich poniesionych przez niego kosztów. Tak będzie właśnie w sytuacji, gdy w związku z podróżą służbową pracownik musiał ponieść inne koszty, ściśle związane z tą podróżą (dotyczy to np. opłat parkingowych). Przy czym wydatki te powinny być uzasadnione, gdyż wydatki niecelowe nie obciążają pracodawcy.

Pracownikowi przysługuje zwrot udokumentowanych wydatków, określonych przez pracodawcę odpowiednio do uzasadnionych potrzeb, pracodawca powinien więc zwrócić pracownikowi równowartość poniesionych opłat za parkingi w podróży służbowej.

## Czas pracy pracownika w podróży służbowej

***Kilku pracowników spółki przebywało w sobotę i niedzielę w zagranicznej podróży służbowej. Jeden z tych pracowników (zatrudniony w charakterze kadrowego) miał za zadanie m.in. przewóz pozostałych pracowników. Czy w tej sytuacji należy potraktować tego pracownika jako kierowcę i wliczyć do jego czasu pracy przejazd i wykonywanie pracy?***

Zasadniczo w czasie podróży służbowej czas przejazdu pracownika do miejsca oddelegowania i z powrotem nie jest czasem pracy i dlatego za taki czas nie przysługuje pracownikowi dodatkowe wynagrodzenie. Wyjątek stanowią jedynie dojazdy, które odbywają się w czasie normalnych godzin pracy pracownika. Czas dojazdów w godzinach pracy jest bowiem czasem pracy pracownika, za który pracownik ma prawo do wynagrodzenia. Jeżeli jednak celem podróży służbowej jest przewóz pracowników i pracownikowi umysłowemu zlecono – poza godzinami jego normalnej pracy – dodatkowe obowiązki kierowcy, czas przejazdu w tej sytuacji stanowi jednocześnie czas pracy tego pracownika (por. wyrok Sądu Najwyższego z 4 kwietnia 1979 r., sygn. akt I PRN 30/79; OSNC 1979/10/202).

## Stażysta zatrudniony w jednostce samorządowej

***Czy stażystę zatrudnionemu w jednostce samorządowej należy zwrócić koszty związane z podróżą służbową?***

Stażystą jest osoba, która zarejestrowała się w urzędzie pracy jako bezrobotna i umowę stażową podejmuje z inicjatywy powiatowego urzędu pracy, nie wiąże jej jednak z pracodawcą umowa o pracę. A zatem stażysta nie jest pracownikiem w rozumieniu Kodeksu pracy. Z tego względu, mimo że wykonuje obowiązki na rzecz pracodawcy, stażystę nie przysługują z tego tytułu przywileje pracownicze.

Pracodawca nie ma obowiązku zwrotu stażycie kosztów podróży służbowej, jednak taką możliwość może przewidywać umowa stażowa.

Jeżeli jednym z obowiązków stażysty mają być częste wyjazdy, to informacja o tym powinna być częścią umowy stażowej. Inaczej każde polecenie wyjazdu służbowego wymaga zgody starosty.

## Magazynier w podróży

***Pracownik zatrudniony w naszej firmie jako magazynier pracuje od 8.00 do 16.00. Zaszła potrzeba wysłania tego pracownika w podróż służbową – miał za zadanie dostarczenie towaru kilku odbiorcom (do sklepów oddalonych o kilkaset kilometrów od naszej firmy). Pracownik wyjechał 28 lutego br. o 3.00 w nocy, a cała obsługa sklepów i dojazdy do nich trwały od 6.00 do 18.00. Jakie pracownikowi należą się świadczenia z tytułu odbytej podróży służbowej?***

Zakładamy, że pracownik odbył podróż służbową w towarzystwie kierowcy. W takiej sytuacji magazynierowi nie wlicza się do czasu pracy czasu dojazdu do miejsca oddelegowania oraz powrotu, gdyż w tym okresie nie wykonywał on pracy. Pracę rozpoczął o 6.00, zakończył zaś o 18.00. Przejazdy między poszczególnymi sklepami należy uznać za wykonywanie czynności pracowniczych. Z powyższego wynika, że magazynier w tym dniu pracował 12 godzin, czyli 4 godziny ponadwymiarowo. Pracownikowi za te godziny pracy przysługuje wynagrodzenie za godziny nadliczbowe, a niezależnie od tego – stosowna dieta, określona w przepisach rozporządzenia o podróżach krajowych.

## Wydatki nieakceptowane przez pracodawcę

***Pracodawca w umowie o pracę z pracownikiem zobowiązał się do zwrotu kosztów z tytułu odbywanych przez pracownika podróży służbowych. W umowie o pracę, oprócz regulacji dotyczących zwrotu kosztów przejazdów i noclegów oraz wypłaty diet, jest także zawarty zapis o zwrocie innych wydatków, jeżeli ich poniesienie jest uzasadnione. Czy w związku z takim zapisem pracodawca ma obowiązek pokryć wszystkie koszty poniesione przez pracownika w trakcie podróży służbowej, nawet jeżeli uważa, że część z nich nie była konieczna?***

Pracodawca nie ma takiego obowiązku. Podróż służbowa może wiązać się także z innymi wydatkami, które po udokumentowaniu powinny być pracownikowi zwrócone. Jednak o tym, czy dane wydatki podlegają zwrotowi, powinny rozstrzygać zakładowe przepisy płacowe określające kwestie rozliczania podróży służbowych pracowników bądź też stosowne zapisy zawarte w umowach o pracę.

W przeciwnym razie – decydujące znaczenie mają uzgodnienia poczynione z pracownikiem przed rozpoczęciem przez niego podróży służbowej.

Podkreślić należy, że wydatki, których poniesienie będzie uzasadnione przez pracownika w podróży służbowej, zależą przede wszystkim od celu tej podróży i rodzaju działalności pracodawcy. Pracownik zaś może podejmować różne próby osiągnięcia założonego celu.

Dlatego też pracodawca, który jest zainteresowany określonymi efektami takiej podróży, powinien w chwili delegowania pracownika w podróż służbową uwzględnić także konieczność ponoszenia innych wydatków. Jednocześnie, aby uniknąć sporów w kwestii zasadności poniesienia takich dodatkowych wydatków oraz wysokości kosztów z nimi związanych, pracodawca powinien uzgodnić tę kwestię z pracownikiem jeszcze przed rozpoczęciem przez niego podróży służbowej.

Jeżeli natomiast pracodawca nie dokona takich uzgodnień, a nie wynika to wprost z postanowień umowy o pracę lub innych przepisów, powinien liczyć się z tym, że to pracownik będzie dokonywał oceny zasadności poniesienia określonych wydatków. Przy czym oczywiście chodzi wyłącznie o wydatki uzasadnione, gdyż wydatki poniesione przez pracownika niecelowo nie podlegają w ogóle zwrotowi. Wydatki poniesione przez pracownika powinny być zawsze udokumentowane.

## Grzywna dla pracodawcy za nieprzestrzeganie czasu pracy

***Jakie sankcje grożą pracodawcy za naruszenie przepisów o czasie pracy w podróży służbowej?***

Konsekwencją nieprzestrzegania przez pracodawców obowiązującego pracowników czasu pracy, niezależnie od tego czy pracownik wykonuje pracę w jednym miejscu, czy też odbywa podróż służbową, są takie same. Kto bowiem, będąc pracodawcą lub działając w jego imieniu, narusza przepisy o czasie pracy – podlega karze grzywny (art. 281 k.p.).

Niezrealizowanie przez pracodawcę obowiązku przestrzegania określonych norm czasu pracy czy przysługujących pracownikom okresów odpoczynku jest wykroczeniem przeciwko prawom pracownika, zagrożonym karą grzywny.

Podobnie, jeżeli pracodawca nie wypłaca pracownikowi przysługującego mu wynagrodzenia za pracę lub innego świadczenia bądź wysokość tego wynagrodzenia lub świadczenia bezpodstawnie obniża – podlega karze grzywny (art. 282 k.p.).

## 2. Opodatkowanie

### Uprawnienia do ulgowych przejazdów

***Pracownicy spółki często podróżują służbowo. Z tego względu spółka wykupiła wszystkim pracownikom zatrudnionym w spółce w chwili zawierania umowy uprawnienia do przejazdów z 50-proc. ulgą w pociągach uruchamianych przez przewoźników grupy PKP. Dokumentem poświadczającym uprawnienie pracownika do ulgi jest imienna legitymacja wydawana przez spółkę. Wydanie legitymacji pracownikom jest odnotowane w imiennym rejestrze wraz z ich numerami i serią (na dziś dzień nie wszyscy pracownicy odebrali legitymacje). Możliwość wykupienia pracownikom uprawnień do ulgi na przejazdy jest przewidziana w regulaminie wynagradzania pracowników spółki. Czy w takiej sytuacji wartość wykupionych uprawnień do ulgowych przejazdów jest dla pracowników przychodem ze stosunku pracy, podlegającym opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych?***



Tak, dla pracowników, którzy odebrali legitymacje uprawniające tych pracowników do ulgowych przejazdów w pociągach, wartość otrzymanego świadczenia stanowi przychód ze stosunku pracy (art. 12 ust. 1 updof), podlegający opodatkowaniu w momencie jego otrzymania (na analogicznych zasadach, jak wynagrodzenie za pracę). Wynika to stąd, że pracownicy ci faktycznie otrzymali nieodpłatne świadczenia.

Przychodami są otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń (art. 11 ust. 1 updof). Z kolei za przychody ze stosunku pracy uważa się m.in. wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne oraz wartość pieniężną świadczeń w naturze bądź ich ekwiwalenty, bez względu na źródło finansowania tych wypłat i świadczeń, świadczenia pieniężne ponoszone za pracownika, jak również wartość innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych (art. 12 ust. 1 updof).

Przychodem pracownika w rozumieniu powołanego art. 11 ust. 1 updof jest wyłącznie wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń. Przy czym pojęcie „otrzymanych” świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń, o którym mowa w art. 11 ust. 1 updof, nie może być rozumiane inaczej niż w taki sposób, że podatnik (pracownik) faktycznie otrzymał te świadczenia.

Istotne jest, aby regulamin wynagradzania, zbiorowy układ pracy bądź umowa o pracę przewidywały wykupienie dla pracowników świadczeń tego rodzaju. W praktyce bowiem występują przypadki kwestionowania przez organy skarbowe możliwości zaliczania do kosztów uzyskania przychodu pracodawcy wartości nieodpłatnych świadczeń przekazywanych pracownikom.

## Koszty wyżywienia w podróży służbowej

***Pracownik w trakcie podróży służbowej na terenie kraju wykupił wyżywienie. Za tę usługę pracownik przedkłada fakturę, na której figuruje jako nabywca usługi gastronomicznej. Wartość tej faktury przekracza koszt diety, określonej w przepisach. Czy w takiej sytuacji różnica stanowi przychód pracownika, podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych?***

Tak, ponieważ dieta jest przeznaczona na pokrycie zwiększonych kosztów wyżywienia w czasie podróży służbowej i wynosi 23 zł za dobę podróży (§ 4 rozporządzenia o podróżach krajowych).

Wolne od podatku dochodowego od osób fizycznych są jedynie przychody otrzymywane przez pracowników z tytułu zwrotu kosztów związanych z podróżą służbową – do wysokości określonej w odrębnych ustawach lub w przepisach wydanych przez właściwego ministra (art. 21 ust. 1 pkt 16 updof). Nadwyżka w wysokości tych kosztów ponad kwotę zwolnioną podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym na takich samych zasadach, jak wynagrodzenie ze stosunku pracy. Dlatego też zwrot pracownikowi kosztów wyżywienia ponad kwotę 23 zł za dobę podróży służbowej na terenie kraju stanowi dla pracownika przychód podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym (art. 12 ust. 1 updof).

## Księgowanie podróży w księdze przychodów i rozchodów

**Przedsiębiorca prowadzi działalność gospodarczą w zakresie nauki języków obcych, rozlicza się na podstawie podatkowej księgi przychodów i rozchodów. Przedsiębiorca świadczy swoje usługi poza miejscem zamieszkania i siedzibą firmy ponad dwanaście godzin dziennie, przy czym traktuje swoje wyjazdy do zleceniodawcy jako podróż służbową. Czy przedsiębiorca wszystkie odbyte w trakcie miesiąca delegacje może zaksięgować zbiorczo na jednym dowodzie wewnętrznym i wpisać w koszty uzyskania przychodów raz w miesiącu?**

Ponosząc wydatki w związku z własnym wyjazdem służbowym, przedsiębiorca może zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów diety w wysokości przysługującej pracownikom na podstawie obowiązujących w tym zakresie przepisów.

W omawianym tutaj przypadku przemieszczanie się poza miejscowością podaną we wpisie do ewidencji działalności gospodarczej stanowi istotę działalności usług wykonywanych przez przedsiębiorcę. W takiej sytuacji nie można takich podróży uznać za podróże służbowe, ponieważ podróż służbowa ma miejsce wtedy, gdy łączy się z wykonywaniem określonego zadania poza miejscowością, w której znajduje się siedziba lub stałe miejsce pracy.

W związku z powyższym, podróżami służbowymi u osób prowadzących działalność gospodarczą są np. podróże odbywane do kontrahentów w celu omówienia warunków świadczonych usług, zawarcia umowy, uczestnictwa w targach, szkoleniach itp. I tylko w takich przypadkach przedsiębiorcom przysługują diety – do wysokości określonej w art. 23 ust. 1 pkt 52 updof.

Jeżeli przedsiębiorca odbywa rzeczywiste podróże służbowe, może dokonywać rozliczenia diet na dowodzie wewnętrznym zwanym „Rozliczenie delegacji służbowej”. Zapisów w podatkowej księdze przychodów i rozchodów należy dokonywać jeden raz dziennie po zakończeniu dnia, nie później niż przed rozpoczęciem działalności w dniu następnym – z uwzględnieniem zasad określonych w art. 22 updof. Stanowi o tym § 14 ust. 2 pkt 5 oraz § 17 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z 26 sierpnia 2003 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (Dz.U. Nr 152, poz. 1475 z późn.zm.).

## Należności za czas podróży członka zarządu

**Podatnik otrzymuje wynagrodzenie z tytułu pełnienia funkcji członka zarządu na podstawie umowy zlecenia zawartej ze spółdzielnią mieszkaniową. Przy wypełnianiu tej funkcji podatnik korzysta z prywatnego samochodu osobowego. Czy w takim przypadku podlega opodatkowaniu otrzymany przez tę osobę zwrot należności z tytułu odbytej własnym samochodem podróży w celach służbowych?**

Nie, ponieważ diety i inne należności otrzymane przez osobę niebędącą pracownikiem za czas podróży odbytej samochodem osobowym w celu realizacji powierzonych zadań na podstawie zawartej umowy zlecenia są zwolnione od podatku – do wysokości limitów określonych w obu rozporządzeniach o podróżach służbowych i w rozporządzeniu o stawkach (art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. b updof).



Zwolnienie to ma zastosowanie, jeżeli otrzymane świadczenia nie zostały zaliczone do kosztów uzyskania przychodów zleceniobiorcy i zostały poniesione w celu osiągnięcia przychodów zleceniodawcy.

Co istotne – kwestie ewentualnych uprawnień do diet, podobnie jak i do zwrotu np. kosztów podróży bądź noclegów członków władz statutowych osoby prawnej niebędących jej pracownikami, należy rozpatrywać na tle przepisów bądź postanowień regulaminów i statutów określających prawa i obowiązki tych osób. Jeżeli postanowienia regulaminów i statutów przewidują zwrot należności z tytułu podróży osób niebędących pracownikami pozostających w związku z realizacją zadań osoby prawnej, to powinny one również określać ich zakres i warunki refundowania tych należności.

## Rozliczenie zleceniobiorcy

***Czy korzystają ze zwolnienia od podatku kwoty wydatków na posiłki, mieszczące się w limitach obowiązujących diet, oraz koszty zakwaterowania zleceniobiorców współpracujących z firmą poza jej siedzibą oraz poza miejscem zamieszkania tych osób? Czy wydatki te, poniesione w celu uzyskania przychodu, stanowią koszty uzyskania przychodów zleceniodawcy?***

Wprawdzie przepisy odnoszące się do podróży służbowych nie dotyczą osób niebędących pracownikami, jednak art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. b w związku z art. 21 ust. 13 updog przewiduje zwolnienie od podatku wypłaconych zleceniobiorcom diet i innych należności za czas podróży – do wysokości określonej w obu rozporządzeniach o podróżach służbowych oraz w rozporządzeniu o stawkach.

Zleceniobiorcy, z którego usług (na podstawie umowy cywilnoprawnej) korzysta pracodawca spoza sfery budżetowej, mogą być wypłacone z tytułu zwrotu kosztów podróży kwoty wyższe niż wynikające z przepisów, ale wtedy nadwyżka ponad określone limity będzie stanowiła dla zleceniobiorcy przychód podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym.

Wydatki z tytułu umów zlecenia czy umów o dzieło mogą być kosztem uzyskania przychodów, o ile spełniają ogólny warunek określony w art. 22 ust. 1 updog i art. 15 ust. 1 updog, czyli że wydatki z tego tytułu były poniesione w celu uzyskania przychodów, zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów i nie są wymienione w przepisach jako nie stanowiące kosztów podatkowych. Przy czym, aby wynagrodzenia z tych tytułów mogły być kosztem spółki, muszą zostać wypłacone.

## Zwrot kosztów delegacji wykonawcy dzieła

***Spółka handlowa zawarła umowę o dzieło z osobą niebędącą pracownikiem spółki. W umowie zawarto postanowienia, że spółka oprócz wynagrodzenia należnego wykonawcy dzieła zwraca również tej osobie koszty delegacji (diety i ryczałty za noclegi). Koszty te są związane z przychodami spółki. Czy wypłacony wykonawcy dzieła zwrot kosztów delegacji jest dla spółki kosztem podatkowym?***

Spółka może zaliczyć w ciężar kosztów uzyskania przychodów prawidłowo udokumentowane wydatki na zwrot kosztów delegacji, wypłaconych – zgodnie z odrębnymi przepisami – osobie świadczącej usługi spółce na podstawie umowy o dzieło, o ile wykaże, że pozostają one w związku przyczynowo-skutkowym z osiąganymi przez spółkę przychodami.

Zgodnie z art. 15 ust. 1 updop, kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów, zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1 tejże ustawy. Przepisy nie zawierają wykazu wydatków, które przesądzają o ich zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów.

**Za koszty uzyskania przychodów można jednak uznać jedynie te wydatki związane z prowadzoną działalnością, które łącznie spełniają następujące warunki:**

- pozostają w związku przyczynowo-skutkowym z przychodami,
- nie zostały wymienione w treści art. 16 ust. 1 updop,
- ich poniesienie zostało prawidłowo udokumentowane.

Zasadniczo należy przyjąć, że kosztami uzyskania przychodów są wszelkie racjonalnie i gospodarczo uzasadnione wydatki związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, których celem jest osiągnięcie, zabezpieczenie i zachowanie źródła przychodów. Aby wydatek mógł zostać zaliczony do kosztów podatkowych, należy zatem ocenić jego związek z prowadzoną działalnością gospodarczą oraz możliwość osiągnięcia przychodu (a także – zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów). Z oceny tego związku powinno wynikać, że poniesiony wydatek obiektywnie może przyczynić się do osiągnięcia przychodu, jego zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów – w okresie ponoszenia kosztów lub w przyszłości. W takim ujęciu kosztami będą zarówno koszty pozostające w bezpośrednim związku z uzyskanymi przychodami, jak i pozostające z przychodami w związku pośrednim. Stanowisko to potwierdza orzecznictwo sądowo-administracyjne.

## Rozliczanie delegacji zagranicznej

***Pracownik spółki z o.o. przebywał w zagranicznej podróży służbowej. Pracownik przed wyjazdem nie pobrał zaliczki, należności w kraju i za granicą regulował własnymi walutami, z delegacji zaś rozliczył się w dniu następnym po powrocie. Z jakiego dnia należy przyjąć kurs przeliczenia odbytej delegacji?***

Zgodnie z zasadą obowiązującą od 1 stycznia 2007 r., koszty poniesione w walutach obcych przelicza się na złote według kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień poniesienia kosztu (art. 15 ust. 1 updop i odpowiednio – art. 22 ust. 1 updof).

W przypadku rozliczania delegacji w walucie wymiennej, w sytuacji gdy nie wypłacono zaliczki, należy przyjąć kurs z dnia poprzedzającego dzień rozliczenia kosztów podróży służbowej (delegacji).

Warto podkreślić, że zgodnie z zasadą obowiązującą od 1 stycznia 2007 r., dodatnie różnice kursowe zwiększają przychody, a ujemne różnice kursowe powiększają koszty uzyskania przychodów spółki.

## Ubezpieczenie pracownika w podróży

***Pracownik został oddelegowany w zagraniczną podróż służbową. Pracodawca ubezpieczył tego pracownika od następstw nieszczęśliwych wypadków. Czy takie ubezpieczenie pracownika na okres oddelegowania go na służbowy wyjazd zagraniczny podlega zwolnieniu od podatku dochodowego od osób fizycznych na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 16 updof jako „inna należność”? Czy składki płacone przez pracodawcę za ubezpieczenie pracownika w zagranicznej podróży służbowej są kosztem uzyskania przychodu dla jednostki?***

Opłacanie przez pracodawcę składek na ubezpieczenia pracownika od następstw nieszczęśliwych wypadków jest świadczeniem pieniężnym ponoszonym za pracownika i tym samym stanowi przychód pracownika.

W ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych nie ma przepisów pozwalających wyłączyć zapłacone za pracownika składki na ubezpieczenie od nieszczęśliwych wypadków z przychodów podlegających opodatkowaniu (wyłączenia takie są enumeratywnie wymienione w art. 21 ust. 1 updof).

Podkreślić należy, że pracodawca nie ma obowiązku opłacania składek z tytułu ubezpieczenia od następstw nieszczęśliwych wypadków pracowników wyjeżdżających w podróż służbową. W przypadku jednak gdy pracodawca podejmie decyzję o takim ubezpieczeniu, wówczas równowartość zapłaconych składek na to ubezpieczenie będzie przychodem pracownika ze stosunku pracy, podlegającym opodatkowaniu na podstawie art. 12 ust. 1 updof. Pracodawca zaś nie będzie mógł zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów opłaconej składki, chyba że ubezpieczenie to będzie spełniało kryteria określone w art. 16 ust. 1 pkt 59 updop.

Prawdopodobnie wątpliwość dotycząca zaliczenia do przychodów pracownika wartości zapłaconych przez pracodawcę składek na ubezpieczenie wynika z brzmienia art. 16 ust. 1 pkt 59 updop. Otóż nie uważa się za koszty uzyskania przychodów składki opłaconych przez pracodawcę z tytułu zawartych lub odnowionych umów ubezpieczenia na rzecz pracowników, z wyjątkiem umów dotyczących ryzyka grup 1, 3 i 5 działu I oraz grup 1 i 2 działu II wymienionych w załączniku do ustawy z 22 maja 2003 r. o działalności ubezpieczeniowej (Dz.U. Nr 124, poz. 1151 z późn.zm.), jeżeli uprawnionym do otrzymania świadczenia nie jest pracodawca i umowa ubezpieczenia w okresie pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym ją zawarł lub odnowiono, wyklucza:

- a) wypłatę kwoty stanowiącej wartość odstąpienia od umowy,
- b) możliwość zaciągania zobowiązań pod zastaw praw wynikających z umowy,
- c) wypłatę z tytułu dożycia wieku oznaczonego w umowie.

W związku z powyższym, składki opłacane przez pracodawcę z tytułu zawartych lub odnowionych umów ubezpieczenia na rzecz pracowników zasadniczo podlegają wyłączeniu z kosztów uzyskania przychodów. Przepisy wskazują jednak tytuły ubezpieczeń, w których składki (przy zachowaniu wymienionych uwarunkowań) opłacone przez pracodawcę mogą być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów.

## Wykonywanie zadań poza miejscem świadczenia pracy

***Firma w 2008 r. wysłała swoich pracowników w podróż służbową poza granice Polski w celach związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą. Chodzi o spotkania z kontrahentami i klientami, udział w targach i konferencjach itp. Dla pracowników tych, mających miejsce zamieszkania na terytorium Polski i zatrudnionych na podstawie umowy o pracę, miejscem wykonywania pracy jest siedziba firmy. Czas trwania podróży służbowych tych pracowników jest różny i przeważnie wynosi od jednego dnia do trzech tygodni (niekiedy podróże te powtarzają się kilka razy w roku). Pracownicy otrzymują diety i inne należności z tytułu podróży służbowej. Czy pracodawca prawidłowo, tj. zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 20 updof, potrąca zaliczki na podatek dochodowy od dochodów z tytułu diet wypłacanych tym pracownikom?***

Pracownicy firmy na polecenie pracodawcy odbywają zagraniczne podróże służbowe, a zatem w tym przypadku powinno mieć zastosowanie zwolnienie od podatku, określone w przepisie art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. a updof, dotyczące zagranicznej podróży służbowej pracownika (zob. art. 21 ust. 15 updof). O fakcie podróży służbowej oraz o należnych z tytułu jej odbywania należnościach (dietach, kosztach podróży) decyduje to, że określone zadanie w ramach świadczonej pracy wykonywane jest poza miejscem ustalonym w umowie o pracę jako miejsce jej wykonywania.

Według przepisu art. 21 ust. 1 pkt 16 updof, wolne od podatku dochodowego są przychody pracowników z tytułu diet i innych należności za czas podróży służbowej – do wysokości określonej w odrębnych przepisach wydawanych przez właściwego ministra. Jak wynika z powołanego przepisu, otrzymywane przez pracownika określone świadczenia (przychody) są wolne od podatku dochodowego w sytuacji, gdy ich wypłata nastąpiła w związku z podróżą służbową i za czas tej podróży.

Inaczej jest w przypadku, gdy pracownicy udają się do ustalonego miejsca wykonywania pracy – nie odbywają wtedy podróży służbowej, a otrzymane przez nich dodatkowe wynagrodzenie nie stanowi wypłat wolnych od opodatkowania na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 16 updof. Natomiast w sytuacji gdyby pracownik przebywał czasowo za granicą i uzyskiwał dochody ze stosunku pracy, wówczas zastosowanie miałyby zwolnienie podatkowe uregulowane w art. 21 ust. 1 pkt 20 updof.

Zgodnie z brzmieniem tego przepisu, obowiązującym od 1 stycznia 2007 r., wolna od podatku jest część przychodów osób, mających miejsce zamieszkania na terytorium RP, przebywających czasowo za granicą i uzyskujących dochody ze stosunku pracy, za każdy dzień pobytu za granicą, w którym podatnik pozostawał w stosunku pracy, w kwocie odpowiadającej 30% diety, określonej w przepisach rozporządzenia o podróżach zagranicznych, z zastrzeżeniem art. 21 ust. 15 updof.

**Zwolnienie określone w art. 21 ust. 1 pkt 20 updof nie ma zastosowania do wynagrodzenia:**

- pracownika odbywającego podróż służbową poza granicami RP,
- pracownika w związku z jego pobytem poza granicami RP w celu udziału w konflikcie zbrojnym lub dla wzmocnienia sił państwa albo państw sojusznicych, misji pokojowej, akcji zapobieżenia aktom terroryzmu lub ich skutkom,

- a także w związku z pełnieniem funkcji obserwatora w misjach pokojowych organizacji międzynarodowych i sił wielonarodowych, o ile otrzymuje świadczenia zwolnione od podatku na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 83 updof,
- uzyskiwanego przez członka służby zagranicznej.

## Wydatki właściciela firmy na hotel

***Prowadzę działalność gospodarczą i jako właściciel firmy ponoszę wydatki związane z podróżami do celów wykonywanej przeze mnie działalności gospodarczej. Czy mogę uznać za koszty uzyskania przychodów wydatki na hotel, poniesione podczas takiej podróży? Wydatki te są udokumentowane fakturami.***

Tak. W związku z podróżami służbowymi osoby prowadzącej działalność gospodarczą, kosztami uzyskania przychodów w wysokości faktycznie poniesionej w podróży są wydatki związane z noclegiem (np. w hotelu), prawidłowo udokumentowane przez przedsiębiorcę – na podstawie faktur wystawionych przez podmioty świadczące usługi w tym zakresie.

# VIII. Uregulowania szczególne – pracownicy budowlani

Odrębne przepisy regulują kwestie związane z podróżami służbowymi pracowników budowlanych. Z uwagi na ich specyfikę warto je tutaj pokrótce omówić.

Zasady wynagradzania pracowników z branży budowlanej skierowanych do pracy za granicą są uregulowane przepisami uchwały nr 71 Rady Ministrów z 3 maja 1989 r. w sprawie zasad wynagradzania oraz przyznawania innych świadczeń związanych z pracą pracownikom skierowanym do pracy za granicą w celu realizacji budownictwa eksportowego i usług eksportowych (M.P. Nr 14, poz. 106); dalej: uchwała.

**Przepisy tej uchwały stosuje się do pracowników – obywateli polskich skierowanych do pracy za granicą, w celu realizacji kontraktów eksportowych obejmujących:**

- wykonanie przez stronę polską części lub całości robót budowlano-montażowych, projektowych, transportowych oraz kompletnych obiektów i prac z zakresu nadzoru przy wykonywaniu funkcji eksportera, generalnego wykonawcy lub generalnego dostawcy, a także innych prac związanych z realizacją kontraktów,
- wykonanie usług technicznych, naukowych i innych.

## 1. Pracownik budowlany skierowany za granicę

Pracownikowi skierowanemu do pracy za granicą w celu realizacji budownictwa eksportowego przysługuje bezpłatne zakwaterowanie lub ryczałt hotelowy w wysokości 70% limitu hotelowego ustalonego dla danego kraju, do którego został skierowany, zgodnie z przepisami rozporządzenia o podróżach zagranicznych.

Warunki zakwaterowania takiego pracownika powinny odpowiadać co najmniej wymaganiom bytowym i socjalnym obowiązującym w Polsce przy zakwaterowaniu w hotelach pracowniczych – z uwzględnieniem potrzeb wynikających z warunków klimatycznych kraju zatrudnienia za granicą.

Pracownikom uprawnionym do świadczeń określonych w uchwale przysługuje, w czasie zatrudnienia za granicą, miesięczne lub godzinowe wynagrodzenie walutowe w wysokości uzależnionej od zajmowanego stanowiska pracy i przyznanej



kategorii zaszeregowania, określone zgodnie z ustaloną dla danego kraju tabelą stawek wynagrodzenia walutowego.

**Tabelę miesięcznych lub godzinowych stawek wynagrodzenia walutowego dla danego kraju ustala jednostka kierująca, w uzgodnieniu z eksporterem, w walucie określonej dla danego kraju, w ramach środków dewizowych na wynagrodzenia, zabezpieczonych do realizacji kontraktu.**

Najniższe miesięczne i godzinowe stawki wynagrodzenia walutowego są określone w załączniku do zarządzenia nr 48 Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z 30 czerwca 1989 r. w sprawie określenia najniższych i najwyższych miesięcznych i godzinowych stawek wynagrodzenia walutowego dla pracowników skierowanych do pracy za granicą (Dz.Urz. MPiPS Nr 4, poz. 10 ze zm.).

Natomiast najwyższe stawki wynagrodzeń walutowych finansowanych częściowo lub całkowicie z budżetu państwa nie mogą przekraczać 40% najniższej stawki dla danego kraju określonej w powyższym załączniku.

Z ustalonego dla pracownika miesięcznego lub godzinowego wynagrodzenia walutowego jednostka kierująca może wydzielić część ruchomą tego wynagrodzenia, przeznaczoną na premię – wypłacaną za prawidłową i terminową realizację kontraktu. Wysokość, tryb i zasady wypłacania premii ustala jednostka kierująca.

Jednostka kierująca określa również formy wynagradzania stosownie do potrzeb realizowanej budowy (usługi) eksportowej.

**Podatki z tytułu przychodów z pracy oraz opłaty pobytowe nakładane przez władze kraju zatrudnienia pracownika za granicą ponoszone są przez jednostkę kierującą, chyba że pokrywa je kontrahent zagraniczny.**

## 2. Podróż pracownika na terenie kraju świadczenia pracy

Pracownicy skierowani do pracy za granicą w celu realizacji budownictwa eksportowego i usług eksportowych mogą być również delegowani w podróż służbową na terenie kraju, w którym świadczą pracę. Polecenie odbycia takiej podróży służbowej wydaje kierownik budowy (usługi) w generalnym wykonawstwie w granicach przewidzianych na ten cel środków w preliminarzu wydatków dewizowych.

**Pracownikowi zatrudnionemu na budowie (przy realizacji usługi) o stałej lokalizacji miejsca wykonywania pracy, delegowanemu w podróż służbową poza teren budowy (usługi) do innej miejscowości w kraju zatrudnienia za granicą w celu załatwienia spraw związanych z realizacją budowy (usługi), przysługują niezależnie od wynagrodzenia:**

- bezpłatny przejazd lub zwrot kosztów przejazdu,
- diety w wysokości 50% stawki dziennej diety ustalonej na dany kraj; przy czym diety nie przysługują pracownikom zatrudnionym przy realizacji budów (usług) zlokalizowanych w różnych miejscowościach oraz pracownikom przeniesionym do pracy na budowie (usłudze) eksportowej realizowanej w innej miejscowości,



- bezpłatne zakwaterowanie lub pokrycie kosztów noclegu – według zasad obowiązujących przy podróżach służbowych poza granicami kraju.

**W zakresie pokrywania kosztów podróży służbowych, odbywanych na terenie kraju zatrudnienia za granicą, stosuje się odpowiednio przepisy rozporządzenia o podróżach zagranicznych.**

## 3. Podróż pracownika z zagranicy do Polski

Inne uregulowania obowiązują w przypadku podróży służbowych takich pracowników do Polski.

**Otóż pracownikowi nie przysługują wynagrodzenie walutowe i dodatki walutowe, w tym również diety, zwrot kosztów przejazdów czy bezpłatne zakwaterowanie lub pokrycie kosztów noclegów (o których była mowa wcześniej) w następujących sytuacjach:**

- za czas pobytu w Polsce w związku z podróżą służbową,
- w czasie pobytu w Polsce w związku z niezdolnością do pracy wskutek choroby lub odosobnienia spowodowanego chorobą zakaźną,
- w czasie pobytu w Polsce i za czas podróży do Polski i z powrotem w związku ze zwolnieniem od pracy w razie ciężkiego wypadku losowego lub klęski żywiołowej, zwolnieniem od pracy w wypadkach określonych w przepisach ogólnie obowiązujących w Polsce, a także w czasie udzielonych pracownikowi dni wolnych od pracy po zakończeniu pracy za granicą,
- za czas zwolnienia od pracy udzielonego na czas podróży do Polski w razie korzystania z bezpłatnego przejazdu w celu odwiedzenia rodziny za każde sześć miesięcy przepracowanych za granicą,
- za czas podróży poprzedzającej dzień rozpoczęcia pracy za granicą oraz następującej po dniu zakończenia pracy za granicą.

**W opisanych przypadkach, z wyjątkiem:**

- czasu pobytu w Polsce w związku z niezdolnością do pracy wskutek choroby lub odosobnienia spowodowanego chorobą zakaźną,
- czasu podróży do Polski i z powrotem w związku ze zwolnieniem od pracy w razie ciężkiego wypadku losowego lub klęski żywiołowej, zwolnieniem od pracy w wypadkach określonych w przepisach ogólnie obowiązujących w Polsce, a także w czasie udzielonych pracownikowi dni wolnych od pracy po zakończeniu pracy za granicą

– pracownikowi przysługuje jedynie wynagrodzenie złotowe pobierane przez niego w macierzystym zakładzie pracy bezpośrednio przed skierowaniem do pracy za granicą, obliczone jak ekwiwalent za urlop wypoczynkowy.

# IX. Podstawy prawne

## Ustawy i akty wykonawcze powoływane w publikacji:

- Ustawa z 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy (j.t. Dz.U. z 1998 r. Nr 21, poz. 94 z późn.zm.); zwana k.p.
- Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (j.t. Dz.U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 z późn.zm.); zwana updof.
- Ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (j.t. Dz.U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 z późn.zm.); zwana updop.
- Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (j.t. Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 z późn.zm.).
- Ustawa z 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (j.t. Dz.U. z 2007 r. Nr 11, poz. 74 z późn.zm.).
- Ustawa z 22 maja 2003 r. o działalności ubezpieczeniowej (Dz.U. Nr 124, poz. 1151 z późn.zm.).
- Rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Społecznej z 19 grudnia 2002 r. w sprawie wysokości oraz warunków ustalania należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju (Dz.U. Nr 236, poz. 1990 z późn.zm.); zwane rozporządzeniem o podróżach krajowych.
- Rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Społecznej z 19 grudnia 2002 r. w sprawie wysokości oraz warunków ustalania należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej poza granicami kraju (Dz.U. Nr 236, poz. 1991 z późn.zm.); zwane rozporządzeniem o podróżach zagranicznych.
- Rozporządzenie Ministra Infrastruktury z 25 marca 2002 r. w sprawie warunków ustalania oraz sposobu dokonywania zwrotu kosztów używania do celów służbowych samochodów osobowych, motocykli i motorowerów niebędących własnością pracodawcy (Dz.U. Nr 27, poz. 271 z późn.zm.); zwane rozporządzeniem o stawkach.
- Rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe (Dz.U. Nr 161, poz. 1106 z późn.zm.); zwane rozporządzeniem składkowym.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z 26 sierpnia 2003 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (Dz.U. Nr 152, poz. 1475 z późn.zm.).

### **Uregulowania szczególne – pracownicy budowlani**

- Uchwała nr 71 Rady Ministrów z 3 maja 1989 r. w sprawie zasad wynagradzania oraz przyznawania innych świadczeń związanych z pracą pracownikom skierowanym do pracy za granicą w celu realizacji budownictwa eksportowego i usług eksportowych (M.P. Nr 14, poz. 106); zwana uchwałą.
- Zarządzenie nr 48 Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z 30 czerwca 1989 r. w sprawie określenia najniższych i najwyższych miesięcznych i godzinowych stawek wynagrodzenia walutowego dla pracowników skierowanych do pracy za granicą (Dz.Urz. MPiPS Nr 4, poz. 10 z późn.zm.).

# X. Załączniki

## – tabele i wzory

### 1. Tabele

**TABELA 1. Stawki maksymalne za 1 km przebiegu samochodu prywatnego użytkowanego do celów służbowych**

Stawki za 1 km przebiegu pojazdu		
Rodzaj pojazdu	Stawki obowiązujące od 14 listopada 2007 r.	Stawki obowiązujące od 1 marca 2004 r. do 13 listopada 2007 r.
Samochody osobowe o pojemności silnika do 900 cm <sup>3</sup>	0,5214 zł	0,4894 zł
Samochody osobowe o pojemności silnika powyżej 900 cm <sup>3</sup>	0,8358 zł	0,7846 zł
Motorocykle	0,2302 zł	0,2161 zł
Motorowery	0,1382 zł	0,1297 zł

**Podstawa prawna:** § 2 rozporządzenia Ministra Infrastruktury z 25 marca 2002 r. w sprawie warunków ustalania oraz sposobu dokonywania zwrotu kosztów używania do celów służbowych samochodów osobowych, motocykli i motorowerów niebędących własnością pracodawcy (Dz.U. Nr 27, poz. 271 z późn.zm.)

**TABELA 2. Miesięczne limity kilometrów w jazdach lokalnych**

Miesięczne limity kilometrów na jazdy lokalne						
1	2	3	4	5	6	7
Pojazd prywatny używany do celów służbowych	Wysokość limitów i okresy obowiązywania					
	Limit do 300 km (gmina lub miasto do 100 tys. mieszkańców)		Limit do 500 km (gmina lub miasto od 100 tys. do 500 tys. mieszkańców)		Limit do 700 km (gmina lub miasto powyżej 500 tys. mieszkańców)	
	Od 14 listopada 2007 r.	Od 1 marca 2004 r. do 13 listopada 2007 r.	Od 14 listopada 2007 r.	Od 1 marca 2004 r. do 13 listopada 2007 r.	Od 14 listopada 2007 r.	Od 1 marca 2004 r. do 13 listopada 2007 r.
Samochód osobowy o pojemności skokowej silnika do 900 cm <sup>3</sup>	156,42 zł	146,82 zł	260,70 zł	244,70 zł	364,98 zł	342,58 zł

1	2	3	4	5	6	7
Samochód osobowy o pojemności skokowej silnika powyżej 900 cm <sup>3</sup>	250,74 zł	235,38 zł	417,90 zł	392,30 zł	585,06 zł	549,22 zł
Motocykl	69,06 zł	64,83 zł	115,10 zł	108,05 zł	161,14 zł	151,27 zł
Motorower	41,46 zł	38,91 zł	69,10 zł	64,85 zł	96,74 zł	90,79 zł

**Podstawa prawna:** § 3 rozporządzenia Ministra Infrastruktury z 25 marca 2002 r. w sprawie warunków ustalania oraz sposobu dokonywania zwrotu kosztów używania do celów służbowych samochodów osobowych, motocykli i motorowerów niebędących własnością pracodawcy (Dz.U. Nr 27, poz. 271 z późn.zm.)

**TABELA 3. Stawki ryczałtowe za czas krajowej podróży służbowej (diety, ryczałty za dojazdy i za noclegi)**

Stawki ryczałtowe w podróżach krajowych		
Rodzaj należności	stawka od 1 stycznia 2007 r.	stawka od 1 stycznia do 31 grudnia 2006 r.
Dieta podróżna	22,00 zł	23,00 zł
Ryczałt za dojazdy (20% diety)	4,60 zł	4,40 zł
Ryczałt za noclegi (150% diety)	34,50 zł	33,00 zł

**Podstawa prawna:** § 4, 6 i 7 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Społecznej z 19 grudnia 2002 r. w sprawie wysokości oraz warunków ustalania należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju (Dz.U. Nr 236, poz. 1990 z późn.zm.)

**TABELA 4. Wysokość diet oraz limity na nocleg w hotelu w podróży zagranicznej (stawki obowiązujące od 1 stycznia 2006 r.)**

Wysokość diety za dobę podróży oraz limitu na nocleg w hotelu w podróży służbowej poza granicami kraju				
Lp.	Państwo	Waluta	Kwota diety	Kwota limitu na nocleg
1	2	3	4	5
1.	Afganistan	USD	41	100
2.	Albania	EUR	36	90
3.	Algieria	EUR	42	100
4.	Andora	jak w Hiszpanii		
5.	Angola	USD	51	150
6.	Arabia Saudyjska	USD	46	110
7.	Argentyna	USD	47	100
8.	Armenia	USD	41	80
9.	Australia	AUD	87	190
10.	Austria	EUR	45	100
11.	Azerbejdżan	USD	45	150
12.	Bangladesz	USD	40	120

INSTRUKCJA ROZLICZANIA PODRÓŻY SŁUŻBOWYCH

1	2	3	4	5
13.	Belgia	EUR	45	160
14.	Białoruś	USD	45	80
15.	Bośnia i Hercegowina	EUR	39	80
16.	Brazylia	USD	50	120
17.	Bułgaria	EUR	36	80
18.	Chile	USD	42	80
19.	Chiny	USD	46	110
20.	Chorwacja	EUR	36	100
21.	Cypr	EUR	33	70
22.	Czechy	EUR	33	80
23.	Dania	DKK	324	800
24.	Egipt	USD	49	110
25.	Ekwador	USD	44	110
26.	Estonia	EUR	39	90
27.	Etiopia	USD	49	95
28.	Finlandia	EUR	42	135
29.	Francja	EUR	45	120
30.	Grecja	EUR	45	104
31.	Gruzja	USD	44	150
32.	Hiszpania	EUR	48	120
33.	Indie	USD	42	110
34.	Indonezja	USD	42	110
35.	Irak	USD	60	120
36.	Iran	EUR	39	95
37.	Irlandia	EUR	45	146
38.	Islandia	EUR	36	80
39.	Izrael	USD	49	120
40.	Japonia	JPY	6900	22 000
41.	Jemen	USD	41	110
42.	Jordania	USD	38	70
43.	Kambodża	USD	42	100
44.	Kanada	CAD	67	160
45.	Kazachstan	EUR	39	100
46.	Kenia	USD	41	90
47.	Kirgistan	USD	41	100
48.	Kolumbia	USD	41	80
49.	Kongo, Demokratyczna Republika Konga	USD	51	140
50.	Korea Południowa	EUR	36	110
51.	Koreańska Republika Ludowo-Demokra- tyczna	EUR	36	160
52.	Kostaryka	USD	38	100
53.	Kuba	EUR	36	80
54.	Kuwejt	EUR	39	180
55.	Laos	USD	47	70
56.	Liban	USD	49	120
57.	Libia	EUR	39	80



1	2	3	4	5
58.	Liechtenstein	jak w Szwajcarii		
59.	Litwa	EUR	33	80
60.	Luksemburg	jak w Belgii		
61.	Łotwa	EUR	48	110
62.	Macedonia	EUR	33	70
63.	Malezja	USD	42	110
64.	Malta	EUR	42	140
65.	Maroko	EUR	36	80
66.	Meksyk	USD	40	80
67.	Mołdowa	USD	45	90
68.	Monako	jak we Francji		
69.	Mongolia	USD	47	100
70.	Niderlandy	EUR	42	120
71.	Niemcy	EUR	42	103
72.	Nigeria	USD	43	150
73.	Norwegia	NOK	401	1200
74.	Nowa Zelandia	USD	43	150
75.	Pakistan	USD	40	100
76.	Panama	USD	42	100
77.	Peru	USD	43	110
78.	Portugalia	EUR	48	85
79.	Republika Południowej Afryki	USD	45	100
80.	Rosja	USD	50	130
81.	Rumunia	EUR	36	70
82.	San Marino	jak we Włoszech		
83.	Senegal	EUR	33	80
84.	Serbia i Czarnogóra	EUR	36	62
85.	Singapur	USD	45	125
86.	Słowacja	EUR	33	70
87.	Słowenia	EUR	36	80
88.	Stany Zjednoczone Ameryki (USA) – w tym Nowy Jork i Waszyngton	USD	46	160 200
89.	Syria	USD	42	75
90.	Szwajcaria	CHF	78	160
91.	Szwecja	SEK	351	1200
92.	Tadżykistan	USD	47	120
93.	Tajlandia	USD	42	110
94.	Tanzania	USD	48	110
95.	Tunezja	USD	45	100
96.	Turcja	EUR	33	80
97.	Turkmenistan	USD	42	120
98.	Ukraina	USD	48	100
99.	Urugwaj	USD	48	80
100.	Uzbekistan	USD	47	150
101.	Wenezuela	USD	39	120
102.	Węgry	EUR	33	70

1	2	3	4	5
103.	Wielka Brytania	GBP	32	140
104.	Wietnam	USD	42	95
105.	Włochy	EUR	42	105
106.	Wybrzeże Kości Słoniowej	EUR	33	70
107.	Zimbabwe	USD	42	120
108.	Zjednoczone Emiraty Arabskie	USD	38	110
109.	Państwa inne niż wymienione w lp.1–108	USD	42	120

Przy podróżach do:

- Gibraltaru – dieta i limit hotelowy jak w Wielkiej Brytanii,
- Hongkongu – dieta wynosi 46 USD, a limit hotelowy 160 USD,
- Tajwanu – dieta wynosi 45 USD, a limit hotelowy 100 USD.

**Podstawa prawna:** załącznik do rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Społecznej z 19 grudnia 2002 r. w sprawie wysokości oraz warunków ustalania należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej poza granicami kraju (Dz.U. Nr 236, poz. 1991 z późn.zm.)

## 2. Wzory

WZÓR 1

### Umowa o używanie w celach służbowych samochodu osobowego przez pracownika

zawarta w dniu ..... w .....  
pomiędzy .....  
reprezentowanym(a) przez ..... zwanym(a) dalej Pracodawcą,  
a  
..... zatrudnionym(a) na stanowisku  
..... zwanym(a) dalej Pracownikiem,  
o treści następującej:

#### § 1

Na podstawie rozporządzenia Ministra Infrastruktury z 25 marca 2002 r. w sprawie warunków ustalania oraz sposobu dokonywania zwrotu kosztów używania do celów służbowych samochodów osobowych, motocykli i motorowerów niebędących własnością pracodawcy (Dz.U. Nr 27, poz. 271 z późn.zm.), zwanego dalej rozporządzeniem, Pracodawca upoważnia Pracownika do używania w celach służbowych samochodu osobowego marki .....  
o pojemności silnika ..... cm<sup>3</sup>, nr rejestracyjny .....,  
wjazdach lokalnych oraz zamiejscowych.

#### § 2

1. Pracodawca ustala limit wjazdach lokalnych w wysokości: .....

2. Z tytułu używania posiadanego samochodu w jazdach lokalnych Pracownikowi przysługuje ryczałt miesięczny w wysokości: ..... zł.
3. Ryczałt, o którym mowa w ust. 2, zmienia się wraz ze zmianą stawki za kilometr, określonej w rozporządzeniu.
4. Ryczałt, o którym mowa w ust. 2, wypłacany jest po zakończeniu danego miesiąca na podstawie oświadczenia Pracownika o używaniu samochodu w celach służbowych, spełniającego warunki określone w rozporządzeniu.
5. Kwotę ustalonego ryczałtu, o którym mowa w ust. 2, zmniejsza się o jedną dwudziestą drugą za każdy roboczy dzień nieobecności pracownika w miejscu pracy z powodu choroby, urlopu, podróży służbowej trwającej co najmniej 8 godzin lub innej nieobecności oraz za każdy dzień roboczy, w którym Pracownik nie dysponował pojazdem do celów służbowych.

### § 3

1. Zwrot kosztów podróży służbowych (jazd zamiejscowych) następować będzie na podstawie polecenia wyjazdu służbowego.
2. Wysokość zwrotu kosztów używania samochodu będzie ustalana jako iloczyn wykazanej w ewidencji przebiegu pojazdu liczby przejechanych kilometrów oraz obowiązującej stawki za jeden kilometr przebiegu.

### § 4

1. Umowa zastała zawarta na czas nieoznaczony.
2. Każdej ze Stron przysługuje wypowiedzenie niniejszej umowy z zachowaniem miesięcznego terminu wypowiedzenia, ze skutkiem na ostatni dzień miesiąca następującego po miesiącu, w którym umowa została wypowiedziana.

### § 5

1. W przypadku utracenia przez Pracownika samochodu, o którym mowa w § 1, umowa niniejsza ulega rozwiązaniu bez wypowiedzenia. O utracie samochodu Pracownik jest obowiązany zawiadomić Pracodawcę w terminie 3 dni od dnia utraty.
2. Jeżeli Pracownik wejdzie w posiadanie innego samochodu, może wystąpić do pracodawcy o zmianę niniejszej umowy. Zmiana następuje w formie pisemnego aneksu.

### § 6

W przypadku zmiany warunków pracy i płacy w sposób powodujący, że samochód nie będzie używany w celach służbowych, umowa niniejsza ulega rozwiązaniu z dniem zmiany warunków pracy i płacy.

### § 7

W sprawach nieuregulowanych w niniejszej umowie mają zastosowanie przepisy rozporządzenia oraz:

- 1) rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Społecznej z 19 grudnia 2002 r. w sprawie wysokości oraz warunków ustalania należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju (Dz.U. Nr 236, poz. 1990 z późn.zm.),
- 2) rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Społecznej z 19 grudnia 2002 r. w sprawie wysokości oraz warunków ustalania należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery

budżetowej z tytułu podróży służbowej poza granicami kraju (Dz.U. Nr 236, poz. 1991 z późn.zm.).

### § 8

Umowa została sporządzona w dwóch egzemplarzach, po jednej dla każdej ze Stron.

.....  
(podpis pracodawcy)

.....  
(podpis pracownika)

WZÓR 2

### Oświadczenie pracownika o używaniu samochodu w celach służbowych

.....  
(imię i nazwisko)

.....  
(miejsowość, data)

#### Oświadczenie

Niniejszym oświadczam, że od ..... do .....  
używałem(am) do celów służbowych samochodu osobowego marki .....  
..... o numerze rejestracyjnym .....  
o pojemności silnika ....., i przedkładam poniższe  
rozliczenie:

1. Przyznany ryczałt pieniężny na przejazdy lokalne:  
..... km × ..... zł za 1 km = ..... zł,
2. Potrącenia z kwoty ryczałtu z tytułu:
  - urlopu wypoczynkowego, okolicznościowego, bezpłatnego – ..... dni,
  - innej nieobecności w pracy – ..... dni,
  - dni, w których nie dysponowałem samochodem – ..... dni.
 Potrącenia: ..... dni × (..... × ..... zł) = ..... zł.
3. Należności z tytułu ryczałtu (1 – 2) = ..... zł.

Słownie: .....

.....  
(podpis pracownika)

**EWIDENCJA PRZEBIEGU POJAZDU**

Oznaczenie przedsiębiorcy (pieczęć)

.....  
*Nazwisko, imię i adres zamieszkania właściciela (użytkownika pojazdu)*

.....  
*Numer rejestracyjny pojazdu, marka i pojemność silnika*

Numer kolejny wpisu	Data wyjazdu	Opis trasy (skąd, dokąd)	Cel wyjazdu	Liczba faktycznie przejechanych kilometrów	Stawka za 1 km przebiegu (w zł)	Wartość

.....  
*(podpis pracodawcy)*

Uwagi

.....  
 .....  
 .....  
 .....  
 .....  
 .....  
 .....  
 .....  
 .....  
 .....  
 .....  
 .....

POLECENIE WYJAZDU SŁUŻBOWEGO		Nr
DLA:	STWIERDZENIE POBYTU SŁUŻBOWEGO	
NA CZAS: OD      DO		
DO:		
W CELU:		
ŚRODKI LOKOMOCJI:		
DATA/PODPIS ZLECAJĄCEGO WYJAZD:		

RACHUNEK KOSZTÓW PODRÓŻY						
DIETY		NAZWA WALUTY				
		PLN	EUR	USD		
CZAS POBYTU:						
OD .....						
GODZ. ....						
granica: .....						
DO .....						
GODZ. ....						
granica: .....						
DIETY:						
KRAJ	DNI				%	STAWKA
.....	.....				.....	.....
.....	.....				.....	.....
.....	.....				.....	.....
PRZEJAZDY						
Z .....						
do .....						
Z .....						
do .....						
RYCZAŁT NA NOCLEGI:						
RYCZAŁT NA PRZEJAZDY MIEJSCOWE:						
INNE WYDATKI:						
OGÓŁEM WYDATKOWANO:						
NA KOSZTY DELEGACJI						
OTRZYMANO Z KASY:						
DO WYPŁATY Z KASY:						
ZWROT DO KASY:				OGÓŁEM W PLN DO WYPŁATY		
KURS NBP z dnia .....						
Rachunek sprawdzono pod względem:		Niniejszy rachunek przedkładam				
merytorycznym oraz stwierdzono wykonanie po- lecenia służbo- wego	formalnym i rachunkowym	słownie .....		data i podpis		

*Oświadczam, iż zostałem(am) uprzedzony(a) o odpowiedzialności karnej z artykułu 271 Kodeksu karnego, oraz o odpowiedzialności służbowej za podawanie niezgodnych z prawdą danych o rozliczeniu kosztów krajowej/zagranicznej podróży służbowej.*

.....  
(data i podpis)



.....  
(miejsowość, data)

Pracownik:

Pracodawca:

### Wniosek o zwrot kosztów związanych z podróżą służbową

Na podstawie art. 77<sup>5</sup> Kodeksu pracy, w związku z podróżą służbową do .....  
....., odbywaną na polecenie Pracodawcy w dniach ..... r.,  
zwracam się z prośbą o zwrot kosztów związanych z podróżą w wysokości: .....

Na powyższą kwotę składają się:

- dieta: .....
- koszt przejazdów: .....
- koszt noclegów: .....
- koszt dojazdów środkami komunikacji miejscowej w miejscu wykonywania zadań służbowych: .....
- inne uzasadnione wydatki: .....

#### Uzasadnienie

(W tym miejscu powinien znaleźć się krótki opis odbytej przez pracownika podróży, jak również uzasadnienie poniesionych nieudokumentowanych wydatków, np.):

W dniu ..... doręczono mi pisemne polecenie wyjazdu służbowego do .....

W dniu następnym wyjechałem w podróż, korzystając z ..... Koszt biletu w jedną stronę wyniósł ..... Powierzone mi zadanie wykonywałem w dniach .....

W dniu ..... powróciłem do ..... pociągiem.

Koszt pobytu w hotelu przez ..... noce wynosił ....., natomiast ogólna suma kosztów dojazdów środkami komunikacji miejscowej w ..... wynosiła .....

Z uwagi na fakt, że przepisy układu zbiorowego pracy, regulaminu wynagradzania oraz umowa o pracę nie zawierają postanowień regulujących zwrot kosztów poniesionych w związku z podróżą służbową, wnoszę o pokrycie tych należności według przepisów rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Społecznej z 19 grudnia 2002 r. w sprawie wysokości oraz warunków ustalania należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju (Dz.U. Nr 236, poz. 1990 z późn.zm.).

Z poważaniem

.....  
(podpis pracownika)

Załączniki:

- polecenie wyjazdu służbowego, .....
- bilet kolejowy do .....
- bilet powrotny z .....
- rachunek za pobyt w hotelu .....
- bilety komunikacji miejskiej w .....