



Warszawa, dnia 18 marca 2021 r.

**RZECZPOSPOLITA POLSKA
MINISTER FINANSÓW,
FUNDUSZY I POLITYKI REGIONALNEJ**

DD3.056.20.2020

Pani

W związku z nadesłaną drogą elektroniczną w dniu 3 grudnia 2020 r. petycją dotyczącą zmian przepisów podatkowych w zakresie kosztów uzyskania przychodów pracodawcy oraz pracownika w podatku PIT, uprzejmie informuję.

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2020 r. poz. 1426, z późn. zm.), zwana „ustawą PIT”, przewiduje w art. 22 ust. 2 kwotowe koszty uzyskania przychodów ze stosunku służbowego, stosunku pracy, spółdzielczego stosunku pracy oraz pracy nakładczej, które:

- 1) wynoszą 250 zł miesięcznie, a za rok podatkowy łącznie nie więcej niż 3 000 zł – w przypadku gdy podatnik uzyskuje przychody z tytułu jednego stosunku służbowego, stosunku pracy, spółdzielczego stosunku pracy oraz pracy nakładczej;
- 2) nie mogą przekroczyć łącznie 4 500 zł za rok podatkowy – w przypadku gdy podatnik uzyskuje przychody równocześnie z tytułu więcej niż jednego stosunku służbowego, stosunku pracy, spółdzielczego stosunku pracy oraz pracy nakładczej;
- 3) wynoszą 300 zł miesięcznie, a za rok podatkowy łącznie nie więcej niż 3 600 zł – w przypadku gdy miejsce stałego lub czasowego zamieszkania podatnika jest położone poza miejscowością, w której znajduje się zakład pracy, i podatnik nie uzyskuje dodatku za rozłąkę;
- 4) nie mogą przekroczyć łącznie 5 400 zł za rok podatkowy – w przypadku gdy podatnik uzyskuje przychody równocześnie z tytułu więcej niż jednego stosunku służbowego, stosunku pracy, spółdzielczego stosunku pracy oraz pracy nakładczej, miejsce stałego lub czasowego zamieszkania podatnika jest położone poza miejscowością, w której znajduje się zakład pracy, i podatnik nie uzyskuje dodatku za rozłąkę.

Wysokość ww. kosztów uległa zasadniczej zmianie w związku z nowymi regulacjami zawartymi w ustawie z dnia 30 sierpnia 2019 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1835). Przepisy tej ustawy wprowadziły od dnia 1 października 2019 r. ponad dwukrotną podwyżkę kosztów uzyskania przychodów dla pracowników.

Jednocześnie, jeżeli roczne koszty uzyskania przychodów, o których mowa powyżej, są niższe od wydatków na dojazd do zakładu lub zakładów pracy środkami transportu autobusowego, kolejowego, promowego lub komunikacji miejskiej, w rocznym rozliczeniu podatku koszty te

mogą być przyjęte przez pracownika w wysokości wydatków faktycznie poniesionych, udokumentowanych wyłącznie imiennymi biletami okresowymi.

Zatem, gdy poniesione przez podatnika roczne koszty na dojazd do zakładu (zakładów) pracy, przekroczyły roczne koszty uzyskania przychodów, podatnik może odliczyć od przychodu ze stosunku pracy, faktycznie poniesione koszty dojazdu środkami komunikacji autobusowej, kolejowej, promowej lub miejskiej, udokumentowane wyłącznie imiennymi biletami okresowymi. Uprawnienie to wynika z art. 22 ust. 11 ustawy PIT.

Przepisy ustawy PIT nie przewidują uwzględniania w ramach omawianych kosztów uzyskania przychodów innych wydatków, w tym wskazanych w petycji kosztów zakupu paliwa, przeglądu lub naprawy pojazdu, czy noclegów w hotelu.

Należy wskazać, iż specyfika stosunku pracy i stosunków pokrewnych polega m.in. na tym, że za zorganizowanie miejsca pracy odpowiada pracodawca, który jest również obowiązany do ponoszenia wszelkich kosztów z tym związanych. Stąd też pracownik, aby wykonać obowiązki służbowe musi dojechać do wskazanego w umowie o pracę, miejsca pracy. Konsekwencją takiego założenia jest rozwiązanie przyjęte w ustawie PIT dotyczące kosztów uzyskania przychodów ze stosunku pracy i stosunków pokrewnych, gdzie podstawę stanowią kwotowe koszty miesięczne i roczne, a w niektórych przypadkach istnieje możliwość zastosowania kosztów faktycznie poniesionych na dojazd do pracy.

Jednocześnie, pragnę zauważyć, że zwolniona/zwolniony od podatku jest:

- ✓ wartość świadczeń ponoszonych przez pracodawcę z tytułu zakwaterowania pracowników, z zastrzeżeniem ust. 14 – do wysokości nieprzekraczającej miesięcznie kwoty 500 zł (art. 21 ust. 1 pkt 19 ustawy PIT),
- ✓ zwrot kosztów dojazdu pracownika do zakładu pracy, jeżeli obowiązek ponoszenia tych kosztów przez zakład pracy wynika wprost z przepisów innych ustaw (art. 21 ust. 1 pkt 112 ustawy PIT).

Zatem w przypadku otrzymania ww. świadczeń (w warunkach określonych w zwolnieniu przedmiotowym) pracownik nie zapłaci od tych dochodów podatku dochodowego.

Pracodawca może zakwalifikować do kosztów uzyskania przychodu wydatki poniesione na zakup biletów dla pracowników, o ile wypełnione są kryteria o których mowa w art. 22 ust. 1 ustawy PIT. Kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia ich źródła, o ile nie zostały wyłączone na podstawie art. 23 ustawy PIT.

Katalog kosztów uzyskania przychodów ma charakter otwarty, co oznacza, że pracodawca powinien dokonać oceny zasadności poniesionego wydatku pod kątem jego związku z osiągnięciem lub zachowaniem albo zabezpieczeniem źródła przychodu. Zatem, w przypadku zaistnienia bezpośredniego lub pośredniego związku (np. zwrot kosztu biletu dla pracownika wynika z układu zbiorowego lub regulaminu pracy), nie ma przeciwwskazań by poniesione wydatki stanowiły koszt uzyskania przychodu pracodawcy.

Jedynie w przypadku, gdy zakup przez pracodawcę biletów miesięcznych dla pracowników został sfinansowany z Zakładowego Funduszu Świadczeń Socjalnych, sam wydatek na ten cel nie stanowiłby kosztu uzyskania przychodów, ponieważ jest nim dokonany wcześniej odpis na ten Fundusz.

Zatem w sytuacji, w której pracodawca finansuje swoim pracownikom zakup biletów komunikacji, to zgodnie z omówionymi przepisami, ma prawo do odliczenia takiego zakupu.

Jednocześnie tego rodzaju świadczenie dla pracownika jest pewnego rodzaju ulgą, ponieważ nie ponosi on kosztem swojego majątku wydatku na zakup biletu, a jedynie zobowiązany jest do zapłaty podatku od świadczenia pracodawcy.

Dodatkowo uprzejmie informuję, że w przypadku prowadzenia działalności gospodarczej przez podatnika, kosztami są wszelkie racjonalnie i gospodarczo uzasadnione wydatki związane z tą działalnością, których celem jest osiągnięcie przychodów bądź też zabezpieczenie lub zachowanie tego źródła przychodów, o ile w myśl przepisów ustawy PIT nie podlegają wyłączeniu z tych kosztów. Przy czym związek przyczynowy między poniesieniem wydatku a osiągnięciem przychodu bądź zachowaniem lub zabezpieczeniem jego źródła należy oceniać indywidualnie w stosunku do każdego wydatku. Z oceny tego związku powinno wynikać, że poniesiony wydatek obiektywnie może przyczynić się do osiągnięcia przychodu bądź służyć zachowaniu lub zabezpieczeniu źródła przychodów.

W art. 23 ustawy PIT nie zawarto wyłączenia kosztów poniesionych na wynagrodzenia pracowników, kosztów utrzymania lokalu tj. opłata za najem lokalu, opłaty za wodę, ogrzewanie, prąd, kanalizację, wywóz odpadów, opłaty za łącze internetowe i usługi telefoniczne.

Co istotne, wydatki te mają bezpośredni związek z osiąganiem przychodów i zachowaniem lub zabezpieczeniem ich źródła, a możliwość ich kwalifikacji do kosztów uzyskania przychodów nie budziła dotąd wątpliwości podatników ani organów skarbowych.

Co więcej, kwota poniesionych kosztów uzyskania przychodu nie podlega limitowaniu w odniesieniu do jednego pracownika. W związku z tym, odliczeniu podlegają wszelkie koszty poniesione przez pracodawcę, o ile spełnione zostaną przesłanki wskazane w art. 22 ust. 1 ustawy PIT. Koszty uzyskania przychodów ujmowane są więc całościowo, nie zachodzi zatem potrzeba dzielenia ich przez liczbę zatrudnianych pracowników. Przykładowo, przytoczone w wystąpieniu opłaty sądowe nie zostały wyłączone na mocy art. 23 ustawy PIT, zatem o ile zachodzi faktyczny związek przyczynowo - skutkowy między poniesioną opłatą sądową, a osiągnięciem przychodu, nie ma przeciwwskazań, by wydatek ten zakwalifikować jako koszt.

Zaproponowany sposób rozliczenia kosztów uzyskania przychodu prowadziłyby do zwiększenia obowiązków pracodawcy np. przez szczegółowe wyliczanie kwoty kosztów przypadających na pracownika, czy też prowadzenie kolejnej, odrębnej ewidencji. Należy bowiem zauważyć, że wyliczony taką metodą koszt będzie różnił się dla każdego pracownika w zależności od zaistniałych w danym okresie rozliczeniowym czynników tj. korzystanie z telefonu służbowego, nieobecność pracownika spowodowana urlopem lub zwolnieniem lekarskim czy też stacjonarny bądź zdalny tryb pracy i wykorzystywane w związku z tym narzędzia.

Natomiast zgodnie z zasadą wyrażoną w art. 23 ust. 1 pkt 12 ustawy PIT, nie stanowi kosztu uzyskania przychodu podatek dochodowy oraz podatek od spadków i darowizn. Przyjęcie postulatu kwalifikowania zapłaconych podatków do kosztów uzyskania przychodu, prowadziłyby *de facto* do ich podwójnego odliczenia. Przykładowo opłacony podatek dochodowy zakwalifikowany do kosztów uzyskania przychodu miałby realny wpływ na obniżenie podstawy opodatkowania, a tym samym obniżenie samego podatku wykazywanego np. w zeznaniu rocznym. Następnie ten obniżony już podatek, po zapłaceniu, mógłby znów zostać zakwalifikowany do kosztów, a tym samym ponownie obniżyć podstawę opodatkowania. Taka konstrukcja sprzeczna jest z systemowymi zasadami prawa podatkowego.

Należy jednak wskazać, że w niektórych przypadkach podatnikowi przysługuje prawo do kwalifikowania podatku VAT jako kosztu uzyskania przychodu. Co do zasady, w myśl art. 23 ust. 1 pkt 43 ustawy PIT, nie uważa się za koszty uzyskania przychodów podatku od towarów i usług.

Jednakże koszt uzyskania przychodów może stanowić m.in. podatek naliczony jeżeli podatnik zwolniony jest od podatku od towarów i usług lub nabył towary i usługi w celu wytworzenia albo odprzedaży towarów lub świadczenia usług zwolnionych od podatku od towarów i usług, lub podatek naliczony w części, w której zgodnie z przepisami o podatku od towarów i usług podatnikowi nie przysługuje obniżenie kwoty lub zwrot różnicy podatku od towarów i usług - jeżeli naliczony podatek od towarów i usług nie powiększa wartości środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej.

Przykładowo więc w sytuacji w której pracodawca nie jest czynnym podatnikiem podatku od towarów i usług, ma on prawo ująć w swoich kosztach uzyskania przychodów także kwotę podatku VAT wykazaną na fakturze.

W związku z powyższym, uprzejmie informuję, iż aktualnie nie toczą się prace legislacyjne mające na celu wprowadzenie przedstawionych w petycji postulatów.

Z upoważnienia
Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej
Beata Karbownik
Zastępca Dyrektora
Departamentu Podatków Dochodowych
/podpisano kwalifikowanym podpisem elektronicznym/