INFOR EKSPERT
dwutygodnik MONITOR prawa pracy i ubezpieczeń nr 6(222) 15.03.2013
dodatek nr 3

Temat na życzenie

UWAGA!
Ważne zmiany od 1 marca br.

Marek Rotkiewicz – specjalista ds. zatrudnienia

PODRÓŻE SŁUŻBOWE PO ZMIANIE PRZEPISÓW OD 1 MARCA 2013 R.

1. Definicja podróży służbowej . . . 2
1.1. Polecenie wyjazdu . . . 2
1.2. Zadanie służbowe . . . 3
1.3. Wyjazd poza miejsce pracy . . . 4
1.4. Dla kierowców nieco inaczej . . . 5
2. Ograniczenie możliwości zlecania wyjazdów . . . 6
3. Treść polecenia wyjazdu . . . 8
4. Świadczenia wspólne dla delegacji krajowych i zagranicznych . . . 11
4.1. Zaliczka . . . 11
4.2. Środek transportu . . . 13
4.3. Inne wydatki . . . 14
5. Delegacje krajowe . . . 16
5.1. Dieta . . . 16
5.2 Koszty noclegu . . . 18
5.3. Przejazdy miejscowe . . . 19
6. Delegacje zagraniczne . . . 21
6.1. Dieta . . . 22
6.2. Noclegi . . . 24
6.3. Ryczałty na jazdy lokalne . . . 25
6.4. Koszty leczenia za granicą . . . 26
6.5. Przewóz bagażu . . . 27
7. Rozliczenie delegacji . . . 28

Podróże służbowe po zmianach przepisów od 1 marca 2013 r.

Od 1 marca 2013 r. zmieniły się zasady rozliczania podróży służbowych. W wyniku nowelizacji przepisów wzrosły kwoty diet krajowych oraz diet za podróże zagraniczne w poszczególnych państwach. Ponadto wprowadzono zasadę obniżania procentowego diety za podróże krajowe w przypadku zapewnienia pracownikowi posiłków, tj. śniadań, obiadów i kolacji.

W wyniku zmiany przepisów wprowadzone zostało jedno rozporządzenie o podróżach służbowych, które reguluje delegacje zarówno krajowe, jak i zagraniczne. Dotychczas obowiązywały dwa rozporządzenia, z których jedno dotyczyło podróży krajowych, a drugie zagranicznych. Nowe rozporządzenie ma zastosowanie zarówno do pracodawców sfery budżetowej, jak i pracodawców prywatnych, którzy nie ustalili innych zasad odbywania podróży służbowych w przepisach wewnętrznych.

1. Definicja podróży służbowej

Podróż służbowa polega na wykonywaniu na polecenie pracodawcy zadania służbowego poza miejscowością, w której znajduje się stałe miejsce pracy pracownika lub w której znajduje się siedziba pracodawcy *(art. 77^5 § 1 Kodeksu pracy)*. Jeżeli pracownikowi zostanie wypłacona dieta za wyjazd, który nie będzie podróżą służbową, to nie będzie to dieta w rozumieniu przepisów rozporządzenia o podróżach służbowych, a zatem nie będzie zwolniona z podatku dochodowego od osób fizycznych, a także z obowiązku naliczenia od jej kwoty składek ZUS.

Aby można było mówić o podróży służbowej, wyjazd musi spełniać następujące warunki:

- odbywać się na polecenie pracodawcy,
- jego celem musi być wykonanie zadania służbowego,
- miejsce wykonywania zadania służbowego musi się znajdować poza miejscowością, w której jest stałe miejsce pracy pracownika lub w której znajduje się siedziba pracodawcy.

1.1. Polecenie wyjazdu

Podróż służbowa odbywa się na polecenie pracodawcy, które najczęściej ma formę pisemną. Skoro podróż służbowa jest wyjazdem na polecenie pracodawcy, to pewne wyjazdy nie mogą zostać uznane za delegacje.

PRZYKŁAD *Pracodawca zawarł z pracownikiem porozumienie, na podstawie którego pracownik zgodził się przez okres 2 miesięcy świadczyć pracę w innej*

miejscowości, za co pracodawca przyznał mu dodatek miesięczny. W tym przypadku wyjazdy do tej miejscowości nie stanowią podróży służbowych. Pracownik, który zawiera z pracodawcą porozumienie dotyczące świadczenia przez pewien okres pracy w innym niż stałe miejscu, pozbawia się jednocześnie prawa do świadczeń z tytułu podróży służbowej. Sąd Najwyższy podkreślił to m.in. w wyroku z 20 lutego 2007 r. (II PK 165/06, OSNP 2008/7–8/97). W uzasadnieniu tego wyroku SN stwierdził, że z przepisów regulujących podróż służbową nie wynika zakaz delegowania pracownika do innej miejscowości, który nie ma charakteru podróży służbowej. W szczególności takim, niebędącym podróżą służbową, delegowaniem jest właśnie podjęcie się przez pracownika odbycia podróży połączonej z wykonaniem określonej pracy na podstawie porozumienia zawartego z pracodawcą.

Przepisy prawa pracy nie wskazują bezpośrednio na maksymalny czas trwania delegacji. Powszechnie przyjmuje się jednak, że wyjazd w delegację stanowi wyjątkowe i incydentalne zjawisko wśród pracowniczych obowiązków. Jest zatem pewnym odstępstwem od zobowiązania pracownika do świadczenia pracy w określonym miejscu, a jako odstępstwo nie może trwać zbyt długo. Poprzez analogię, w praktyce przyjmuje się, że delegacja może trwać maksymalnie 3 miesiące na podstawie art. 42 § 4 Kodeksu pracy (przepis ten dotyczy możliwości czasowego powierzenia innej pracy niż wynikająca z umowy o pracę, a nie tej samej pracy, ale w innym miejscu). Co prawda, dyskusyjne jest bezpośrednie zastosowanie tego przepisu do delegacji, ale wynika z niego, jaką ustawodawca dopuszcza długość odstępstwa od ustalonych w umowie zasad.

Skoro pracodawca nie może narzucać wyjazdów delegacyjnych trwających powyżej 3 miesięcy, to należy uznać, że dłuższy wyjazd odbywa się za zgodą pracownika. Samo więc udanie się w 4- czy 5-miesięczną delegację może zostać uznane za zgodę na czasową zmianę miejsca pracy. W konsekwencji wyjazd ten nie będzie mógł być traktowany jako delegacja.

WAŻNE!

Podróż służbowa, co do zasady, nie może trwać dłużej niż 3 miesiące.

SN Sąd Najwyższy w wyroku z 10 maja 2012 r. (II PK 223/11, M.P.Pr.2012/9/474–477) uznał, że jeżeli nie doszło do polecenia wyjazdu służbowego przez pracodawcę ani nawet ustnego uzgodnienia służbowego wyjazdu, to wyjazdu pracownika nie można uznać za podróż służbową.

1.2. Zadanie służbowe

Zakres pojęciowy zadania służbowego, które powinno być celem podróży służbowej, nie dotyczy jedynie zakresu obowiązków pracownika. Wyjazd służbowy może być też związany z realizacją innych czynności na rzecz pracodawcy.

Jako podróż służbowa nie może być w całości traktowany wyjazd, który tylko w części jest skierowany na realizację zadania służbowego, a w części stanowi ukrytą nagrodę dla pracownika.

PRZYKŁAD *Pracownik ma się spotkać w poniedziałek w Pradze z kontrahentem. Pracodawca wpisał w poleceniu wyjazdu służbowego wylot już czwartek. Jeśli pracownik nie miał do wykonania w Pradze innych czynności, to pobyt od czwartku nie jest niczym uzasadniony. Rozliczenie świadczeń delegacyjnych (diety, zwrot kosztów noclegów) za okres od czwartku do niedzieli (można uznać, że pracownik przylatuje na spotkanie dzień wcześniej) powinno być zakwestionowane przez organ kontrolny. Ten okres nie wiąże się bowiem z wykonywaniem zadania służbowego.*

1.3. Wyjazd poza miejsce pracy

Podróżą służbową jest wyjazd poza stałe miejsce pracy. Zapis definicji podróży służbowej w Kodeksie pracy, zgodnie z którym jest to wyjazd „poza miejscowość, w której znajduje się stałe miejsce pracy lub w której znajduje się siedziba pracodawcy", nie oznacza, że delegacja to wyjazd zarówno poza stałe miejsce pracy, jak i poza siedzibę pracodawcy. Decydujące znaczenie ma uzgodnione przez strony w umowie o pracę stałe miejsce wykonywania pracy.

PRZYKŁAD *Pracownik pracuje w oddziale firmy we Wrocławiu mającej siedzibę w Warszawie. Wyjazd z Wrocławia do Warszawy na naradę jest podróżą służbową, gdyż pracownik jedzie (w celu służbowym) poza swoje stałe miejsce pracy.*

Podróżą służbową nie jest:
- podróż do i w obrębie miejscowości, w której pracownik ma stałe miejsce pracy,
- podróż do i w obrębie miejscowości, w której pracodawca ma siedzibę, jeżeli miejscowość ta jest miejscem pracy pracownika.

Dany wyjazd będzie stanowić delegację lub nie w zależności od tego, w jaki sposób pracodawca i pracownik uregulują miejsce pracy w umowie o pracę. Miejsce pracy może być określone węższej lub szerzej, ale zawsze musi odpowiadać rzeczywistemu zakresowi „geograficznemu", w którym pracownik realizuje swoje zwykłe, powtarzalne czynności.

PRZYKŁAD *Pracownik jedzie na polecenie pracodawcy ze Szczecina do Koszalina. Jeśli jego miejscem pracy jest Szczecin, wyjazd ten stanowi podróż służbową, za którą otrzyma diety i zwrot kosztów. Jeżeli zaś jego miejscem pracy jest obszar województwa zachodniopomorskiego, to wyjazd ten nie stanowi podróży*

służbowej. Pracownikowi nie przysługują więc w związku z jego odbyciem świadczenia delegacyjne.

Z przepisów dotyczących podróży służbowych wynika, że podróżą jest również wykonywanie zadania w miejscowości zamieszkania pracownika, jeżeli nie pokrywa się ona z miejscem jego pracy.

PRZYKŁAD *Pracownik pracuje w Szczecinie, a mieszka w Stargardzie Szczecińskim. Pracodawca polecił mu we wtorek zawiezienie dokumentów do kontrahenta ze Stargardu.*

Przejazdy pracownika należy potraktować następująco:

- *przejazd ze Stargardu Szcz. do Szczecina – dojazd do pracy,*
- *przejazd na trasie Szczecin–Stargard Szcz.–Szczecin – podróż służbowa,*
- *przejazd ze Szczecina do Stargardu – powrót do miejsca zamieszkania.*

W takim przypadku następuje jedynie nieco inne naliczenie świadczeń (za czas takiego wyjazdu nie będą przysługiwały dieta i świadczenia noclegowe), ale należy go traktować jako delegację. Tym samym pracownikowi przede wszystkim powinien zostać rozliczony koszt przejazdu oraz ryczałt (koszt) jazd lokalnych.

1.4. Dla kierowców nieco inaczej

Odrębną definicję podróży służbowej zawarto w art. 2 pkt 7 ustawy z 16 kwietnia 2004 r. o czasie pracy kierowców (Dz.U. z 2012 r. poz. 1155). Podróżą służbową kierowcy jest każde zadanie służbowe polegające na wykonywaniu, na polecenie pracodawcy:

- przewozu drogowego poza miejscowość, w której znajduje się siedziba pracodawcy, na rzecz którego kierowca wykonuje swoje obowiązki, oraz inne miejsce prowadzenia działalności przez pracodawcę, w szczególności filie, przedstawicielstwa i oddziały lub
- wyjazdu poza miejscowość, w której znajduje się siedziba pracodawcy, na rzecz którego kierowca wykonuje swoje obowiązki, oraz inne miejsce prowadzenia działalności przez pracodawcę, w szczególności filie, przedstawicielstwa i oddział w celu wykonania przewozu drogowego.

Podróż służbowa kierowcy nie jest wyjazdem poza stałe miejsce pracy tej osoby, ale poza miejscowość, w której funkcjonuje zakład pracy. Nie ma zatem znaczenia, w jaki sposób zostanie określone miejsce pracy kierowcy – jako miejscowość czy np. obszar województwa.

Zawsze wyjazd poza miejscowość, w której znajduje się np. siedziba pracodawcy, będzie stanowić delegację. Nie oznacza to, że w każdym przypadku kierowca będzie otrzymywał z tego tytułu jakieś świadczenia.

PRZYKŁAD *Kierowca, który ma określone miejsce pracy jako teren starostwa powiatowego Legionowo, często wyjeżdża poza miejscowość, w której znajduje się siedziba władz powiatu. Każdy taki wyjazd poza Legionowo, nawet krótkotrwały, oznacza w przypadku tego kierowcy podróż służbową. Określenie miejsca pracy tej osoby jako obszaru powiatu Legionowo nic w tym zakresie nie zmienia.*

Przy wyjazdach trwających poniżej 8 godzin kierowca nie nabędzie prawa do diety. Pracodawca nie ponosi też, w przypadku kierowców, kosztów przejazdu ani przejazdów lokalnych.

Kierowcą w rozumieniu przepisów ustawy o czasie pracy kierowców jest pracownik zatrudniony na stanowisku kierowcy. Tylko do takiego pracownika stosujemy odrębną definicję podróży służbowej.

Również GIP uznał, że przestrzeganie przepisów o czasie pracy kierowców będzie sprawdzał tylko w odniesieniu do osób zatrudnionych na stanowiskach kierowców.

GIP Jak stwierdził Departament Prawny GIP (pismo z 11 sierpnia 2008 r., nr GPP-302–4560–609/08/PE), „inspektor pracy dokonujący czynności nadzorczo-kontrolnych w zakresie przepisów o czasie pracy weryfikuje zgodność organizacji czasu pracy ze szczególnymi rozwiązaniami z ustawy o czasie pracy kierowców tylko wtedy, jeżeli strony stosunku pracy wspólnie uzgodniły taki właśnie charakter zatrudnienia. Inspektor pracy nie ma przy tym uprawnień do wyręczania stron stosunku pracy w tym zakresie. Jeżeli zatem strony stosunku pracy ustalą, że pracownik będzie wykonywał pracę w charakterze magazyniera, w rzeczywistości jednak – w ocenie pracownika – charakter jego zatrudnienia bardziej mu przypomina kierowcę, ewentualne roszczenia pracownika mogą być dochodzone wyłącznie przed sądem pracy np. w drodze powództwa o ustalenie charakteru zatrudnienia".

2. Ograniczenie możliwości zlecania wyjazdów

Zasadniczo pracownik nie może odmówić wyjazdu w delegację, nawet jeśli dezorganizuje mu to plany. Dla pracodawcy nie muszą być w tym zakresie istotne kwestie rodzinne, wypoczynkowe (podróż służbowa nie może jednak pozbawiać pracownika prawa do wypoczynku) czy utrudnianie wykonywania innych zajęć zarobkowych (np. prowadzonej działalności gospodarczej). Należy jednak pamiętać o pewnych ograniczeniach w tym zakresie.

Nie każdemu pracownikowi pracodawca ma prawo polecić wyjazd w podróż służbową. Dotyczy to wyjazdów:

- kobiet w ciąży *(art. 178 § 1 Kodeksu pracy)*,
- pracowników opiekujących się dzieckiem do lat 4 *(art. 178 § 2 Kodeksu pracy)*.

Osoby te mogą jeździć w delegacje, ale niezbędne jest wcześniejsze uzyskanie od nich zgody na wyjazd.

Przepisy nie ustanawiają wymogu stosowania określonej formy do oświadczenia pracownicy w ciąży dotyczącego zgody na wyjazd służbowy. Oświadczenie woli może być złożone przez każde zachowanie, z którego jasno wynika treść tego oświadczenia woli *(art. 60 Kodeksu cywilnego)*. Sam wyjazd w podróż służbową pracownicy w ciąży może świadczyć o tym, że wyraziła na taki wyjazd dorozumianą zgodę. Jednak do celów dowodowych najlepiej stosować formę pisemną. Należy przyjąć, że pracownica w ciąży za każdym razem powinna podejmować decyzję, czy wyraża zgodę na wyjazd w podróż służbową. Nie może wyrazić z góry takiej zgody na wszystkie wyjazdy służbowe.

Pracodawca nie może narzucić wyjazdu służbowego zatrudnionej osobie, która opiekuje się dzieckiem do ukończenia przez nie 4. roku życia. Osoba ta może jeździć w delegacje, lecz trzeba uzyskać od niej zgodę. Pracownica (lub pracownik) opiekująca się dzieckiem do 4 lat powinna składać za każdym razem oświadczenie, czy wyraża zgodę na wyjazd służbowy. Z uprawnienia do odmowy wyjazdu w podróż służbową może skorzystać tylko jeden z rodziców dziecka do 4 lat. Nie ma tutaj znaczenia, czy pracują w tym samym czy w różnych zakładach pracy.

Ograniczenia zlecenia wyjazdu mogą wynikać również z zasad współżycia społecznego. Pracodawca nie może czynić ze swego prawa użytku, który byłby sprzeczny ze społeczno-gospodarczym przeznaczeniem tego prawa lub zasadami współżycia społecznego *(art. 8 Kodeksu pracy)*. Takie działanie lub zaniechanie nie jest uważane za wykonywanie prawa i nie korzysta z ochrony.

PRZYKŁAD *Pracownica jest samotną matką wychowującą 11-letnie dziecko o znacznym stopniu niepełnosprawności. Pracodawca polecił jej wyjazd w 2-tygodniową delegację. Za niezgodne z zasadami współżycia społecznego powinno zostać uznane wyciąganie konsekwencji dyscyplinarnych wobec tej pracownicy, jeżeli pracownica odmówiłaby wyjazdu ze względów rodzinnych.*

Na podobnej podstawie ograniczenia wydania polecenia wyjazdu bez zgody pracownika można odnieść do osób niepełnosprawnych. Przepisy dotyczące zasad zatrudniania osób niepełnosprawnych nie ustanawiają zakazu delegowania tych pracowników, mimo wprowadzenia znacznych nawet odrębności w odniesieniu do ich czasu pracy. Brak zakazu delegowania tych pracowników poza stałe miejsce ich pracy powoduje, że pracodawca generalnie zachowuje swobodę w zakresie wydania pracownikowi niepełnosprawnemu polecenia udania się w podróż służbową. Niezgodne z zasadami współżycia społecznego byłoby jednak wydanie polecenia wyjazdu w podróż służbową osobie, która ze względu na swoją niepełnosprawność jest znacznie ograniczona w możliwości samodzielnego przemieszczania się, a narzucony przez pracodawcę środek transportu nie jest dostosowany do potrzeb osób niepełnosprawnych. Wyciąganie konsekwencji dyscyplinarnych z odmowy wyjazdu w taką podróż byłoby niedopuszczalne.

3. Treść polecenia wyjazdu

Kodeks pracy i rozporządzenie w sprawie podróży służbowych nie wymagają, by polecenie wyjazdu służbowego miało formę pisemną.

Nie oznacza to jednak, że pracodawca może ograniczyć się w tym zakresie do polecenia ustnego. Należy pamiętać, że kwalifikowanie wyjazdu jako podróży służbowej i związane z tym zwolnienia podatkowo-składkowe świadczeń otrzymywanych z tego tytułu przez pracownika muszą się opierać na faktycznym udokumentowaniu wyjazdu. Udokumentowaniem będzie polecenie wyjazdu, które do celów rozliczeniowych powinno jednak mieć formę pisemną.

WSA

W wyroku z 26 stycznia 2007 r. (I SA/Wr 1332/06, M. Podat. 2007/10/35) WSA we Wrocławiu wskazał, że powierzenie pracownikowi przez pracodawcę wykonania określonego zadania służbowego poza stałym miejscem pracy wymaga odpowiedniego udokumentowania; takim dokumentem najczęściej jest polecenie wyjazdu służbowego (delegacja). W przypadku częstych podróży służbowych możliwe jest wystawienie zbiorczego polecenia wyjazdu służbowego, w którym byłyby ujęte wszystkie delegacje planowane na dany okres.

Często pomijane jest przy tym znaczenie pisemnego polecenia wyjazdu. Dokument ten służy przekazaniu pracownikowi określonych informacji i jednocześnie zobowiązaniu go do określonych działań. Pracodawca zaś przez określone zapisy w poleceniu wyznacza poziom poniesionych wydatków (np. określając środek transportu). W tym kontekście ustne polecenie mogłoby w wielu przypadkach powodować problemy dowodowe w zakresie rozliczeń delegacji między pracownikiem a pracodawcą.

SN

W wyroku Sądu Najwyższego z 1 października 1997 r. (I PKN 317/97, OSNP 1998/14/428) wskazano, że postawienie pracownikowi zarzutu odmowy wykonania polecenia wydanego przez pracodawcę wymaga ustalenia, jaka była treść tego polecenia, czy dotyczyło ono wykonywanej pracy i w jakich okolicznościach zostało wydane.

Polecenie udania się w delegację powinno zawierać podstawowe informacje związane z wyjazdem, tj. wskazanie:

- celu wyjazdu – zarówno miejsca (miejsc), jak i zadań do wykonania przez pracownika,
- miejsca rozpoczęcia i zakończenia podróży,
- czasu trwania delegacji,
- środka transportu,
- czy pracownik otrzymał zaliczkę na pokrycie kosztów podróży (jeśli tak, to powinna zostać określona wysokość zaliczki).

W poleceniu pracownik otrzymuje informację, gdzie ma pojechać (przy czym może to być zarówno jedno miejsce, jak i kilka) i co ma zrobić – czyli jakie zadanie służbowe ma wykonać.

Miejscowość rozpoczęcia i zakończenia podróży określa pracodawca. Pracodawca może uznać za miejscowość rozpoczęcia lub zakończenia podróży miejscowość pobytu stałego lub czasowego pracownika. Umożliwia to rozliczenie kosztów podróży już od faktycznego miejsca zamieszkania pracownika, czyli rzeczywistych kosztów ponoszonych przez pracownika.

WAŻNE!

Podróż służbowa rozpoczyna się po opuszczeniu miejscowości określonej jako miejscowość początkowa tej podróży.

PRZYKŁAD *Pracownik mieszka na obrzeżach Warszawy. Jedzie w podróż służbową pociągiem z dworca centralnego. Dojazd na dworzec, chociaż czasochłonny i pociągający za sobą określone koszty, nie jest przejazdem w ramach podróży służbowej. Jeżeli pracownik mieszkałby w którejś z miejscowości leżących obok Warszawy, to pracodawca miałby możliwość wskazania na tę miejscowość jako miejscowość rozpoczęcia podróży i rozliczenia kosztów dojazdu na dworzec w Warszawie.*

Pracodawca wskazuje, kiedy pracownik ma się udać w podróż i kiedy z niej powrócić. Należy przy tym nie ograniczać się jedynie do dat, ale też określić godziny podróży.

Przy określaniu godziny, w szczególności rozpoczęcia podróży, należy pamiętać o przepisach dotyczących czasu pracy. Jeśli przejazd w delegacji przypada poza zwykłymi godzinami pracy pracownika, nie jest wliczany do czasu pracy. Będzie jednak zaliczany wówczas, gdy podczas przejazdu pracownik wykonuje pracę (np. kierowca).

PRZYKŁAD *Jeśli w firmie nie zostały zmienione godziny graniczne niedzieli i święta, to za pracę w tych dniach uważamy pracę wykonywaną między godz. 6.00 tego dnia a godz. 6.00 dnia następnego (art. 151^9 § 2 Kodeksu pracy). Zlecenie kierowcy wyjazdu służbowego, który ma się rozpocząć o godz. 5.30 w poniedziałek oznacza, że kierowca będzie świadczył pracę przez 30 minut w niedzielę. Praca ta powinna zostać zrekompensowana według reguł właściwych dla niedzieli, a więc, co do zasady, dniem wolnym od pracy niezależnie od przepracowanego czasu lub dodatkiem w wysokości 100% wynagrodzenia. Skutek ten nie nastąpiłby, gdyby praca kierowcy miała się rozpocząć o godz. 6.00.*

Przy wyborze środka transportu należy brać pod uwagę nie tylko koszty, ale także m.in. to, o jakiej godzinie pracownik za jego pomocą powróci z delegacji. Niekiedy tańsza podróż może dawać podstawę do usprawiedliwienia nieobecności w pracy kolejnego dnia. Według § 3 pkt 5 rozporządzenia z 15 maja 1996 r. w sprawie sposobu usprawiedliwiania nieobecności w pracy oraz udzielania pracownikom zwolnień od pracy (Dz.U. Nr 60, poz. 281 ze zm.) nieobecność w pracy usprawiedliwia oświadczenie

pracownika potwierdzające odbycie podróży służbowej w godzinach nocnych, zakończone w takim czasie, że do rozpoczęcia pracy nie upłynęło 8 godzin, w warunkach uniemożliwiających odpoczynek nocny. Przyjmuje się, że warunki umożliwiające wypoczynek w porze nocnej to miejsce leżące do spania – przejazd w przedziale sypialnym z kuszetką. Odbywanie podróży w ten sposób może spowodować, że pracodawca nie będzie musiał zapewniać pracownikowi dodatkowego wolnego.

Przykładowe polecenie wyjazdu w podróż służbową

Pieczątka pracodawcy	STWIERDZENIE POBYTU SŁUŻBOWEGO
POLECENIE WYJAZDU SŁUŻBOWEGO Nr 140/2013 z dnia 18 marca 2013 r. dla pani Moniki Kowalskiej ..... *(imię i nazwisko pracownika)* handlowiec ..... *(stanowisko służbowe)* do Poznania, ul. Mickiewicza 26 ..... *(adres miejsca wykonania zadania w ramach podróży służbowej)* na czas od 25 marca 2013 r., godz. 7.56 do 27 marca 2013 r., godz. 20.07 w celu wzięcia udziału w negocjacjach handlowych ..... *(wskazanie zadań do wykonania w trakcie podróży służbowej)* wyjazd nastąpi z Warszawy ..... *(wskazanie miejscowości rozpoczęcia podróży)* zakończy się w Warszawie ..... *(wskazanie miejscowości zakończenia podróży)*	
środki lokomocji – PKP EIC II kl.	
18 marca 2013 r. Dorota Nowak ..... *(data i podpis zlecającego wyjazd)*	

Proszę o wypłacenie zaliczki w kwocie 900 zł, słownie: dziewięćset zł, na pokrycie wydatków zgodnie z poleceniem wyjazdu służbowego nr 140/2013.

Monika Kowalska
.....
(podpis delegowanego pracownika)

Zatwierdzono na 900 zł, słownie: dziewięćset zł.

18 marca 2013 r. Dorota Nowak
.....
(data i podpis zatwierdzającego)

Zaliczkę w kwocie 900 zł, słownie: dziewięćset zł, otrzymałam i zobowiązuję się rozliczyć z niej w terminie 14 dni od dnia zakończeniu podróży służbowej.

18 marca 2013 r. Monika Kowalska
.....
(data i podpis delegowanego)

4. Świadczenia wspólne dla delegacji krajowych i zagranicznych

Z tytułu podróży krajowej oraz podróży zagranicznej, odbywanej w terminie i miejscu określonym przez pracodawcę, pracownikowi przysługują:

- diety;
- zwrot kosztów:
  - przejazdów,
  - dojazdów środkami komunikacji miejscowej,
  - noclegów,
  - innych niezbędnych udokumentowanych wydatków, określonych lub uznanych przez pracodawcę odpowiednio do uzasadnionych potrzeb.

Poszczególne świadczenia w delegacji krajowej i zagranicznej różnią się nie tylko wysokością. Inna jest również ich konstrukcja. Przykładowo, dieta w delegacji krajowej jest przeznaczona na zwiększone koszty wyżywienia, przy wyjeździe zagranicznym – na pełne koszty wyżywienia.

4.1. Zaliczka

W delegacji krajowej zaliczkę na niezbędne koszty podróży pracodawca przyznaje na wniosek pracownika *(§ 11 rozporządzenia z 29 stycznia 2013 r. w sprawie należności...)*. Zatem w przypadku podróży krajowej obowiązek przyznania zaliczki powstaje w konsekwencji określonego działania pracownika – złożenia wniosku

o udzielenie zaliczki. Należy przy tym pamiętać, że wniosek pracownika nie musi być sformalizowany. W pełni wystarczająca jest ustna prośba o zaliczkę.

W przypadku wyjazdu poza granice Polski pracodawca jest zobowiązany do wypłaty zaliczki nawet bez wniosku pracownika. Wskazuje na to zawarte w przepisach określenie „pracownik otrzymuje zaliczkę" *(§ 20 ust. 1 rozporządzenia w sprawie należności...)*.

WAŻNE!

Wypłata zaliczki z tytułu podróży zagranicznych jest obowiązkowa.

W obu przypadkach zaliczka jest przyznawana w wysokości wynikającej ze wstępnej kalkulacji kosztów podróży służbowej.

Zaliczka nie może stanowić jedynie części z góry znanej kwoty kosztów delegacji. Powinna obejmować co najmniej te koszty, które są możliwe do określenia w chwili jej udzielania. Na pracownika nie może bowiem zostać narzucone „kredytowanie" działalności pracodawcy.

PRZYKŁAD *Pracownik jedzie na 5 dni w delegację z Poznania do Warszawy. Przejazd ma się odbyć pociągiem Eurocity. Z rezerwacji 4 noclegów wynika, że wydatek ten łącznie będzie wynosić 1000 zł. Pracownik złożył wniosek o zaliczkę. Pracodawca wypłacił mu zaliczkę w wysokości 500 zł.*

W tej sytuacji pracodawca nie może wypłacić zaliczki w tej kwocie. Koszty delegacji znane w chwili udzielania zaliczki to:

- *koszty przejazdu – łatwe do ustalenia (ok. 250 zł w obie strony),*
- *koszty noclegu – 1000 zł,*
- *przy braku zapewnienia pracownikowi wyżywienia – około 5 diet (5 x 30 zł = 150 zł),*
- *około 5 ryczałtów (5 x 6 zł = 30 zł) na jazdy lokalne (gdy pracodawca nie jest w stanie z góry określić, że pracownik nie będzie ponosił kosztów takich przejazdów).*

Pracodawca powinien wypłacić pracownikowi zaliczkę w wysokości co najmniej 1430 zł.

Przy wyjeździe za granicę pracownik otrzymuje zaliczkę w walucie obcej na niezbędne koszty podróży zagranicznej. Za zgodą pracownika zaliczka może być wypłacona w walucie polskiej, w wysokości stanowiącej równowartość przysługującej pracownikowi zaliczki w walucie obcej. W tym miejscu nowe przepisy wskazują, że należy tutaj stosować średni kurs złotego w stosunku do walut obcych, określony przez NBP z dnia wypłaty zaliczki (*§ 20 rozporządzenia z 29 stycznia 2013 r. w sprawie należności...)*. Rozliczenie kosztów podróży zagranicznej jest dokonywane w walucie otrzymanej zaliczki, w walucie wymienialnej albo w walucie polskiej. Rozliczenie delegacji powinno być dokonywane według kursu z dnia wypłaty zaliczki. Tę zasadę

należy stosować nie tylko do rozliczenia samej kwoty zaliczki, ale także do rozliczeń przekraczających wysokość zaliczki.

4.2. Środek transportu

Środek transportu właściwy do odbycia podróży krajowej lub zagranicznej, a także jego rodzaj i klasę określa pracodawca. Może to być transport środkami komunikacji publicznej, pojazdem służbowym lub pojazdem nienależącym do pracodawcy (nie musi on także być własnością pracownika).

Pracownikowi przysługuje zwrot kosztów przejazdu w wysokości udokumentowanej biletami lub fakturami, obejmującymi cenę biletu środka transportu, wraz ze związanymi z nimi opłatami dodatkowymi, w tym miejscówkami, z uwzględnieniem posiadanej przez pracownika ulgi na dany środek transportu bez względu na to, z jakiego tytułu ulga przysługuje *(§ 3 ust. 2 rozporządzenia z 29 stycznia 2013 r. w sprawie należności...).*

PRZYKŁAD *Osoba, która ukończyła 60. rok życia, może wykupić na PKP kartę seniora, pozwalającą na zakup biletów na przejazd z 50% zniżką. Przy licznych wyjazdach służbowych tego pracownika koszt nabycia karty seniora (150 zł rocznie) zwraca się pracodawcy bardzo szybko. Koszt nabycia karty nie może być jednak uznany za koszt przejazdów w ramach podróży służbowej ani za inny niezbędny wydatek związany z odbywaną podróżą. Nabycie takiej karty dla pracownika będzie powodowało naliczenie podatku i składek ZUS, gdyż pracownik nie może korzystać z takiego zwolnienia, jakie przypisano do świadczeń z tytułu podróży służbowych.*

Po zmianie przepisów (od 1 marca 2013 r.) zarówno w przypadku podróży krajowych, jak i zagranicznych pracodawca może, na wniosek pracownika złożony w dowolnej formie, zezwolić na jej odbycie pojazdami niebędącymi własnością pracodawcy, takimi jak samochód osobowy, motocykl lub motorower. Wcześniej taka możliwość dotyczyła tylko podróży krajowych. W podróż zagraniczną pracownik nie mógł pojechać swoim motocyklem lub motorowerem, lecz jedynie samochodem osobowym.

PRZYKŁAD *Pracownik w lutym 2013 r. pojechał w podróż służbową do Berlina swoim motorem. Pracodawca rozliczył całość przejazdu stosując stawkę przypisaną w przepisach do kilometrów przebiegu motocykla. Rozliczenie ryczałtowe każdego przejechanego kilometra w delegacji zagranicznej motocyklem czy motorowerem stanowiło do 28 lutego 2013 r. wypłatę świadczeń nieprzewidzianych w rozporządzeniu o podróżach służbowych. Tym samym „kilometrówka" wypłacona pracownikowi za cały przejazd po terenie Niemiec nie podlegała zwolnieniom z obciążeń podatkowo-składkowych. Od 1 marca br. takie rozliczenie przejazdu motorem w podróży służbowej zagranicznej jest zwolnione ze składek ZUS i podatku.*

W razie użytkowania pojazdu niebędącego własnością pracodawcy delegowanemu pracownikowi przysługuje ryczałt („kilometrówka"), którego maksymalną wysokość określa 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 ze zm.). Ryczałt jest taki sam przy delegacji krajowej i zagranicznej.

Koszty używania pojazdów do celów służbowych pokrywa pracodawca według stawek za 1 kilometr przebiegu pojazdu, które nie mogą być wyższe niż:

- dla samochodu osobowego:
  - o pojemności skokowej silnika do 900 cm^3 – 0,5214 zł,
  - o pojemności skokowej silnika powyżej 900 cm^3 – 0,8358 zł,
- dla motocykla – 0,2302 zł,
- dla motoroweru – 0,1382 zł.

Przepisy wskazują jedynie stawkę maksymalną, której przekroczenie spowoduje, że nie będzie możliwości zaliczenia nadpłaty do kosztów uzyskania przychodów, z wyjątkiem sytuacji, gdy było to uzasadnione koniecznością poniesienia wyższych wydatków z tego tytułu. Od różnicy między kwotą faktycznie wypłaconą (dotyczy to kwoty przekraczającej stawkę maksymalną) a kwotą wskazaną w przepisach powszechnych należy odprowadzić zaliczkę na podatek dochodowy i opłacić składki na ubezpieczenia społeczne.

Procedura wysyłania pracownika w podróż prywatnym samochodem

Krok 1
Pracownik wnioskuje o zgodę na przejazd swoim pojazdem prywatnym (czy szerzej – pojazdem niebędącym własnością pracodawcy).
Krok 2
Pracodawca wyraża na to zgodę (przy czym ma całkowitą swobodę w zakresie swojej decyzji).
Krok 3
Pracodawca ustala kwotę zwrotu.

W delegacji krajowej pracownikowi przebywającemu w podróży trwającej co najmniej 10 dni przysługuje zwrot kosztów przejazdu w dniu wolnym od pracy, środkiem transportu określonym przez pracodawcę, do miejscowości pobytu stałego lub czasowego i z powrotem. Analogicznej regulacji nie ma w odniesieniu do wyjazdów zagranicznych.

4.3. Inne wydatki

Katalog świadczeń delegacyjnych jest otwarty, tzn. zawiera na końcu kategorię „innych wydatków określonych lub uznanych przez pracodawcę". Niemożliwe byłoby

bowiem wymienienie konkretnie wszystkich występujących w praktyce kosztów delegacyjnych. Pracodawca musi kierować się zasadą obowiązku zwrotu kosztów poniesionych na skutek realizacji polecenia służbowego.

Nie każdy wydatek może zostać określony przed wyjazdem. Warto, aby pracownik przed poniesieniem niezaplanowanego wydatku próbował skontaktować się z pracodawcą (przełożonym) w celu poinformowania go o konieczności (niezbędności) poniesienia wydatku na określony cel, podając również wysokość kosztów z tym związanych.

Każdy wydatek ponoszony przez pracownika podczas podróży nie tylko musi być określony (ewentualnie uznany) przez pracodawcę, ale przede wszystkim musi być niezbędny, tzn. taki, bez którego poniesienia zadanie służbowe nie mogłoby zostać wykonane. Jeśli wydatek nie będzie spełniał tego kryterium, możemy spotkać się z kwestionowaniem przez organy kontrolne zwolnienia podatkowo-składkowego tego wydatku.

Niezbędność oznacza, że przy określaniu dodatkowych wydatków pracodawca musi stosować kryterium oceny. Jeśli zadanie służbowe może być wykonane bez poniesienia danego wydatku, to wydatek ten nie jest niezbędny. Może zatem zostać zakwestionowany przez organy kontrolne.

Za konieczny wydatek można uznać np. opłatę za przesyłkę lub przewiezienie niezbędnych dla pracownika materiałów służbowych, ściśle powiązanych z realizacją celu wyjazdu. Będą to także bilety wstępu, gdy np. pracownik jedzie na targi turystyczne, by ocenić sposób i działania podejmowane przez inne regiony w celach promocyjnych turystyki).

Wydatkiem niezbędnym jest opłata wizowa. Jej poniesienie warunkuje możliwość wjazdu na teren państwa, które od polskich obywateli wymaga posiadania wizy. Jeżeli zatem pracownik tego wydatku nie poniesie, nie będzie mógł wjechać na teren państwa będącego celem podróży, a zatem nie może wykonać zadania służbowego.

WSA

Takie stanowisko zajął WSA w Gliwicach w wyroku z 7 grudnia 2011 r. (I SA/Gl 901/11), kwestionując interpretację Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach. Sąd uznał za niezasadne stanowisko organu podatkowego, że wydatek poniesiony przez pracownika na zakup wizy, w związku z odbywaną przez niego zagraniczną podróżą służbową, a następnie zwrócony mu przez pracodawcę nie korzysta ze zwolnienia z podatku dochodowego od osób fizycznych na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. a ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2012 r. poz. 361 ze zm.). Zdaniem sądu, jeżeli pracownik wykonujący polecenie służbowe pracodawcy jest zmuszony ponieść dodatkowy wydatek związany z wykupieniem wizy, niezbędnej do przekroczenia granicy kraju i odbycia podróży służbowej poza jego granicami, to zwrócony delegowanemu pracownikowi przez pracodawcę ww. wydatek korzysta ze zwolnienia z podatku dochodowego.

W przepisach obowiązujących od 1 marca 2013 r. pojawił się przykładowy katalog „innych wydatków" ponoszonych przez pracownika podczas delegacji, określonych lub uznanych przez pracodawcę. Wydatki te obejmują opłaty za bagaż, przejazd drogami płatnymi i autostradami, postój w strefie płatnego parkowania, miejsca parkingowe oraz inne niezbędne wydatki wiążące się bezpośrednio z odbywaniem podróży krajowej lub podróży zagranicznej *(§ 4 ust. 2 rozporządzenia z 29 stycznia 2013 r. w sprawie należności...).* Wymienienie tutaj m.in. opłat za parkowanie czy przejazd płatnymi autostradami wyraźnie umieszcza te koszty wśród innych wydatków związanych z podróżą. Oznacza to, że nie mogą być one nadal traktowane jak część składowa ryczałtu za każdy kilometr przebiegu pojazdu („kilometrówki"). Takie opinie od kilku lat były wyrażane przez sądy administracyjne oraz Ministerstwo Finansów, co skutkowało dotychczas odmową wliczenia tych opłat w koszty uzyskania przychodu ponad kwotę „kilometrówki".

5. Delegacje krajowe

5.1. Dieta

Dieta z tytułu delegacji na terenie kraju jest przeznaczona na pokrycie zwiększonych kosztów wyżywienia w tym czasie. Pracodawca nie ma bowiem obowiązku zapewnić pracownikowi pełnego wyżywienia podczas podróży służbowej. Od 1 marca 2013 r. dieta wynosi 30 zł za dobę podróży (do 28 lutego 2013 r. – 23 zł).

Należności z tytułu diet przysługują pracownikowi w następującej wysokości:

- jeśli delegacja trwa nie dłużej niż dobę:
  - od 8 do 12 godzin – przysługuje 1/2 diety, tj. 15 zł,
  - powyżej 12 godzin – przysługuje dieta w pełnej wysokości, tj. 30 zł;
- jeśli delegacja trwa dłużej niż dobę, za każdą rozpoczętą dobę przysługuje dieta w pełnej wysokości, a za niepełną, ale rozpoczętą dobę:
  - do 8 godzin – przysługuje 1/2 diety, tj. 15 zł,
  - ponad 8 godzin – przysługuje dieta w pełnej wysokości, tj. 30 zł.

Wysokość diety oblicza się za czas od wyjazdu z miejscowości rozpoczęcia podróży do powrotu do miejscowości zakończenia podróży.

Dieta nie przysługuje:

- jeżeli podróż służbowa trwa krócej niż 8 godzin,
- za czas delegowania do miejscowości pobytu stałego lub czasowego pracownika oraz pracownikowi przebywającemu w podróży krajowej trwającej co najmniej 10 dni, któremu przysługuje zwrot kosztów przejazdu w dniu wolnym od pracy, środkiem transportu określonym przez pracodawcę, do miejscowości pobytu stałego lub czasowego i z powrotem,
- pracownikowi, który ma zapewnione bezpłatne całodzienne wyżywienie, przy czym przez całodzienne wyżywienie należy rozumieć co najmniej 3 posiłki

(§ 7 ust. 2 pkt 1 lit. a i ust. 3 rozporządzenia z 29 stycznia 2013 r. w sprawie należności...).

Od 1 marca 2013 r. kwotę diety zmniejsza się o koszt otrzymanego w podróży bezpłatnego wyżywienia przyjmując, że każdy posiłek stanowi odpowiednio:

- śniadanie – 25% diety;
- obiad – 50% diety;
- kolacja – 25% diety *(§ 7 ust. 4 rozporządzenia z 29 stycznia 2013 r. w sprawie należności...).*

WAŻNE!

Od 1 marca 2013 r. dieta krajowa jest obniżana procentowo w zależności od rodzaju posiłku zapewnianego pracownikowi w podróży służbowej.

Zasadę pomniejszania diety należy stosować odpowiednio w przypadku korzystania przez pracownika z usługi hotelarskiej, w ramach której zapewniono mu bezpłatne wyżywienie (najczęściej będzie to śniadanie w cenie noclegu). Zatem w sytuacji, gdy np. w cenie noclegu pracownik będzie miał zapewnione śniadanie, dieta zostanie mu obniżona o 25%. Regulacja przyjęta w nowych przepisach nie pozwala więc pracodawcy na obniżenie diety według uznania. Pełna dieta, wypłacona mimo zapewnienia pracownikowi np. śniadania w cenie usługi hotelowej, staje się nieprawidłowo naliczonym świadczeniem, co powoduje skutki:

- podatkowo-ubezpieczeniowe, gdyż świadczenia z tytułu podróży służbowych są zwolnione z zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych oraz składek na ubezpieczenia społeczne tylko do wysokości ustalonej na podstawie przepisów rozporządzenia w sprawie podróży służbowych;
- w zakresie potencjalnej odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych w jednostkach sfery budżetowej (w szczególności przy wyjeździe zagranicznym można niekiedy mówić o całkiem znaczącej kwocie);
- dotyczące odpowiedzialności porządkowo-dyscyplinarnej osób dokonujących rozliczeń z tytułu niedołożenia należytej staranności przy analizie rozliczenia delegacji złożonego przez pracownika.

PRZYKŁAD *Pracownik w marcu 2013 r. wyjechał w krajową podróż służbową. Przedstawił rozliczenie delegacji, w którym nie odniósł się do wyżywienia zapewnionego w cenie noclegu (w cenie miał zapewnione śniadanie). Z tego tytułu otrzymał pełne diety za 14 dób spędzonych w delegacji, tj. 420 zł (14 dób x 30 zł). Osoba dokonująca rozliczenia delegacji powinna pobrać od pracownika oświadczenie o zapewnionym przez hotel wyżywieniu lub jego braku. Zgodnie z nowymi przepisami, pracownik otrzymał bowiem nienależnie 105 zł z tytułu diety, tj. 420 zł (14 dób x 30 zł x 75%).*

Wątpliwości z ustaleniem wysokości diety występują natomiast w przypadku, gdy pracownik rozpoczął podróż służbową w lutym 2013 r., a zakończył w marcu 2013 r. Przepisy nie rozstrzygają, czy w takim przypadku płacić dietę w nowej wysokości tj. 30 zł, czy jeszcze w dotychczasowej stawce, tj. 23 zł. Należy zatem przyjąć, że za podróż służbową przypadającą do 28 lutego 2013 r. trzeba zapłacić dietę w wysokości 23 zł, a za okres podróży od 1 marca 2013 r. w wysokości 30 zł.

5.2. Koszty noclegu

Za nocleg podczas podróży krajowej w hotelu lub w innym obiekcie świadczącym usługi hotelarskie pracownikowi przysługuje zwrot kosztów w wysokości stwierdzonej rachunkiem, jednak nie większej niż 20-krotność stawki diety za jedną dobę hotelową (od 1 marca 2013 r. – 600 zł). W uzasadnionych przypadkach pracodawca może wyrazić zgodę na zwrot kosztów noclegu stwierdzonych rachunkiem w wysokości przekraczającej ten limit *(§ 8 ust. 2 rozporządzenia z 29 stycznia 2013 r. w sprawie należności...)*.

WAŻNE!

Od 1 marca 2013 r. zwrot kosztów noclegu w podróży krajowej w wysokości stwierdzonej rachunkiem nie może przekroczyć 600 zł za jedną dobę hotelową.

Ponieważ przekroczenie limitu noclegowego musi być uzasadnione, pracownik powinien wskazać na piśmie przyczyny powstania takiej sytuacji. Kwota przekroczenia limitu na nocleg nie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Istotne jest jednak, aby przekroczenie było uzasadnione. Tak wskazuje m.in. Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy w interpretacji indywidualnej z 12 września 2007 r. (sygn. ITPB1/415–111/07/IB) i Pomorski Urząd Skarbowy w interpretacji z 2 września 2005 r. (sygn. DM/P/415–0041/05/ŁB).

W przypadku nieprzedstawienia dokumentu potwierdzającego poniesienie wydatku za nocleg pracownikowi przysługuje ryczałt w wysokości 150% diety. Ryczałt za nocleg nie przysługuje za czas przejazdu oraz jeżeli:

- pracodawca zapewnił pracownikowi bezpłatny nocleg,
- pracodawca uzna, że pracownik ma możliwość codziennego powrotu do miejscowości stałego lub czasowego pobytu,
- nocleg był krótszy niż 6 godzin między godzinami 21.00 a 7.00 albo nie przypadał w tych godzinach.

PRZYKŁAD *Pracodawca z siedzibą we Wrocławiu często wysyła pracowników w podróże służbowe do Warszawy. W celu zapewnienia im noclegów wynajął w Warszawie mieszkanie, z którego mogą oni korzystać. Pracodawca pokrywa koszty sprzątania mieszkania, zapewnia pranie pościeli i ręczników. Pracownicy*

mają do dyspozycji mieszkanie o standardzie hotelowym. W tym przypadku nie przysługuje im ryczałt za nocleg.

W odniesieniu do pracodawcy spoza sfery budżetowej wynajem mieszkania pracownikom będącym w delegacji może stanowić dla niego koszt uzyskania przychodów. Takie stanowisko zajął m.in. Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu w interpretacji indywidualnej z 30 czerwca 2010 r. (sygn. ILPB3/423–325/10–2/K), w której wskazał, że wydatki z tytułu wynajęcia mieszkania służbowego, mającego zapewnić nocleg pracownikom w trakcie odbywania przez nich podróży służbowej, podczas której będą wykonywali obowiązki służbowe, takie jak m.in.: przeprowadzanie negocjacji z klientami, uczestnictwo w kursach i szkoleniach zawodowych, wiązać się będą z działalnością gospodarczą pracodawcy mającą na celu uzyskanie przychodów.

IS

Ciężar dowodu co do wykazania związku przyczynowo-skutkowego między poniesionym kosztem a uzyskanym przychodem spoczywa na podatniku (pracodawcy).

Pracodawcy nie zwalnia z obowiązku wypłaty ryczałtu nocleg pracownika u rodziny czy znajomych. Ustawodawca nie uzależnił bowiem wypłaty ryczałtu za noclegi od przedstawienia dowodów, że koszty te pracownik rzeczywiście poniósł (wyrok Sądu Najwyższego z 19 lutego 2007 r., I PK 232/06, Pr. Pracy 2007/6/29). Istotnym warunkiem jest jednak to, aby nocleg trwał co najmniej 6 godzin między godzinami 21.00 a 7.00 (zastrzeżenia tego nie ma w delegacji zagranicznej).

SN

PRZYKŁAD *Pracownik dojechał do miejscowości docelowej o godz. 1.30, co wynika z biletu kolejowego przedstawionego w rozliczeniu delegacji. W tej sytuacji nie ma możliwości wypłacenia mu ryczałtu noclegowego, ponieważ do godz. 7.00 nie było minimalnego 6-godzinnego noclegu. Wypłacenie ryczałtu w tej sytuacji oznaczałoby przekazanie świadczenia nieprzewidzianego przez przepisy rozporządzenia, czyli niepodlegającego zwolnieniu z obciążeń podatkowo-ubezpieczeniowych.*

5.3. Przejazdy miejscowe

Jednym ze świadczeń przysługujących w związku z delegacją krajową jest ryczałt na dojazdy środkami komunikacji miejscowej. Przysługuje on w wysokości 20% diety za każdą rozpoczętą dobę podróży (od 1 marca 2013 r. wynosi 6 zł).

Ryczałt na dojazdy nie przysługuje, jeżeli:

- pracownik nie ponosi kosztów dojazdów,
- pracodawca, na wniosek pracownika, wyrazi zgodę na pokrycie udokumentowanych kosztów dojazdów środkami komunikacji miejscowej (w tym przypadku pracownik musi przedstawić dokumenty potwierdzające poniesienie wydatków, np. bilety).

PRZYKŁAD *Miejsce docelowe delegacji znajduje się 700 metrów od dworca kolejowego, na który dojechał pracownik. Trasa ta może zostać pokonana autobusem komunikacji miejskiej (przystanek obok dworca i miejsca docelowego). Mimo niezbyt dużej odległości pracownikowi przysługuje ryczałt na przejazdy lokalne.*

Wyłączenie prawa do ryczałtu ze względu na nieponoszenie kosztów dojazdów lokalnych dotyczy tych wszystkich przypadków, w których realizacja zadania zleconego przez pracodawcę nie wymaga przemieszczania się środkami transportu miejscowego. Wyłączenie to obejmuje m.in. brak konieczności przemieszczania się w celach służbowych, będący bezpośrednim skutkiem wykorzystywania przez pracownika dni wolnych podczas delegacji. W tym czasie bowiem pracownik nie może wykonywać pracy (w przeciwnym razie nie doszłoby do zapewnienia mu ciągłego wypoczynku tygodniowego). Pracownik nie przemieszcza się również na dworzec czy lotnisko.

Przykładowe rozliczenie delegacji służbowej

<table>
<tr><td colspan="10">RACHUNEK KOSZTÓW PODRÓŻY</td></tr>
<tr><td colspan="3">WYJAZD</td><td colspan="3">PRZYJAZD</td><td colspan="2" rowspan="2">Środek lokomocji</td><td rowspan="2">Koszt</td></tr>
<tr><td>miejscowość</td><td>data</td><td>godz.</td><td>miejscowość</td><td>data</td><td>godz.</td></tr>
<tr><td>Warszawa</td><td>25.03.13 r.</td><td>7.56</td><td>Poznań</td><td>25.03.13 r.</td><td>10.31</td><td colspan="2">PKP EIC II kl.</td><td>127zł</td></tr>
<tr><td>Poznań</td><td>27.03.13 r.</td><td>17.27</td><td>Warszawa</td><td>27.03.13 r.</td><td>20.07</td><td colspan="2">PKP Ex IC II kl.</td><td>127zł</td></tr>
<tr><td colspan="3">R-k sprawdzono pod względem form. i rachunk.</td><td colspan="3">ryczałt na dojazdy</td><td colspan="2"></td><td>18,00 zł</td></tr>
<tr><td colspan="3">3.04.2013 r. Tomasz Lipiński</td><td colspan="3">razem przejazdy, dojazdy</td><td colspan="2"></td><td>272,00 zł</td></tr>
<tr><td colspan="3">(data) (podpis)</td><td>diety</td><td>liczba dni</td><td>3</td><td colspan="2"></td><td>90,00 zł</td></tr>
<tr><td colspan="3">Zatwierdzono na zł 12,00
słownie zł Dwanaście 00/100</td><td colspan="3">noclegi wg rachunków</td><td colspan="2"></td><td>550,00 zł</td></tr>
<tr><td colspan="3" rowspan="2">3.04.13 r. Joanna Węgrzycka
(data) (podpisy zatwierdzających)</td><td colspan="3">noclegi – ryczałt</td><td colspan="2"></td><td>- zł</td></tr>
<tr><td colspan="3">inne wydatki wg załącznika</td><td colspan="2"></td><td>- zł</td></tr>
<tr><td colspan="3" rowspan="2">Kwituję odbiór zł 12,00 zł
słownie zł Dwanaście 00/100</td><td>słownie złotych</td><td>dziewięćset dwanaście 00/100</td><td>ogółem</td><td colspan="2"></td><td>912,00 zł</td></tr>
<tr><td colspan="3">Załączniki: faktura VAT potwierdzająca koszty noclegu</td><td>Pobrano zaliczkę</td><td></td><td>900 zł</td></tr>
<tr><td colspan="3" rowspan="2">3.04.13 r. Monika Kowalska
(data) (podpis delegowanego praconwika)</td><td colspan="3"></td><td>do wypłaty
– ~~zwrotu~~ **</td><td></td><td>12,00 zł</td></tr>
<tr><td colspan="7">Niniejszy rachunek przedkładam
3.04.13 r. Monika Kowalska
(data) (podpis delegowanego pracownika)</td></tr>
</table>

6. Delegacje zagraniczne

Czas podróży liczy się w przypadku odbywania podróży zagranicznej środkami komunikacji:

- lądowej – od chwili przekroczenia granicy państwowej w drodze za granicę do chwili jej przekroczenia w drodze powrotnej do kraju;
- lotniczej – 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;
- morskiej – od chwili wyjścia statku (promu) z ostatniego polskiego portu do chwili wejścia statku (promu) w drodze powrotnej do pierwszego polskiego portu.

NSA W wyroku z 22 marca 2000 r. (I SA/Lu 1747/98) NSA wskazał, że „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 czas się zaczyna".

GIP Główny Inspektorat Pracy w piśmie z 2 lutego 2009 r. nr GPP-417–4560–10/09/PE/RP w sprawie delegacji służbowych przedstawicieli handlowych stwierdził, że „(...) w przypadku pracownika wyjeżdżającego w zagraniczną podróż służbową, w czasie której w jednej dobie dojeżdża on do granicy państwa, a w innej dobie po zakończeniu podróży zagranicznej wraca z granicy państwa do miejsca ustalonego przez pracodawcę jako miejsce zakończenia delegacji, odbywa on dwie podróże krajowe i jedną podróż zagraniczną. Czas zagranicznej podróży służbowej liczy się w sposób ciągły od chwili przekroczenia granicy w drodze za granicę do chwili przekroczenia granicy w drodze powrotnej do kraju. Natomiast czas podróży pracownika, obejmujący czas dojazdu do granicy państwa oraz powrotu z granicy do miejsca określonego przez pracodawcę jako miejsce zakończenia delegacji, przypadające w różnych dobach, należy liczyć odrębnie dla każdej z tych podróży (...)".

Jeżeli pracownik, z przyczyn od siebie niezależnych, nie mógł wrócić z delegacji w planowanym terminie i doszło do jej przedłużenia, powinien niezwłocznie powiadomić o tym fakcie pracodawcę, nie podejmując bez uzgodnienia z nim żadnych działań, takich jak np. samodzielnej decyzji o powrocie innym środkiem transportu czy skorzystania z alternatywnego połączenia lotniczego. Zawsze bowiem do pracodawcy należy decyzja o wyborze środka transportu.

Za czas podróży, która została przedłużona, pracodawca powinien wypłacić pracownikowi wszystkie niezbędne świadczenia przysługujące w delegacji.

PRZYKŁAD *Pracownik poleciał w kilkudniową delegację do Madrytu. Z powodu strajku obsługi lotnisk odwołany został lot, którym miał wracać. W związku z tą*

sytuacją pracownik pozostał w Hiszpanii jeszcze przez 2 dni. Za cały czas podróży pracodawca powinien wypłacić pracownikowi świadczenia należne mu w delegacji.

6.1. Dieta

Dieta w zagranicznej podróży jest przeznaczona nie tylko na pokrycie kosztów wyżywienia (a nie wyłącznie zwiększonych kosztów wyżywienia, jak w przypadku diety krajowej), ale także na inne drobne wydatki. Jej wysokość jest odrębnie określana dla danego państwa. Stawki diet zostały wskazane w załączniku do rozporządzenia w sprawie podróży służbowych. Od 1 marca 2013 r. większość z nich wzrosła.

Od lat dominującym poglądem wśród ekspertów – które jest w pełni podtrzymywane w nowych przepisach – jest to, że wysokość diety ustala się dla docelowego państwa podróży. Problem z rozliczeniem podróży służbowej występował w sytuacji, gdy pracownik miał kilka państw docelowych. W takim przypadku na podstawie przepisów obowiązujących do końca lutego 2013 r. mogło występować tylko jedno państwo docelowe i przy realizacji poleceń służbowych w kilku krajach było nim ostatnie państwo. Jeżeli zatem pracownik był delegowany do kilku państw i w każdym z nich wykonywał zadania służbowe, o wysokości diety – według tego stanowiska – decydowało ostatnie państwo. Taką opinię wyraził np. Urząd Skarbowy w Wejherowie w interpretacji indywidualnej z 14 maja 2007 r. (sygn. BI/415–0585/07).

Problem ten rozwiązała nowelizacja przepisów obowiązująca od 1 marca 2013 r. Zgodnie z nowymi przepisami, w przypadku podróży zagranicznej odbywanej do dwóch lub więcej państw pracodawca może ustalić więcej niż jedno państwo docelowe. W sytuacji wyjazdu odbywanego jednocześnie do kilku państw nowe przepisy nie nakazują pracodawcy określenia kilku państw docelowych, w których pracownik będzie wykonywał polecenia służbowe. Pracodawca ma w tym zakresie całkowitą swobodę – może wskazać albo kilka państw docelowych, albo tylko jedno, nawet gdy pracownik odbywa podróż do kilku krajów.

WAŻNE!

Od 1 marca 2013 r. w przypadku podróży zagranicznej odbywanej do dwóch lub więcej państw pracodawca może ustalić więcej niż jedno państwo docelowe.

Nowe przepisy nie wskazują jednak, co w takiej sytuacji zrobić z rozliczaniem diet za czas spędzony w poszczególnych krajach. Może to być istotny problem wówczas, gdy podczas jednego wyjazdu pracownik jechał nawet do kilku państw w ciągu jednej doby (np. Niemcy, Czechy, Słowacja). Mimo że są to skrajne przypadki, mogą mieć miejsce.

PRZYKŁAD *Pracownik leci na spotkanie handlowe do Berlina, a stamtąd na kolejne spotkanie do Pragi. Na terenie Niemiec spędzi 10 godzin, a na terenie Czech*

11 godzin. Czas podróży zagranicznej w przypadku odbywania jej środkami komunikacji lotniczej należy liczyć 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. Pobyt za granicą należy zatem liczyć w sposób ciągły do czasu powrotu do Polski. Łączny czas podróży zagranicznej wynosi 21 godzin. W tej sytuacji pracodawca może wskazać jedno lub dwa państwa docelowe. Przy określeniu dwóch państw pracownik powinien otrzymać:

- *50% diety za czas pobytu na terenie Niemiec,*
- *50% diety za czas pobytu na terenie Czech.*

Łącznie stanowi to 45 euro (dieta za dobę podróży na terenie Niemiec wynosi 49 euro, a na terenie Czech 41 euro).

Jeśli pracodawca zdecyduje się na wskazanie jednego państwa docelowego, a w tym przypadku powinny nim być Czechy, gdyż jest to ostatnie państwo, z którego pracownik wraca do kraju, a oba te kraje są położone w podobnej odległości od Polski, pracownik otrzyma 41 euro pełnej diety (łączny czas pobytu za granicą ponad 12 godzin) przypisanej do Czech.

Dietę w podróży zagranicznej należy obliczać w następujący sposób:

- za każdą dobę podróży 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 *(§ 13 ust. 3 rozporządzenia z 29 stycznia 2013 r. w sprawie należności...)*.

Pracownikowi, który otrzymuje za granicą bezpłatne całodzienne wyżywienie, przysługuje 25% diety.

Kwotę diety należy zmniejszać o koszt zapewnionego bezpłatnego częściowego wyżywienia, przyjmując, że każdy posiłek stanowi odpowiednio:

- śniadanie – 15% diety;
- obiad – 30% diety;
- kolacja – 30% diety *(§ 14 ust. 2 rozporządzenia z 29 stycznia 2013 r. w sprawie należności...)*.

Dieta nie przysługuje pracownikowi, który w czasie podróży zagranicznej otrzymuje należność pieniężną na wyżywienie. Jeżeli należność pieniężna jest niższa od diety, pracownikowi przysługuje wyrównanie do wysokości należnej diety.

Podobnie jak w przypadku delegacji krajowej, dietę należy pomniejszyć procentowo o posiłki zapewnione w usłudze hotelarskiej *(§ 14 ust. 3 rozporządzenia z 29 stycznia 2013 r. w sprawie należności...)*.

6.2. Noclegi

Za nocleg podczas delegacji zagranicznej pracownikowi przysługuje zwrot kosztów w wysokości stwierdzonej rachunkiem hotelowym, w granicach limitu ustalonego na ten cel, który jest określony w załączniku do rozporządzenia z 29 stycznia 2013 r. w sprawie należności... W uzasadnionych przypadkach pracodawca może wyrazić zgodę na pokrycie udokumentowanych kosztów noclegu w kwocie przekraczającej ten limit *(§ 16 ust. 3 rozporządzenia z 29 stycznia 2013 r. w sprawie należności...)*.

IS Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji indywidualnej z 2 października 2008 r. (sygn. IPPB2/415–1034/08–4/SP) stwierdził, że za sytuację uzasadniającą przekroczenie limitu należy uznać okoliczność, że w danym mieście nie ma możliwości zdobycia tańszego noclegu. Zakwaterowanie w danym hotelu umożliwia właściwe wykonanie zadań związanych z wyjazdem służbowym (np. są tam również zakwaterowani kontrahenci, co daje możliwość wspólnej pracy).

W razie nieprzedłożenia rachunku za nocleg pracownikowi przysługuje ryczałt w wysokości 25% tego limitu. Ryczałt ten nie przysługuje za czas przejazdu *(§ 16 ust. 2 rozporządzenia z 29 stycznia 2013 r. w sprawie należności...)*.

Jeśli pracodawca lub strona zagraniczna zapewnia pracownikowi bezpłatny nocleg, pracownik nie ma prawa do ryczałtu. Dotyczy to sytuacji, gdy nieponoszenie kosztów noclegu przez pracownika było związane – choćby pośrednio – z osobą pracodawcy. Pracownik nie zostanie zatem pozbawiony ryczałtu, jeżeli np. nocuje u rodziny, nawet gdy pracodawca ma tego świadomość.

PRZYKŁAD *Kierowca TIR nocuje na homologowanym miejscu do spania w kabinie pojazdu. Spędzenie nocy w kabinie pojazdu wyposażonej w miejsce do spania nie pozbawia pracownika prawa do ryczałtu. Pracodawca nie zapewnił mu bowiem bezpłatnego noclegu. Zapewnienie noclegu nie może sprowadzać się tylko do zapewnienia możliwości snu, ale także pewnej przestrzeni do wypoczynku, zaplecza sanitarno-higienicznego (wyrok SN z 19 lutego 2007 r., I PK 232/06, Pr. Pracy 2007/6/29). Ponadto wypłacane pracownikom diety oraz ryczałty za noclegi, niezależnie od posiadania przez pracowników leżanek w samochodach przystosowanych do nocowania, mogą stanowić dla pracodawcy koszty uzyskania przychodów (interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 6 grudnia 2007 r., sygn. ITPB1/415–293/07/PSZ).*

Wypłata ryczałtu za noclegi w podróży zagranicznej nie jest uzależniona od przedstawienia dowodów, że koszt noclegu pracownik rzeczywiście poniósł. Taka opinia wywodzi się z samej konstrukcji ryczałtu jako świadczenia należnego w kwocie założonej z góry przez prawodawcę. W zakresie wykluczenia prawa do ryczałtu nie bierzemy pod

uwagę jedynie tego, że pracownik nie ponosił kosztów noclegu, ale że było to dodatkowo związane z określonymi działaniami pracodawcy lub podmiotu mającego związek z pracodawcą (kontrahenta, firmy współpracującej, instytucji zapraszającej itp.). W takich bowiem sytuacjach pracownik ma zagwarantowany nocleg (bezpośrednio lub pośrednio na koszt pracodawcy), a zatem wypłata ryczałtu byłaby dodatkowym, nieuzasadnionym świadczeniem dla pracownika.

6.3. Ryczałty na jazdy lokalne

Tak jak dotychczas, w delegacjach zagranicznych występują dwa ryczałty na przejazdy miejscowe, tj. na pokrycie kosztów dojazdów:

- z i do dworca kolejowego, autobusowego, portu lotniczego lub morskiego oraz
- środkami komunikacji miejscowej.

Ryczałt na pokrycie kosztów dojazdu z i do dworca kolejowego, autobusowego, portu lotniczego lub morskiego przysługuje w wysokości jednej diety w miejscowości docelowej za granicą oraz w każdej innej miejscowości, w której pracownik korzystał z noclegu. Jeśli pracownik ponosi koszty dojazdu wyłącznie w jedną stronę, przysługuje mu ryczałt w wysokości 50% diety *(§ 17 ust. 1–2 rozporządzenia z 29 stycznia 2013 r. w sprawie należności...).* Dotychczas takiego ograniczenia nie było. Korzystanie z noclegu stanowiące warunek, od którego zależy prawo do tego ryczałtu, zostało przypisane tylko do miejscowości innej niż docelowa.

PRZYKŁAD *Pracownik leci w podróż służbową z Warszawy do Londynu. Nocuje w Londynie, gdzie oczekuje na połączenie do Rio de Janeiro. Londyn nie jest miejscowością docelową, ale pracownik nabywa prawo do ryczałtu za jazdy lokalne. Kolejny ryczałt otrzyma w miejscowości docelowej, tj. Rio de Janeiro. Aby otrzymać ryczałt w Rio de Janeiro, nie jest tam konieczny nocleg.*

PRZYKŁAD *Pracownik poleciał samolotem do Berlina na kilkugodzinne spotkanie. Wracał tego samego dnia. Pracownik nabędzie prawo do ryczałtu za jazdy lokalne, ponieważ Berlin jest miejscowością docelową. Nocleg jest natomiast wymagany w innej miejscowości niż docelowa.*

Ryczałt na pokrycie kosztów dojazdów środkami komunikacji miejscowej przysługuje w wysokości 10% diety za każdą rozpoczętą dobę pobytu w podróży.

Ryczałt na przejazdy miejscowe nie przysługuje, jeżeli pracownik:

- odbywa podróż zagraniczną służbowym lub prywatnym pojazdem samochodowym, motocyklem lub motorowerem;
- ma zapewnione bezpłatne dojazdy;
- nie ponosi kosztów, na pokrycie których są przeznaczone te ryczałty.

PRZYKŁAD *Pracownik jedzie na tydzień w delegację do Berlina, gdzie codziennie będzie uczestniczył w spotkaniach z niemieckim partnerem w sprawie międzynarodowego projektu realizowanego m.in. przez jednostkę, w której pracownik jest zatrudniony. Hotel, w którym pracownik się zatrzymał, znajduje się w bezpośrednim sąsiedztwie miejsca spotkań z niemieckim partnerem. W tej sytuacji pracownik nie ma prawa do 10% ryczałtu, ponieważ nie ponosi kosztów dojazdów do miejsca wykonywania zadania służbowego.*

6.4. Koszty leczenia za granicą

W przypadku choroby powstałej podczas podróży zagranicznej pracownikowi przysługuje zwrot udokumentowanych niezbędnych kosztów leczenia za granicą. Od 1 marca 2013 r. zwrot tych kosztów następuje tak jak dotychczas ze środków pracodawcy, z wyjątkiem świadczeń gwarantowanych, udzielonych zgodnie z przepisami o koordynacji systemów zabezpieczenia społecznego w Unii Europejskiej, o których mowa w art. 5 pkt 32 ustawy z 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (Dz.U. z 2008 r. Nr 164, poz. 1027 ze zm.). Nie podlegają zwrotowi koszty zakupu leków, których nabycie za granicą nie było konieczne, koszty zabiegów chirurgii plastycznej i kosmetycznych oraz koszty nabycia protez ortopedycznych, dentystycznych lub okularów *(§ 19 ust. ust. 1–3 rozporządzenia z 29 stycznia 2013 r. w sprawie należności...)*.

W związku z potencjalnie bardzo dużym zagrożeniem finansowym związanym z chorobą lub wypadkiem podczas podróży zagranicznej pracodawcy ubezpieczają pracowników przed wyjazdem. Poniesiony przez pracodawcę koszt ubezpieczenia (często bardzo nieznaczny w porównaniu z zagrożeniem finansowym wynikającym z choroby pracownika, pobytu w szpitalu, zabiegów chirurgicznych itp.) nie jest wydatkiem wynikającym wprost z przepisów dotyczących delegacji służbowych. Nie można również uznać, że jest to wydatek niezbędny (tak jak np. koszt wizy), bez poniesienia którego pracownik nie wykona zadania służbowego. Dla oceny, czy taka składka na ubezpieczenie pracownika będzie zwolniona z podatku, istotne jest jednak to, czy chodzi o zwrot wydatków rzeczywiście poniesionych przez pracownika (gdzie możemy rozróżnić zwolnione z podatku i opodatkowane) czy o świadczenia ponoszone przez pracodawcę w związku z podróżą służbową pracownika. W tym zakresie występują rozbieżne opinie. Najczęściej uznaje się, że koszt składki ubezpieczeniowej jest przychodem pracownika niemieszczącym się w zwolnieniu podatkowym.

WAŻNE!

Opłacona przez pracodawcę składka na ubezpieczenie pracownika podczas podróży służbowej, co do zasady, jest przychodem tej osoby.

IS Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi w interpretacji indywidualnej z 16 września 2011 r. (sygn. IPT PB2/415–324/11–2/Akr) uznał, że wydatki pracodawcy

z tytułu wykupienia polisy ubezpieczeniowej na czas zagranicznej podróży służbowej pracownika stanowią dla niego przychód ze stosunku pracy, jeżeli jest on uprawniony do otrzymania odszkodowania z tej polisy.

NSA Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 1 czerwca 2012 r. (sygn. akt II FSK 2351/10) wskazał, że „opłacona składka na ubezpieczenie kierowców w zagranicznej podróży służbowej, dotycząca kosztów leczenia, usługi assistance oraz odpowiedzialności cywilnej jest przychodem pracowników spółki, dla której wykonują oni międzynarodowy transport drogowy". Podlega ona opodatkowaniu na takich samych zasadach, jak pozostałe przychody wynikające ze stosunku pracy. Podobnie stanowisko zajął WSA w Gliwicach w wyroku z 7 grudnia 2011 r. (I SA/Gl 901/11).

MF Minister Finansów w interpretacji indywidualnej z 31 marca 2011 r. (sygn. DD3/033/205/KDJ/10/PK-1417) stwierdził, że z przepisu określającego obowiązek pracodawcy do zwrócenia pracownikowi wydatków poniesionych przez niego w czasie podróży służbowej, których zasadność poniesienia pracodawca zaakceptował, wynika, że pracownik musi najpierw te wydatki ponieść, aby pracodawca mógł dokonać ich zwrotu. Wówczas można zastosować art. 21 ust. 1 pkt 16 ustawy o pdof.

Nie można natomiast mówić o zwrocie wydatków poniesionych przez pracownika w przypadku, gdy wydatku tego nie poniósł. Minister Finansów uznał, że jeżeli pracodawca wykupuje ubezpieczenie, którego celem jest zabezpieczenie przed ewentualnymi, nieprzewidywalnymi co do wysokości wydatkami związanymi ze zwrotem udokumentowanych kosztów leczenia za granicą, to w istocie zabezpiecza siebie przed ewentualną koniecznością zwrotu z własnych środków kosztów leczenia pracownika poniesionych podczas podróży za granicą. Dlatego wartość zapłaconej z tego tytułu składki ubezpieczeniowej nie stanowi przychodu pracownika w rozumieniu ustawy o pdof. Interpretacja indywidualna Ministra Finansów nie ma jednak mocy obowiązującej dla organów podatkowych.

W razie zgonu pracownika za granicą pracodawca pokrywa koszty transportu zwłok do kraju *(§ 19 ust. 4 rozporządzenia z 29 stycznia 2013 r. w sprawie należności...)*.

6.5. Przewóz bagażu

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, jeżeli podróż zagraniczna trwa ponad 30 dni lub jeżeli państwem docelowym jest państwo pozaeuropejskie.

Regulacja ta odnosi się jedynie do bagażu osobistego pracownika, a zatem tylko do przewozu przedmiotów użytku osobistego, czyli takich (odzież, kosmetyki, leki), które nie są ściśle związane z realizacją zadania służbowego. Za przedmioty użytku osobistego należy przy tym uznać m.in. odzież służbową. Mimo że jest ona użytkowana tylko w celach związanych z pracą, to nadal pozostaje w sferze przedmiotów osobistego użytku.

PRZYKŁAD *Pracownik przebywa w delegacji zagranicznej i bierze udział w targach reklamowych. Zabrał ze sobą prywatne książki dotyczące tematyki zawodowej oraz ulotki reklamowe i foldery pracodawcy, które będzie rozdawał na targach. Ulotki reklamowe i foldery nie mają charakteru osobistego, nie wchodzą więc do limitu wagi bagażu pracownika.*

Zatem pracodawca może wyrazić zgodę na zwrot kosztów przewozu samolotem bagażu osobistego o wadze do 30 kg w dwóch sytuacjach, tj. gdy:

- podróż trwa ponad 30 dni lub
- państwem docelowym jest państwo pozaeuropejskie.

Pierwszy warunek obejmuje wyjazdy zagraniczne do jakiegokolwiek kraju. Istotny jest jedynie czas delegacji.

Problemy praktyczne może powodować drugi z wymienionych warunków. Przepisy rozporządzenia nie wskazują bowiem np. państw członkowskich UE czy należących do Rady Europy albo do innego obszaru politycznego czy gospodarczego. Należy zatem odnieść się do krajów należących geograficznie do Europy, przy czym należałoby do nich zaliczyć również te państwa, które przynajmniej częściowo położone są w Europie.

7. Rozliczenie delegacji

Tak jak dotychczas, pracownik powinien rozliczyć delegację zagraniczną w ciągu 14 dni od jej zakończenia. Od 1 marca 2013 r. zmieniły się zasady tego rozliczenia.

Uproszczono sposób rozliczania kosztów podróży w zakresie kursu walut stosowanego do zaliczki wypłacanej w złotych. Od 1 marca 2013 r. takie rozliczenie jest dokonywane według średniego kursu z dnia wypłacenia zaliczki. Zatem przy rozliczeniu należy brać pod uwagę tylko jeden kurs waluty. Dotychczas stosowane były różne kursy – inny do wypłacanej zaliczki i inny do rozliczenia kosztów podróży.

Do końca lutego do rozliczenia kosztów podróży pracownik musiał dołączyć dokumenty (rachunki) potwierdzające poszczególne wydatki. Nie dotyczyło to diet oraz wydatków objętych ryczałtami. Jeżeli uzyskanie dokumentu (rachunku) nie było możliwe, pracownik składał pisemne oświadczenie o dokonanym wydatku i przyczynach braku jego udokumentowania.

Pierwszy problem z taką regulacją dotyczył rodzaju dokumentów, jakie mogły potwierdzać wydatki. Wskazanie w przepisach słowa „rachunki" powodowało wątpliwości, czy chodzi o sformalizowane dokumenty księgowe, takie jak faktury, rachunki, bilety na przejazdy, paragony za przejazd autostradą czy rachunki w znaczeniu potocznym. Dosyć powszechne było jednak stosowanie potocznej definicji rachunku.

Przed 1 marca 2013 r. wątpliwości powstawały również w sytuacji, gdy zamiast dokumentów pracownik składał oświadczenie o wydatkach i przyczynach braku ich udokumentowania. Przepisy bezpośrednio wskazywały, że odnosiło się to do przypadków,

w których pracownik nie mógł uzyskać dokumentu potwierdzającego poniesienie wydatku. Taka konstrukcja powodowała, że oświadczenie nie mogło dotyczyć sytuacji np. utraty (zagubienia) biletów na przejazd. Jednak wykładnia ta była dyskusyjna i przeważały w tej sprawie odmienne poglądy, zgodnie z którymi oświadczenie pracownika mogło obejmować również przypadki utraty dokumentów.

W nowym rozporządzeniu znajduje się zapis, zgodnie z którym do rozliczenia kosztów podróży służbowej pracownik załącza dokumenty, w szczególności rachunki, faktury lub bilety potwierdzające poszczególne wydatki, z wyjątkiem diet oraz wydatków objętych ryczałtami. Jeżeli przedstawienie dokumentu nie jest możliwe, pracownik składa pisemne oświadczenie o dokonanym wydatku i przyczynach braku jego udokumentowania *(§ 5 ust. 2 rozporządzenia z 29 stycznia 2013 r. w sprawie należności...)*. Zgodnie z nową regulacją, brak możliwości przedstawienia dokumentu będzie obejmować nie tylko niemożność jego uzyskania przez pracownika, ale również utratę.

WAŻNE!

Na podstawie złożonego przez pracownika pisemnego oświadczenia o utraconym dokumencie potwierdzającym dokonany wydatek i przyczynach jego utraty pracodawca może dokonać zwrotu poniesionego kosztu.

Wiele kwestii odnoszących się do rozliczenia delegacji wynika z oświadczenia pracownika (m.in. wyżywienie w cenie noclegu, godzina przekroczenia granicy, zapewnienie bezpłatnych przejazdów przez stronę zagraniczną). W uzasadnionych przypadkach pracownik składa pisemne oświadczenie o okolicznościach mających wpływ na prawo do diet, ryczałtów, zwrot innych kosztów podróży lub ich wysokość *(§ 5 ust. 3 rozporządzenia z 29 stycznia 2013 r. w sprawie należności...)*. Tego rodzaju oświadczenie staje się dokumentem, który może stanowić podstawę do pociągnięcia pracownika do odpowiedzialności, w razie gdy pracodawca wykryje, że zawiera nieprawdę. W skrajnych przypadkach może bowiem nastąpić podejrzenie popełnienia przez pracownika przestępstwa związanego z wyłudzeniem kwoty nienależnych świadczeń z tytułu delegacji.

PRZYKŁAD *Po powrocie z 10-dniowego pobytu w Berlinie pracownik złożył rozliczenie delegacji, do którego na żądanie pracodawcy dołączył oświadczenie, że ponosił wszystkie koszty przejazdów lokalnych, a w ramach noclegów hotel nie zapewniał śniadań. Pracodawca postanowił zweryfikować oświadczenie pracownika i okazało się, że w cenie noclegu codziennie było zapewnione śniadanie, a firma, do której pracownik udał się w celu wykonania zadania służbowego, zapewniła mu nie tylko przejazd z lotniska i po zakończeniu podróży na lotnisko, ale również codzienne przejazdy z i do hotelu. Na skutek nieprawdziwego oświadczenia pracownik otrzymał nienależnie 171,50 euro, co wynika z wyliczenia:*

- *49 euro z tytułu ryczałtu dojazdowego (przejazd z lotniska i na lotnisko), który nie przysługuje m.in. wówczas, gdy pracownik ma zapewnione bezpłatne przejazdy),*

- *49 euro z tytułu ryczałtu na przejazdy miejscowe (instytucja zagraniczna zapewniała mu przejazdy),*
- *73,50 euro diet (15% kwoty diety przewidziane na śniadanie x 10 dób pobytu w delegacji x 49 euro).*

W tej sytuacji pracodawca może rozwiązać z pracownikiem umowę bez wypowiedzenia. Ponadto pracownik może odpowiadać za popełnienie przestępstwa związanego z wyłudzeniem nienależnych świadczeń.

Wykaz najważniejszych zmian dotyczących podróży służbowych

Do 28 lutego 2013 r.	Od 1 marca 2013 r.
Dieta krajowa wynosiła 23 zł	Dieta krajowa wynosi 30 zł
Dieta krajowa nie była obniżana procentowo o poszczególne posiłki zapewniane przez pracodawcę	Dieta krajowa jest obniżana odpowiednio o: ■ 25% w razie zapewnionego śniadania, ■ 50% w razie zapewnionego obiadu, ■ 25% w razie zapewnionej kolacji
Pracownikowi przysługiwał zwrot kosztów noclegu w podróży krajowej w wysokości stwierdzonej rachunkiem, bez limitu	Wprowadzono limit wynoszący 20-krotność diety krajowej (600 zł) w przypadku zwrotu kosztów noclegu w kraju na podstawie rachunku. Pracodawca może dobrowolnie pokryć koszt noclegu ponad ten limit
Pracownikowi odbywającemu podróż w charakterze kuriera dyplomatycznego przysługiwała dieta podwyższona o 25%	Kurierom dyplomatycznym nie przysługuje podwyżka diety
Podróż zagraniczną pracownik mógł odbyć jedynie swoim samochodem	Podróż zagraniczną pracownik może odbyć nie tylko swoim samochodem, ale również swoim motocyklem i motorowerem
W podróży zagranicznej pracodawca wyznaczał jedno państwo docelowe	W podróży zagranicznej pracodawca może wyznaczyć kilka państw docelowych

- art. 8, art. 42 § 4, art. 77^5, art. 178 Kodeksu pracy,
- rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Społecznej z 29 stycznia 2013 r. w sprawie należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej (Dz.U. z 2013 r. poz. 167),
- art. 21 ust. 1 pkt 16, pkt 23b ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2012 r. poz. 361 ze zm.),
- § 2 ust. 1 pkt 15 rozporządzenia 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 ze zm.),
- art. 2 ustawy z 16 kwietnia 2004 r. o czasie pracy kierowców (Dz.U. z 2012 r. poz. 1155),

- art. 60 Kodeksu cywilnego,
- § 3 pkt 5 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z 15 maja 1996 r. w sprawie sposobu usprawiedliwiania nieobecności w pracy oraz udzielania pracownikom zwolnień od pracy (Dz.U. Nr 60, poz. 281 ze zm.),
- § 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 ze zm.).

Marek Rotkiewicz
specjalista ds. zatrudnienia

Najciekawsze orzecznictwo sądowe dotyczące podróży służbowych

Temat	Data i sygnatura	Treść orzeczenia
Definicja podróży służbowej	Wyrok WSA z 27 lutego 2007 r. (I SA, Po 915/06)	W odniesieniu do przedsiębiorcy istotne kryterium dla uznania podróży poza granicami kraju za podróż służbową winno być ustalenie, czy jest ona związana bezpośrednio z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą.
Definicja podróży służbowej	Wyrok SN z 28 czerwca 2012 r. (II UK 284/11, M.P.Pr. 2012/11/608–610)	Pracownicy, których praca z istoty polega na przemieszczaniu się na pewnym obszarze, nie odbywają podróży służbowych.
Diety	Wyrok SN z 24 listopada 2011 r. (I UK 180/11)	Diety i inne należności wypłacane kierowcom zatrudnionym w transporcie międzynarodowym przyznane na pokrycie zwiększonych wydatków na wyżywienie czy noclegi nie mają charakteru wynagrodzenia za pracę, dlatego nie podlegają składkom ubezpieczeniowym.
Diety	Wyrok SN z 10 stycznia 2007 r. (III PK 90/06, OSNP 2008/11–12/155)	Dieta z tytułu podróży służbowej poza granicami kraju przyjęta w regulaminie wynagradzania obowiązującym u prywatnego pracodawcy może być równa diecie z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju ustalonej w rozporządzeniu ministra właściwego do spraw pracy dla pracowników zatrudnionych w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej.
Czas pracy w podróży służbowej	Wyrok SN z 26 czerwca 2005 r. (II PK 265/04, OSNP 2006/5–6/76)	Czas dojazdu i powrotu z miejscowości stanowiącej cel pracowniczej podróży służbowej oraz czas pobytu w tej miejscowości nie są pozostawaniem 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.

XVII EDYCJA
kongres kadry

nowoczesnafirma

22-24
KWIETNIA 2013
HOTEL INTERCONTINENTAL
WARSZAWA

NAJWIĘKSZE SPOTKANIE BRANŻY HR

DOSTAWCY ROZWIĄZAŃ PERSONALNYCH
SPOTKANIA I WYMIANA DOŚWIADCZEŃ KADRY ZARZĄDZAJĄCEJ
ZAGRANICZNI PRELEGENCI I PRZEDSTAWICIELE NAJWIĘKSZYCH FIRM POLSKICH

DAVID PARDEY
SENIOR MANAGER, HEAD OF RESEARCH & POLICY INSTITUTE OF LEADERSHIP & MANAGEMENT

MATEUSZ KUSZNIEREWICZ
NAJLEPSZY POLSKI ŻEGLARZ XX WIEKU, MISTRZ OLIMPIJSKI

WŁODZIMIERZ NAHORNY
MUZYK JAZZOWY

SZYMON KUDŁA
MÓWCA BIZNESOWY

Sprawdź program:

kongreskadry.pl

PARTNERZY STRATEGICZNI

LUXMED

M4 Management
methods - measurement - management - motivation

gamma

SPONSORZY

Aptis

IBE

kwalifikacje po europejsku

nk

Trio Management

Vattax personel

pracuj.pl

PENTEGY

PATRONI MEDIALNI

tvn CNBC

TOK FM

personel zarządzanie

MANAGER

GazetaPraca.pl

ORGANIZATOR

nowoczesnafirma

POLECA

MONITOR prawa pracy ubezpieczeń

Dowiedz się więcej: | **marcin.piotrowski@nf.pl** | **22 314 14 16**