



Warszawa, dn. 24.03.2004 r.

RZECZPOSPOLITA POLSKA
Rzecznik Praw Obywatelskich

Prof. dr Andrzej ZOLL

RPO-467448-VI/04/AB

00-090 Warszawa
Al. Solidarności 77

Tel. centr. 551 77 00
Fax 827 64 53

Pan
dr Andrzej Raczeko
Minister Finansów

Otrzymuję listy podatników wskazujące na negatywne skutki uchylecia zwolnienia przewidzianego w art. 21 ust. 1 pkt 22 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 z późn. zm.). Zainteresowani podatnicy podnoszą, że niejednokrotnie jazdy lokalne lub poza lokalne są stałym elementem stosunku pracy. Przykład mogą stanowić listonosze. Wielu z nich musi używać przy rozwożeniu przesyłek pocztowych własnych środków lokomocji (samochodów, motocykli), bez których nie byłoby w stanie – ze względu na znaczny obszar doręczeń – świadczyć pracy. W podobnej sytuacji znajdują się pracownicy serwisów napraw, którzy dojeżdżają do klientów własnymi środkami transportu, niezbędnymi nie tylko ze względu na konieczność dotarcia do klienta, lecz również do przewozu narzędzi, urządzeń pomiarowych czy części zamiennych. Także pracownicy Lasów Państwowych ze względu na znaczne obszary podlegające nadleśnictwom, w swojej pracy muszą korzystać z samochodów. Bywa, że posiadanie przez pracownika własnego samochodu jest jednym z istotnych warunków nawiązania umowy o pracę (lub zatrudnienia w innym trybie).

1. Art. 34a ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o transporcie drogowym (Dz. U. z 2001 r. Nr 125, 1371 z późn. zm.) dopuszcza używanie do celów służbowych – na podstawie umów cywilnoprawnych – samochodów osobowych, motocykli i motorowerów niebędących własnością pracodawcy. Pracownik wykorzystujący własny samochód dla celów służbowych ponosi koszty paliwa i amortyzacji. Określenie maksymalnych stawek za jeden kilometr przebiegu pojazdu w rozporządzeniu Ministra Infrastruktury z dnia 25 marca 2002 r. w sprawie

warunków ustalania oraz sposobu dokonywania zwrotu kosztów używania dla celów służbowych samochodów osobowych, motocykli i motorowerów niebędących własnością pracodawcy (Dz.U. Nr 27, poz. 271) – zabezpieczając zrekompensowanie tych kosztów - wyłącza możliwość dowolnego kształtowania opodatkowania.

Dla potrzeb podatku dochodowego od osób fizycznych pracownik nie może uwzględnić kosztów używania własnego samochodu osobowego dla celów służbowych jako kosztów uzyskania przychodu, są one bowiem od dnia 1 stycznia 2004 r. określone w stałych kwotach. Od wejścia w życie ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych wyłączała odliczanie przez pracowników najemnych kosztów uzyskania w faktycznie poniesionej wysokości ustalając je w formie zryczałtowanej. Zarówno zryczałtowane, jak i stałe kwoty kosztów nie były i nie są związane z faktycznymi wydatkami ponoszonymi przez pracowników. Nie zapewnią zwrotu kosztów używania przez pracowników dla celów służbowych w jazdach lokalnych samochodów osobowych niebędących własnością zakładu pracy.

W przypadku pozarolniczej działalności gospodarczej, opodatkowanej na zasadach ogólnych, zasadność używania samochodu nie jest kwestionowana i są prawne możliwości uwzględnienia ponoszonych z tego tytułu kosztów.

Zniesienie zwolnienia podatkowego ryczałtów samochodowych wypłacanych w związku z użytkowaniem w jazdach lokalnych samochodów niebędących własnością pracodawcy - powodując podwyższenie dochodu podlegającego opodatkowaniu - prowadzi do zwiększenia obciążenia podatkowego, a tym samym do obniżenia wynagrodzenia za pracę, które nie musi być rekompensowane przez pracodawców.

Podwyższenie dochodu podlegającego opodatkowaniu o ryczałty samochodowe może stać się przyczyną wyłączającą nabycie prawa do zasiłku rodzinnego i przysługujących wraz z nim dodatków oraz do świadczenia pielęgnacyjnego z tytułu rezygnacji przez rodzica lub opiekuna z zatrudnienia w związku z koniecznością opieki nad dzieckiem, tj. do świadczeń przewidzianych w ustawie z dnia 28 listopada 2003 r. o świadczeniach rodzinnych (Dz. U. Nr 228, poz. 2255 ze zm. z 2004 r. Nr 35, poz. 305), która wejdzie w życie 1 maja 2004 r. Nabycie prawa do tych świadczeń uzależnione jest od wysokości dochodu rodziny w przeliczeniu na osobę albo dochodu osoby uczącej się (art. 5 ust. 1 i 2 oraz art. 17 ust. 2). Przepis art. 3 pkt 1 zawiera ustawową definicję dochodu. Sposób obliczania dochodu dla potrzeb przyjętego w ustawie kryterium dochodowego – wynikający z art. 3 pkt 1 - jest zsynchronizowany z systemem opodatkowania dochodów osób fizycznych. Uwzględnia różnice wynikające z opodatkowania dochodów na zasadach ogólnych (lit. a) i w formie zryczałtowanej (lit. b) i odwołuje się do katalogu zwolnień przedmiotowych zawartego w art. 21 ust. 1 (lit. c).

Dochód stanowią przychody podlegające opodatkowaniu na zasadach ogólnych na podstawie przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych, pomniejszone o koszty uzyskania przychodu, należny podatek dochodowy od osób fizycznych, zapłacone składki na ubezpieczenie społeczne niezaliczone do kosztów uzyskania przychodu oraz zapłacone składki na ubezpieczenie zdrowotne (lit. a) albo deklarowany w oświadczeniu dochód z działalności podlegającej opodatkowaniu na podstawie przepisów o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, pomniejszony o należny zryczałtowany podatek dochodowy i zapłacone składki na ubezpieczenie zdrowotne i społeczne (lit. b). W obu sytuacjach dochód stanowią również wymienione w art. 3 pkt 1 lit. c) inne dochody niepodlegające opodatkowaniu na podstawie przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Ubocznie należy zauważyć, że istnieją ważne argumenty przemawiające za twierdzeniem, iż nie było zamierzeniem projektodawcy i ustawodawcy uzależnienie prawa do świadczeń rodzinnych od ryczałtów samochodowych. Projekt ustawy o świadczeniach rodzinnych wpłynął do Sejmu w dniu 18 kwietnia 2003 r. (nr druku 1555), zaś rządowy projekt ustawy zmieniającej ustawę o podatku dochodowym od osób fizycznych później - 11 sierpnia 2003 r. (nr druku 1853). Zawarty w projekcie ustawy o świadczeniach rodzinnych katalog dochodów niepodlegających opodatkowaniu lecz zaliczanych do dochodu, od którego wysokości uzależniono nabycie uprawnienia do świadczeń, nie wymieniał kwot otrzymywanych przez pracowników z tytułu kosztów używania pojazdów samochodowych dla potrzeb zakładu pracy w jazdach lokalnych, choć w momencie jego sporządzania – jak również w momencie uchwalenia ustawy - kwoty te były wolne od podatku.

2. Aktualny stan prawny rodzi szereg wątpliwości interpretacyjnych.

Gdy na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. a) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wolny jest od podatku dochodowego zarówno dokonany w związku z podróżą służbową zwrot kosztów przejazdu obejmujący cenę biletu określonego środka transportu, jak i zwrot kosztów przejazdu samochodem osobowym niebędącym własnością pracodawcy, nie jest zaś wolny od tego podatku zwrot kosztów używania w jazdach lokalnych samochodu osobowego niebędącego własnością pracodawcy - istotnego znaczenia nabiera rozróżnienie „podróży służbowej” od „jazdy lokalnej”.

Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie zawiera definicji podróży służbowej. Stosownie do art. 77⁵ § 1 Kodeksu pracy pod pojęciem podróży służbowej należy rozumieć wykonywanie przez pracownika na polecenie pracodawcy

zadania służbowego poza miejscowością, w której znajduje się siedziba pracodawcy, lub poza stałym miejscem pracy.

Jeśli umowa o pracę jednoznacznie określa stałe miejsce pracy podatnicy i organy podatkowe nie będą miały trudności ze sprecyzowaniem czy wyjazd jest podróżą służbową i właściwym stosowaniem zwolnienia z art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. a) ustawy. Specyfika niektórych prac powoduje jednak, że ich wykonywanie jest połączone z ciągłym przemieszczaniem się na znacznych nawet obszarach, co nie oznacza, że mamy do czynienia z podróżą służbową.

W komentarzach do kodeksu pracy można spotkać różne interpretacje pojęcia „stałego miejsca pracy”. Jakkolwiek przeważa pogląd, że „...definicji podróży służbowej nie odpowiadają przejazdy służbowe pracowników w granicach miejscowości, w której znajduje się ich miejsce pracy.” (J. Wratny, KP Komentarz, Warszawa 2004, s. 175), w związku ze zniesieniem zwolnienia ryczałtów samochodowych wypłacanych z tytułu jazd lokalnych pojawiają się poglądy, że także w przypadku wykonywania zadania w tej samej miejscowości lecz poza stałym miejscem pracy uzasadniony jest zwrot należności na pokrycie kosztów związanych z podróżą służbową.

Dla prawidłowego stosowania zwolnienia przewidzianego w art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. a) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w wielu przypadkach rozstrzygające znaczenie będą miały uregulowania prawa pracy, może zatem dojść do jednoczesnego funkcjonowania rozbieżnych wykładni.

Nie należy pomijać faktu, że w publikacjach prasowych wskazuje się na możliwość uznania samochodu osobowego stanowiącego własność pracownika i używanego przez niego dla celów służbowych za narzędzie pracy, a świadczenia pieniężnego pracodawcy w zamian za używanie samochodu za ekwiwalent, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 13 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Z publikacji tych wynika, że pogląd ten jest znany Ministerstwu Finansów, które nie akceptując go stanęło na stanowisku, że wykreślenie z art. 21 ust. 1 punktu 22 oznacza definitywną utratę możliwości zwolnienia od podatku kwot ryczałtów wypłacanych w związku z używaniem przez pracowników ich własnych samochodów na potrzeby pracodawcy.

Zwolennicy poglądu, że samochód może być uznany za narzędzie pracy, jak również stanowić sprzęt opierają się na wykładni językowej, bowiem ani ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych ani Kodeks pracy nie definiują pojęć zastosowanych w art. 21 ust. 1 pkt 13. Wskazują, że przy stosowaniu tej wykładni istnieją przesłanki do uznania samochodu za narzędzie pracy lub sprzęt, a tym samym ekwiwalentu wypłaconego w związku z jego używaniem za objęty zwolnieniem przewidzianym w art. 21 ust. 1 pkt 13 ustawy.

Dla zawodów - n.p. przedstawiciela handlowego – związanych z ciągłym przemieszczaniem się, pogląd ten ma racjonalne uzasadnienie. W świetle przepisów Kodeksu pracy pracodawca ma bowiem obowiązek zapewnić narzędzia, materiały i wszelkie inne środki niezbędne do wykonywania pracy. O tym jakie będą w tym zakresie potrzeby decyduje charakter pracy.

Zwolennicy poglądu, że ryczałty wypłacane pracownikom z tytułu używania przez nich własnych samochodów na potrzeby pracodawcy są zwolnione od podatku na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 13 twierdzą, że zakresy zwolnień z punktu 22 lit. b) i punktu 13 częściowo pokrywały się - gdy samochód stanowił własność pracownika, przy czym zwolnienie przewidziane w punkcie 22 lit. b) miało szerszy zakres, obejmowało bowiem sytuacje, w których pracownik użytkował samochód nie będący jego własnością.

W ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich nie ma podstaw prawnych do twierdzenia, że samochód nie może stanowić narzędzia pracy. Brzmienie art. 21 ust. 1 pkt 13 nie daje również podstaw do twierdzenia, iż chodzi w nim o narzędzia lub sprzęt stosowany w toku produkcji, a nie w działalności handlowej lub usługowej.

Sytuacja zbieżnych zakresów zwolnień już występowała i dotyczyła zwolnień przewidzianych w art. 21 ust. 1 w punkcie 22 lit. a) i w punkcie 16, o czym Ministerstwo Finansów informowało Biuro RPO w piśmie z dnia 2 marca b.r. znak: PB5/MC-033-13-374/04.

W „Dobrej Firmie” - dodatku „Rzeczypospolitej” z dnia 18 marca b.r. wydanie nr 253/66 (6749), s. F4 – przedstawiono wyjaśnienia Urzędu Skarbowego w Ząbkowicach Śląskich (pismo nr PDII/EK/415-01/2004). Podatnik zwracał się o informację czy wolne są od podatku ekwiwalenty, które wypłacał pracownikom - kierownikom budów - używającym prywatnych samochodów do sprawowania nadzoru nad pracami budowlano-montażowymi wykonywanymi w różnych, oddalonych od siebie miejscach. Urząd przyjął, że z art. 21 ust. 1 pkt 13 wynika, iż czynności polegające na używaniu sprzętu i wykonywaniu pracy powinny następować równocześnie lecz nie kwestionował, że zwolnienie nie może mieć zastosowania do samochodów osobowych.

Zwolnienie przewidziane w art. 21 ust. 1 pkt 13 obowiązuje od 1992 r. Znajdowało się już w pierwszej wersji tej ustawy (Dz. U. z 1991 r. Nr 80, poz. 350). Oczywisty jest jego związek z istotą stosunku pracy, w którym pracodawca jest zobowiązany do dostarczenia pracownikom środków – maszyn, urządzeń, narzędzi, surowców, materiałów itd.- niezbędnych do wykonywania pracy. Odnosiło się ono również do stosunków powstałych w związku z wykonywaniem pracy nakładczej, uregulowanych przepisami rozporządzenia Rady Ministrów z 31 grudnia 1975 r. w sprawie uprawnień pracowniczych osób wykonujących pracę nakładczą (Dz. U.

z 1976 r. Nr 3, poz. 19 z późn. zm.), a którego § 12a przyznaje wykonawcy prawo do odpłatności z tytułu użytkowania w pracy nakładczej maszyn, urządzeń i narzędzi stanowiących jego własność.

Pamiętać jednak należy, że zwolnienie z art. 21 ust. 1 pkt 13 zostało ukształtowane w zdecydowanie odmiennej od aktualnej sytuacji gospodarczej. Zmiany w sytuacji gospodarczej powodują spontaniczne kształtowanie stosunków pracy w sposób jej odpowiadający, a nie sytuacji istniejącej w latach, w których był opracowywany projekt ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, gdy nie było tak rozpowszechnione posiadanie samochodów przez osoby fizyczne, przez co przypadki, w których jego posiadanie było jednym z istotnych warunków nawiązania umowy o pracę, należały do wyjątków. Stosunek pracy kształtują potrzeby pracodawców podporządkowanych gospodarce rynkowej, w której obniżanie kosztów własnych jest jednym z podstawowych instrumentów finansowych. Sam fakt, że zwolnienie pochodzi sprzed lat nie upoważnia do jego interpretowania w oderwaniu od stosowania zasad wykładni, w których brak definicji ustawowej uprawnia do odwołania się do językowego brzmienia pojęć, ustalanego w oparciu o słowniki języka polskiego.

Jeśli nawet w momencie wejścia w życie zwolnienia z art. 21 ust. 1 pkt 13 stosunki pracy i stosunki pokrewne kształtowały się w taki sposób, że nie można było uznać ryczałtów wypłacanych pracownikom za używanie własnych samochodów dla celów służbowych w jazdach lokalnych - za podlegające temu zwolnieniu nie oznacza to, że nie nastąpiły tego rodzaju zmiany, iż obecnie istnieje prawnie uzasadniona podstawa do jego stosowania wobec ryczałtów wypłacanych pracownikom używającym własnych samochodów dla celów służbowych w jazdach lokalnych, jak również pracownikom, którzy otrzymują ryczałty – stosownie do rozporządzenia Ministra Infrastruktury z dnia 25 marca 2002 r. - z tytułu używania własnych motocykli i motorowerów. Dla listonoszy obsługujących znaczne obszary doręczeń, pracowników nadleśnictw, przedstawicieli handlowych samochodów stanowi w istocie swoiste – niezbędne – narzędzie pracy, bez którego jej prawidłowe wykonanie mogłoby okazać się niemożliwe.

Konsekwencje jakie według organów skarbowych powoduje uchylene zwolnienia z art. 21 ust. 1 pkt 22 lit. b) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych budzą głęboki sprzeciw, wobec którego Rzecznik Praw Obywatelskich nie może pozostać bezczynny. Konsekwencje te są postrzegane jako dowód przerzucania skutków złej sytuacji budżetu na pracowników najemnych, dla których ryczałty stanowią zwrot kosztów ponoszonych w związku ze świadczeniem pracy, z której – w dobie bezrobocia – zrezygnować nie mogą.

W związku z powyższym proszę Pana Ministra o zajęcie stanowiska w tej sprawie, a zwłaszcza o rozważenie wydania – w trybie art. 14 § 1 pkt 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 137, poz. 926 z późn. zm.) - interpretacji zwolnień przewidzianych w art. 21 ust. 1 pkt 13 i pkt 16 lit. a) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, z uwzględnieniem skutków uchylenia zwolnienia z art. 21 ust. 1 pkt 22 tej ustawy.

Wobec bardzo licznych skarg i wniosków – sprawa ta stała się bardzo pilną.

/-/