INFOR
Zał. R. Pieńkowski w 1987 r.

PGP PORADNIK GAZETY PRAWNEJ

miesięcznik

UKAZUJE SIĘ OD 1995 ROKU

PODATKI · RACHUNKOWOŚĆ · PRAWO · KADRY I PŁACE

wrzesień 2026 **9**/1003

WYDATKI PRACOWNICZE W FIRMIE

- Kiedy świadczenie dla pracownika jest opodatkowane i oskładkowane
- Które wydatki na pracowników są kosztem podatkowym, a które nie
- Kiedy od wydatków na pracowników można odliczyć VAT
- Jak prawidłowo księgować koszty i świadczenia na rzecz pracowników

40 praktycznych przykładów i tabel

Indeks 331783
ISSN 1234-5695

eprasa.pl 1dc89f76f3

INFOR
Zał. R. Pieńkowski w 1987 r.

102 PRAKTYCZNE INSTRUKCJE I PROCEDURY DLA KSIĘGOWYCH

Książka z serwisem online bazuje na zestawie 102 praktycznych instrukcji objaśniających wybrane procedury podatkowe, księgowe, kadrowe oraz z dziedziny prawa cywilnego i gospodarczego.

KORZYŚCI:

- powiązane z instrukcjami **kalkulatory, formularze, wskaźniki, materiały wideo i akty prawne**
- **narzędzia** pozwalają w pełni skorzystać z procedur lub schematów postępowania
- **funkcjonalna wyszukiwarka** ułatwia wyszukanie odpowiedniej instrukcji i materiałów dodatkowych
- **wideoporady** pozwalają na pogłębienie wiedzy na temat wyjaśniony w instrukcji

Szczegóły na **sklep.infor.pl**

Biuro Obsługi Klienta: 22 761 30 30, 801 626 666 bok@infor.pl

prasa.pl 1dc9f7bf3

WYDATKI PRACOWNICZE W FIRMIE

INFOR
Zał. R. Pieńkowski w 1987 r.

eprasa.pl 1dc89f76f3

Grupa INFOR PL

Prezes Zarządu
Ryszard Pieńkowski

Dyrektor Pionu Produktów Cyfrowych
Grzegorz Błażejczyk

Zespół redakcyjny:
Wioletta Chaczykowska – redaktor naczelna
Agnieszka Wójcik – korekta
Jarosław Miller – redaktor graficzny

Publikację polecają eksperci

© Copyright by INFOR PL S.A.
Warszawa 2026

INFOR PL S.A.
01-066 Warszawa, ul. Burakowska 14
www.infor.pl

Biuro Obsługi Klienta
01-066 Warszawa, ul. Burakowska 14
tel. 22 761 30 30, e-mail: bok@infor.pl
Infolinia: 801 626 666
Księgarnia internetowa: www.sklep.infor.pl
Profesjonalne księgarnie stacjonarne w kraju oraz księgarnie internetowe.

Druk: Kolor-Art

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

eprasa.pl 1dc89f76f3

Spis treści

1. Koszty ponoszone w związku z zatrudnieniem pracowników 5
   - 1.1. Koszty kształcenia 5
   - 1.2. Koszty podróży służbowych pracowników przekraczające limity określone przepisami prawa pracy 9
   - 1.3. Koszty zakupu napojów oraz produktów spożywczych 9
   - 1.4. Koszty zakupu posiłków 10
   - 1.5. Zakup karnetów sportowych 12
     - 1.5.1. Wydatki na karnety sportowe a KUP 12
     - 1.5.2. Zwrot wydatków z tytułu zakupu karnetów sportowych – przychód czy zmniejszenie kosztów 14
     - 1.5.3. Rozliczenie karnetów sportowych w pkpir 15
   - 1.6. Koszty imprez integracyjnych 19
   - 1.7. Koszty zakupu odzieży 23
   - 1.8. Koszty opłacanych za pracowników obowiązkowych składek członkowskich 23
   - 1.9. Koszty związane z obejmowaniem dzieci pracowników opieką 24
   - 1.10. Koszty zapomóg 25
   - 1.11. Koszty pakietów medycznych dla pracowników 25
   - 1.12. Koszty badań lekarskich osób zatrudnianych na umowę zlecenia 26
   - 1.13. Koszty dofinansowania do okularów 27
   - 1.14. Koszty upominków dla pracowników 30
   - 1.15. Koszty przejazdów pracowników taksówką w celach służbowych 30
   - 1.16. Wydatki pracownicze – sposób dokumentowania 31
2. Nieodpłatne świadczenia pracownicze – zasady opodatkowania PIT i oskładkowania 33
   - 2.1. Kształcenie pracowników 34
     - 2.1.1. Wydatki na kształcenie a przychód pracownika 34
     - 2.1.2. Wydatki na kształcenie a składki ZUS 35
   - 2.2. Karnety sportowe 40
     - 2.2.1. Rozliczanie karnetów sportowych w PIT 40
     - 2.2.2. Karnety sportowe a składki ZUS 43
   - 2.3. Przejazdy taksówką 46
     - 2.3.1. Spór o kwalifikację zwrotu kosztów przejazdu taksówką 49
     - 2.3.2. Przejazdy w godzinach nocnych 50
     - 2.3.3. Przejazdy taksówką w ramach podróży służbowej 51
     - 2.3.4. Jazdy lokalne pojazdem pracownika a przejazd taksówką 51
     - 2.3.5. Składki ZUS od przejazdów taksówkami 52

eprasa.pl 1dc89f76f3

2.4. Zakup i wydanie odzieży ... 54
2.4.1. Zakup i wydanie odzieży roboczej wynikający z przepisów bhp ... 54
2.4.2. Ubiór służbowy – PIT i składki ZUS ... 54
2.5. Bilety na wydarzenia kulturalno-rozrywkowe ... 56
2.6. Imprezy integracyjne i okolicznościowe ... 57
2.7. Posiłki w stołówce pracodawcy ... 58
2.8. Karty na zakup posiłku ... 59
2.9. Poczęstunki w pracy ... 60
2.10. Zapomogi ze środków socjalnych i obrotowych ... 61
2.11. Prywatna opieka medyczna ... 62
2.12. Czesne za przedszkole i żłobek dziecka pracownika ... 64
2.13. Zestawienie zasad opodatkowania i oskładkowania nieodpłatnych świadczeń ... 65
3. Świadczenia na rzecz pracowników – skutki dla rozliczenia VAT ... 71
3.1. Finansowanie okularów i soczewek ... 73
3.2. Zakupy artykułów spożywczych ... 73
3.3. Impreza integracyjna ... 75
3.4. Szkolenie pracowników oraz uczestnictwo w konferencji ... 76
3.5. Pogrzeb pracownika lub byłego pracownika ... 77
3.6. Prezenty z okazji świąt lub jubileuszu ... 78
3.7. Zakup posiłków regeneracyjnych ... 80
3.8. Zakup odzieży dla pracowników ... 81
3.9. Telefony służbowe ... 82
3.10. Opieka medyczna ... 83
3.11. Samochody służbowe ... 84
3.12. Karnety sportowe ... 84
4. Ewidencja wydatków pracowniczych w księgach rachunkowych ... 88

eprasa.pl 1dc89f76f3

1. Koszty ponoszone w związku z zatrudnieniem pracowników

Kosztami uzyskania przychodów są koszty ponoszone przez podatników w celu osiągnięcia przychodów ze źródła przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem wymienionych jako niestanowiące kosztów uzyskania przychodów (zob. art. 22 ust. 1 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej również jako updof) oraz art. 15 ust. 1 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej również jako updop). Kosztami ponoszonymi w celu osiągnięcia przychodów są, między innymi, różnego rodzaju koszty pracownicze, tj. koszty ponoszone w związku z zatrudnieniem pracowników (nie tylko na podstawie umów o pracę, ale również na podstawie umów cywilnoprawnych, np. umów zlecenia). To bowiem pracownicy podatników w głównej mierze przyczyniają się do osiągania przychodów przez podatników, którzy ich zatrudniają. Dotyczy to również kosztów różnego rodzaju świadczeń pozapłacowych. Potwierdzają to w udzielanych wyjaśnieniach organy podatkowe, czego przykładem mogą być interpretacje indywidualne Dyrektora KIS: z 12 września 2018 r. (sygn. 0111-KDIB2-3.4010.222.2018.1.PB), z 18 maja 2021 r. (sygn. 0114-KDIP2-1.4010.45.2021.3.PD) oraz z 25 listopada 2020 r. (sygn. 0114-KDIP2 -1.4010.342.2020.1.OK).

W praktyce w przypadku niektórych kosztów dotyczących pracowników pojawiają się wątpliwości, czy mogą być one zaliczane do kosztów uzyskania przychodów.

1.1. Koszty kształcenia

Do kosztów uzyskania przychodów mogą być zaliczane, między innymi, koszty kształcenia pracowników, jeżeli pracownicy szkolą się w zakresie przydatnym do wykonywania powierzonej im pracy. Dotyczy to nie tylko kursów specjalistycznych związanych z wykonywanym zawodem (np. kurs dla księgowych), ale także wydatków na kształcenie mające na celu nabycie umiejętności uniwersalnych, takich jak umiejętność obsługi komputera, znajomość języka obcego (zob. przykładowo interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 13 lutego 2019 r., sygn. 0111-KDIB2-1.4010.493.2018.3.JK) czy uzyskanie uprawnień do kierowania pojazdami samochodowymi, które także będą przydatne w wykonywaniu powierzonej pracownikowi pracy. Jak czytamy w interpretacji

eprasa.pl 1dc89f76f3

indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 31 marca 2015 r. (sygn. ITPB1/4511-44/15-4/MP):

MF *Faktycznie poniesione i właściwie udokumentowane wydatki na pokrycie kosztów kursu nauki jazdy pracownika zatrudnionego na umowę o pracę można zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów.*

Trzeba jednak wyraźnie podkreślić, że dokonując oceny, czy wydatki poniesione na kształcenie pracowników mogą stanowić koszty podatkowe, należy mieć na uwadze związek tych wydatków z przychodami z danego źródła przychodów. Jeżeli zatem ponoszone wydatki na podwyższenie kwalifikacji zawodowych pracowników mają na celu osiągnięcie obecnie lub w przyszłości przychodów z działalności gospodarczej bądź zachowanie albo zabezpieczenie źródła przychodów w wyniku korzystania z nabytych w ten sposób umiejętności, to wydatki na ten cel mogą zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodów.

Należy więc ustalić:

- czy taki wydatek związany jest ze zdobywaniem wiedzy i umiejętności, które są potrzebne na stanowisku pracy zajmowanym przez pracownika,
- czy wydatek ten służy tylko podnoszeniu ogólnego poziomu wiedzy i wykształcenia niezwiązanego z zajmowanym przez pracownika stanowiskiem i wykonywaną przez niego pracą.

Za koszty uzasadnione racjonalnie i gospodarczo, których poniesienie może przyczynić się do osiągnięcia przychodów ze źródła, jakim jest działalność gospodarcza, należy uznać wydatki na kształcenie pracownika, które pozwolą nabyć mu kwalifikacje niezbędne w wykonywaniu powierzonych mu obowiązków.

Wydatki na podnoszenie kwalifikacji pracowniczych – aby mogły stanowić koszt uzyskania przychodu dla pracodawcy – muszą więc mieć ścisły związek z zakresem obowiązków pracownika wynikającym ze stosunku pracy oraz charakterem działalności pracodawcy.

Nie stanowią natomiast kosztów uzyskania przychodów wydatki poniesione na czesne zatrudnionego studenta. Zdaniem Dyrektora KIS (zob. interpretacja indywidualna z 19 października 2019 r., sygn. 0114-KDIP3-1.4011.436.2019.2.KP) wydatki te mają charakter wydatków osobistych, związanych z uzyskaniem wykształcenia przez zatrudnionego studenta i w konsekwencji nie można ich uznać za związane z działalnością gospodarczą.

Wydatki na szkolenie przedsiębiorców współpracujących

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 11 czerwca 2025 r. (sygn. akt II FSK 1203/22) uznał, że koszty szkoleń ponoszone na rzecz osób prowadzących działalność gospodarczą, współpracujących ze spółką na podstawie umów B2B, nie stanowią kosztów uzyskania przychodów. Wyrok wskazuje, że zasady rozliczania takich wydatków różnią się od tych dotyczących szkoleń pracowników.

eprasa.pl 1dc89f76f3

Stan faktyczny

Spółka specjalizuje się w tworzeniu oprogramowania. Zatrudnia osoby na podstawie umowy o pracę, ale korzysta także z pracy osób fizycznych, które prowadzą własną działalność gospodarczą, z którymi zawiera umowy współpracy na płaszczyźnie biznesowej – B2B (dalej: współpracownicy). Współpracownicy stanowią ważną część zespołu spółki, uczestnicząc w projektach przez nią realizowanych na podobnej zasadzie jak pracownicy. W wielu przypadkach zakres projektu wymaga specjalistycznej wiedzy związanej z konkretnym oprogramowaniem stosowanym przez klienta lub standardami świadczenia usług w ramach obowiązujących u klienta wewnętrznych procedur. Spółka zapewnia więc współpracownikom odpowiednie szkolenia specjalistyczne, które można podzielić na cztery typy: (1) szkolenia bezpośrednio związane z bieżącym projektem; (2) szkolenia specjalistyczne, niezwiązane w momencie ich odbywania z konkretnym projektem, ale mogące zostać wykorzystane przy kolejnych projektach; (3) szkolenia mające wpływ na ogólny rozwój kompetencji współpracownika niezbędnych we współpracy ze spółką; (4) dostęp do platform e-learningowych, tj. kursów online. Udział w szkoleniach nie stanowi dla współpracowników elementu wynagrodzenia. Spółka ponosi – obok wydatków na samo szkolenie – także koszty dojazdu, noclegu, wyżywienia na miejscu itp.

W związku z powyższym opisem spółka zapytała we wniosku o interpretację podatkową, czy wydatki na powyższe szkolenia mogą stanowić dla niej koszty uzyskania przychodów. Zdaniem spółki należy udzielić odpowiedzi twierdzącej.

Stanowisko organu interpretacyjnego

Organ uznał, że stanowisko spółki jest nieprawidłowe. Zdaniem organu organizowanie powyższych szkoleń nie ma wpływu na wykonywanie umów łączących spółkę ze współpracownikami, a więc opisane wydatki nie pozostają w związku przyczynowo-skutkowym z osiąganiem przychodów lub zachowaniem albo zabezpieczeniem źródła przychodów spółki. Umowa współpracy zakłada równorzędność i niezależność podmiotów. Ponadto wydatki te stanowią wydatki na reprezentację.

Stanowisko WSA

WSA w Poznaniu przyznał rację spółce i uchylił zaskarżoną interpretację. Zdaniem sądu w żaden sposób nie można spornych wydatków uznać za wydatki na reprezentację. Ich podstawowym celem nie jest bowiem budowanie wizerunku firmy, lecz zdobywanie wiedzy i kształtowanie współpracy merytorycznej. Natomiast ze względu na gospodarcze powiązanie współpracowników ze spółką ich udział w szkoleniach może przyczynić się do uzyskania przychodu spółki, więc spełniony jest ogólny warunek uznawania wydatku za koszt podatkowy.

Stanowisko NSA

Sąd drugiej instancji przyznał jednak rację organowi interpretacyjnemu, wobec czego uchylił wyrok WSA i prawomocnie uznał interpretację podatkową za prawidłową. Zdaniem sądu sporne wydatki służą uzyskiwaniu przychodów przez

eprasa.pl 1dc89f76f3

współpracowników, a nie jest możliwe, aby wydatki ponosił jeden podatnik, a przychód wystąpił u drugiego. Tej oceny nie może zmienić to, iż współpracownicy uczestniczą w realizowanych przez nią projektach informatycznych na podobnej zasadzie jak jej pracownicy. Wybór modelu biznesowego spółki oparty na samozatrudnieniu współpracowników i świadczeniu przez nich usług w układzie B2B ma swoje konsekwencje tak dla rozliczeń podatkowych spółki, jak i jej współpracowników. Należy bowiem rozróżnić pozycję prawną pracowników i osób świadczących usługi w ramach własnej działalności gospodarczej. W przypadku pracowników omawiane wydatki leżą w zakresie obowiązków pracodawcy i prowadzą do zwiększenia efektywności pracy pracowników firmy i tym samym zdolności generowania po jej stronie większych przychodów. Natomiast współpracownicy działają samodzielnie i na własny koszt podejmują wszystkie niezbędne dla siebie działania mające powodować, aby prowadzona działalność przynosiła jak największe korzyści.

Na marginesie sąd przyznał, że sporne wydatki nie mogą być uznane za wydatki na reprezentację w rozumieniu art. 16 ust. 1 pkt 28 updop, co jednak nie wpływa na rozstrzygnięcie sprawy ze względu na niespełnienie ogólnego warunku wynikającego z art. 15 ust. 1 tej ustawy.

Zdaniem redakcji stanowisko NSA zasługuje na krytykę. To, że szkolenie przynosi korzyści i może przyczyniać się do zwiększenia przychodów szkolonego współpracownika jest oczywiste, ale równie oczywiste powinno być, że wpływa także na przychód spółki, skoro w efekcie szkoleń jej usługi będą lepiej wykonywane. To, że wydatek musi przynosić przychód temu podmiotowi, który go ponosi, jest bezdyskusyjne, ale nie można twierdzić, że wydatek ma przynosić przychód wyłącznie temu podmiotowi, aby móc go uznać za koszt podatkowy, a do tego można sprowadzić tezę wyprowadzoną przez NSA. Weźmy przykład, w którym firma zamawia wytworzenie i zamontowanie u siebie skomplikowanej specjalistycznej aparatury technicznej i w tym celu musi ponieść koszty przeszkolenia dostawcy. Sądzimy, że ten przykład także NSA rozwiązałby korzystnie dla firmy, ale gdyby przyjąć argumentację z niniejszego wyroku, to firma nie mogłaby uznać wydatku za koszt podatkowy, bo wydatek przyniesie przychód także po stronie dostawcy. Reasumując, jeżeli między wydatkiem a przychodem firmy, która wydatek poniosła, istnieje związek przyczynowy, tj. gdy wykaże się, że wydatek wpłynął albo mógł wpłynąć na poniesienie przychodu przez tę firmę, to okoliczność, że wydatek ten wpływa także na przychód innego przedsiębiorcy, nie powinna skutkować wyłączeniem wydatku z kosztów podatkowych.

W kwestii samych szkoleń na rzecz współpracowników-przedsiębiorców orzecznictwo sądów jest, jak widać choćby w niniejszym kazusie, rozbieżne. Okazuje się, że popularna optymalizacja podatkowa polegająca na zastąpieniu umowy o pracę kontraktem B2B może przynieść niekorzystne efekty uboczne. Nie pozostaje więc nic innego jak życzyć naszym Czytelnikom, aby w ewentualnym sporze w tej kwestii trafili na sąd podzielający nasze zapatrywanie.

eprasa.pl 1dc89f76f3

1.2. Koszty podróży służbowych pracowników przekraczające limity określone przepisami prawa pracy

Nie ulega wątpliwości, że podatnicy mogą zaliczać do kosztów uzyskania przychodów koszty podróży służbowych pracowników (zob. przykładowo interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 1 lipca 2021 r., sygn. 0111-KDIB1-2.4010.204.2021.1.MZA). Wypłacane pracownikom diety i inne należności z tytułu podróży służbowych mogą być zaliczane do kosztów uzyskania przychodów, nawet jeżeli przekraczają one kwoty określone w przepisach prawa pracy (tj. w przepisach rozporządzenia 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; dalej: rozporządzenie o podróżach służbowych). Co istotne, w takich przypadkach diety i inne należności z tytułu podróży służbowych wypłacane pracownikom mogą być zaliczane do kosztów uzyskania przychodów w całości, gdyż w ustawach o podatku dochodowym nie ma przepisów stanowiących inaczej.

Podobne stanowisko reprezentują w udzielanych wyjaśnieniach organy podatkowe. Przykładem może być interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 22 stycznia 2013 r. (sygn. IPPB3/423-885/12-2/GJ), w której organ podatkowy potwierdził prawidłowość stanowiska podatnika, stwierdzając, że:

MF *Należności z tytułu diet wypłacanych przez Spółkę w związku z podróżami służbowymi pracowników (...) w części przekraczającej limit wynikający z Rozporządzenia (...) stanowią koszty uzyskania przychodów Spółki w pełnej wysokości.*

Dotyczy to również kosztów noclegów (zob. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 20 stycznia 2009 r., sygn. ILPB3/423-705/08-6/KS).

1.3. Koszty zakupu napojów oraz produktów spożywczych

Do stanowiących koszty uzyskania przychodów kosztów pracowniczych należą koszty zakupu napojów oraz artykułów spożywczych do zużycia w czasie pracy przez pracowników. Potwierdzają to organy podatkowe w udzielanych wyjaśnieniach. Przykładem mogą być interpretacje indywidualne Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 3 marca 2016 r. (sygn. IBPB-1-1/4510-280/15/NL), Dyrektora KIS z 2 września 2019 r. (sygn. 0111-KDIB2-3.4010.175.2019.3.AD) oraz z 2 czerwca 2021 r. (sygn. 0111-KDIB1-1.4010.156.2021.1.MMU). Jak czytamy w drugiej z tych interpretacji:

MF *(...) Odnośnie wydatków ponoszonych na rzecz pracowników wskazać należy, że wydatki pracownicze – co do zasady – zaliczane są do kosztów podatkowych. Koszty te obejmują przede wszystkim wynagrodzenie zasadnicze, wszelkiego rodzaju nagrody, premie i diety oraz wydatki związane*

eprasa.pl 1dc89f76f3

z podnoszeniem kwalifikacji zawodowych pracowników, zwrot kosztów podróży służbowych, zakwaterowania, ale mogą obejmować również inne wydatki ponoszone na rzecz pracowników np. takie jak w opisanej sprawie dotyczące wydatków poniesionych przez Spółkę na zakup artykułów spożywczych.

Świadczenia te związane są ze stosunkiem pracy łączącym pracownika z pracodawcą i jako takie spełniają przesłanki zakwalifikowania ich do kosztów uzyskania przychodów. Wnioskodawca ponosząc faktycznie ww. wydatki, pokryte z jego własnych zasobów finansowych, mające definitywny charakter, może je zakwalifikować do kosztów uzyskania przychodów na podstawie art. 15 ust. 1 ustawy o CIT.

Koszty zakupu napojów i artykułów spożywczych ponoszonych na rzecz kontrahentów

Organy podatkowe akceptują również możliwość zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wydatków ponoszonych w związku z nabyciem artykułów spożywczych udostępnianych w siedzibie jednostki podczas spotkań, narad z kontrahentami w trakcie których omawiane są istotne sprawy z punktu widzenia bieżącej i przyszłej działalności jednostki. Produkty te, w tym przypadku, nie noszą znamion „okazałości", ani „wykwintności". Tym samym, tego rodzaju wydatki nie stanowią kosztów reprezentacji i mogą być zaliczane do kosztów uzyskania przychodów. Zostało to potwierdzone m.in. w interpretacji podatkowej Dyrektora KIS z 7 listopada 2025 r., sygn. 0111-KDIB1-3.4010.502.2025.3.PC:

MF *(...) Natomiast, w odniesieniu ww. kosztów ponoszonych na rzecz kontrahentów należy zgodzić się z Państwa stanowiskiem, że udostępnianie urządzeń do przygotowywania napoi oraz zapewnienie ww. wymienionych artkułów* [artykułów spożywczych tj.: woda, herbata, cukier, kawa, czekolada do picia, mleko, soki smakowe oraz serwetki – przyp. red.], *podczas różnego typu narad, negocjacji, spotkań z kontrahentami jest standardem oraz praktyką, która wynika z konieczności zachowania pełnej efektywności i skupienia podczas trwania danego spotkania oraz pozytywnie wpływa na atmosferę spotkania, a zatem wiąże się z prowadzoną przez Państwa działalnością gospodarczą i uzyskiwaniem przychodów.*

Reasumując, Państwa Spółka ma prawo zaliczyć wskazane wydatki do kosztów uzyskania przychodów zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy o CIT.

1.4. Koszty zakupu posiłków

Wśród wydatków, które mogą zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodów jako tzw. koszty pracownicze, znajdują się również wydatki na zakup posiłków. Do tej kategorii zalicza się wydatki, których ponoszenie jest obowiązkiem pracodawcy wynikającym z art. 232 ustawy z 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy (dalej: Kodeks pracy).

eprasa.pl 1dc89f76f3

Chodzi przede wszystkim o posiłki profilaktyczne, o których mowa w rozporządzeniu Rady Ministrów z 28 maja 1996 r. w sprawie profilaktycznych posiłków i napojów, przysługujące pracownikom zatrudnionym w szczególnie uciążliwych warunkach. Możliwość zaliczenia takich wydatków do kosztów uzyskania przychodów nie budzi wątpliwości.

Kosztami pracowniczymi mogą być również wydatki ponoszone dobrowolnie przez pracodawcę na zakup posiłków, artykułów spożywczych czy napojów dla pracowników. Tego rodzaju świadczenia mogą sprzyjać większemu zaangażowaniu pracowników i poprawie efektywności ich pracy. Stanowią również element działań motywacyjnych oraz mogą pozytywnie wpływać na zadowolenie i lojalność pracowników. W konsekwencji wydatki te mogą przyczyniać się do sprawniejszej realizacji zadań oraz osiągania przez przedsiębiorstwo przychodów.

Możliwość zaliczania takich wydatków do kosztów uzyskania przychodów potwierdzają organy podatkowe. Przykładem jest interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 10 stycznia 2025 r., sygn. 0114-KDIP2-1.4010.673.2024.2.PP, dotycząca finansowania posiłków dla pracowników w miejscu pracy.

Organ zwrócił uwagę, że zapewnienie pracownikom posiłków w biurze pozwala na efektywniejsze wykorzystanie czasu pracy, ponieważ nie muszą oni opuszczać miejsca pracy w celu zakupu i spożycia posiłku. Jednocześnie takie świadczenia mogą pozytywnie wpływać na wizerunek pracodawcy i zadowolenie pracowników, a pośrednio również na satysfakcję klientów ze świadczonych usług.

Dyrektor KIS podkreślił przy tym, że wydatki na posiłki udostępniane pracownikom w czasie pracy nie stanowią kosztów reprezentacji. W jego ocenie są one kosztami pracowniczymi, podobnymi do innych świadczeń płacowych i pozapłacowych. Ich ponoszenie służy bowiem zapewnieniu pracownikom odpowiednich warunków do wykonywania obowiązków służbowych. Organ wskazał również, że zapewnienie pracownikom dostępu do posiłków w miejscu pracy jest obecnie standardową praktyką na rynku pracy, która może służyć zachęcaniu do podjęcia i kontynuowania zatrudnienia.

W konsekwencji Dyrektor KIS uznał, że spółka ma prawo zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów wydatki na posiłki dla pracowników, udostępniane im podczas pracy.

Posiłki dla współpracowników

Przedsiębiorca może dobrowolnie finansować posiłki nie tylko pracownikom, lecz także osobom współpracującym z nim na podstawie umów cywilnoprawnych. Jeżeli wydatki te pozostają w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą, mogą zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodów. W ostatnim czasie organy podatkowe prezentują w tym zakresie korzystne dla podatników stanowisko.

Potwierdzeniem jest m.in. interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 10 stycznia 2025 r., sygn. 0114-KDIP2-1.4010.673.2024.2.PP. W przedstawionym stanie faktycznym spółka nabywała na własny koszt posiłki w formie cateringu i udostępniała je

eprasa.pl 1dc89f76f3

nieodpłatnie pracownikom oraz współpracownikom, przede wszystkim osobom wykonującym usługi na podstawie umów cywilnoprawnych. Posiłki były dostępne w formie ogólnodostępnego bufetu w kuchni pracowniczej.

Spółka wskazała, że zapewnienie posiłków ma służyć nie tylko stworzeniu odpowiednich warunków do wykonywania obowiązków, lecz także wspierać przepływ informacji, współpracę i wymianę pomysłów. Ma również sprzyjać integracji zespołu i budowaniu pozytywnych relacji. Jednocześnie zapewnienie tego rodzaju świadczeń jest wyrazem troski o zdrowie i dobrostan personelu, co może przekładać się na większą motywację i efektywność pracy, a w konsekwencji – na wzrost przychodów. Spółka zwróciła także uwagę, że zapewnianie pracownikom i współpracownikom dostępu do posiłków w miejscu pracy jest obecnie powszechną praktyką na rynku i może sprzyjać pozyskiwaniu oraz zatrzymywaniu personelu.

Dyrektor KIS zaakceptował stanowisko spółki i potwierdził możliwość zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wydatków na posiłki udostępniane współpracownikom.

1.5. Zakup karnetów sportowych

W ostatnich latach ranga benefitów pracowniczych zyskała na znaczeniu. W mniejszości zaczynają pozostawać pracodawcy, którzy nie oferują świadczeń pozapłacowych dla pracowników. Jednym z najczęściej oferowanych są karnety sportowe.

Benefity pracownicze można zaliczyć do motywatorów, które mają znaczący wpływ na relacje między pracownikiem a pracodawcą. Coraz częściej o tego typu świadczenia padają pytania już na etapie ubiegania się o pracę.

Najczęściej świadczenia pozapłacowe są przyznawane pracownikom. Jednak zdarzają się sytuacje, w których firmy w ramach budowania pozytywnego wizerunku (nie należy mylić z reprezentacją), proponują taką formę zachęty również dla członków rodzin, osób współpracujących na umowy cywilnoprawne czy B2B.

Rozliczanie zakupu karnetów sportowych w podatku dochodowym wydaje się być dość zawiłe. Przepisy nie są na tyle precyzyjne i szczegółowe, żeby można było doszukać się w nich analogii do omawianej problematyki. W kontekście podatków CIT czy PIT chodzi w szczególności o ustalenie, czy wydatek może być kosztem? Odrębną kwestią będzie rozliczenie zwrotu wydatkowanych środków – w całości lub w części.

1.5.1.Wydatki na karnety sportowe a KUP

Pojęcie kosztów uzyskania przychodów zostało zdefiniowane w art. 15 ust. 1 updop oraz odpowiednio w art. 22 ust. 1 updof. Czytamy tam, że kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów ze źródła przychodów lub w celu zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1 updop i art. 23 ust. 1 updof. Definicja jest bardzo ogólna.

eprasa.pl 1dc89f76f3

Z całą pewnością podatnicy mogą zaliczać do kosztów podatkowych wydatki poniesione na zakup karnetów sportowych dla pracowników. Tego rodzaju wydatki należy zaliczyć do tzw. kosztów pracowniczych, które obejmują nie tylko wynagrodzenia wypłacane pracownikom, ale również inne przekazywane im świadczenia. Potwierdzają to również organy podatkowe w udzielanych wyjaśnieniach. Jak czytamy w interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 13 lipca 2015 r. (sygn. ILPB3/4510-1-167/15-4/KS):

MF *(...) kosztami podatkowymi są m.in. tzw. koszty pracownicze, które obejmują nie tylko wynagrodzenia zasadnicze, wszelkiego rodzaju nagrody, premie, ale i diety, inne należności za czas podróży służbowej, wydatki związane z podnoszeniem kwalifikacji zawodowych pracowników, świadczenia medyczne. Mogą również obejmować wydatki ponoszone na rzecz pracowników w postaci zakupu karnetów wstępu na siłownie, pływalnie, korty tenisowe, fitness oraz opłaty za korzystanie z innych obiektów sportowych.*

Kosztem podatkowym są również wydatki poniesione na zakup karnetów dla zleceniobiorców. Takie wydatki wykazują związek z działalnością prowadzoną przez podatnika.

Podatnicy mogą zaliczać do kosztów podatkowych również wydatki poniesione na karnety sportowe nabyte dla kontrahentów współpracujących z nimi w ramach umów B2B. Takie stanowisko potwierdzają również organy podatkowe. W interpretacji indywidualnej Dyrektor KIS z 23 grudnia 2024 r. (sygn. 0114-KDIP2-2.4010.553.2024.3.KW/SJ) odpowiedział na pytanie spółki, czy ta ma prawo zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów wydatki poniesione na finansowanie lub współfinansowanie świadczeń pozapłacowych w części, w jakiej nie zostały jej one zwrócone przez współpracownika? W ocenie organu podatkowego:

MF *(...) wydatki pozwalające na pozyskanie i utrzymanie Współpracowników są zatem nie tylko celowe, ale też niezbędne oraz racjonalnie i gospodarczo uzasadnione. Celem poniesienia wydatków na benefity po Państwa stronie jest osiągnięcie i zabezpieczenie przychodów oraz zachowanie źródła przychodów. (...) wydatki mogą stanowić koszty uzyskania przychodów zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy o CIT. Z informacji zawartych we wniosku jasno wynika, że istnieje związek przyczynowo-skutkowy pomiędzy wydatkami, a osiągnięciem przez Spółkę przychodów i zachowaniem lub zabezpieczeniem ich źródła.*

Podobne rozstrzygnięcie zapadło w interpretacji indywidualnej Dyrektora KIS z 19 listopada 2025 r. (sygn. 0111-KDWB.4010.126.2025.2.AW), w której organ stwierdził, że:

MF *Wydatki ponoszone przez Spółkę w związku z zapewnieniem Podwykonawcom benefitów (takich jak karty sportowe, pakiety medyczne, szkolenia itp.) wpisują się w powyższe przesłanki (kwalifikacja do kosztów uzyskania przychodów). Ich cel jest jasny: stworzenie stabilnych i atrakcyjnych warunków*

eprasa.pl 1dc89f76f3

współpracy, co skutkuje większym zaangażowaniem specjalistów w wykonywane zlecenia, wzrostem lojalności wobec Spółki, a ponadto niższym wskaźnikiem rozwiązywanych umów. Tego rodzaju świadczenia nie są wydatkiem reklamowym ani reprezentacyjnym – nie służą budowie wizerunku, lecz utrzymaniu potencjału operacyjnego i projektowego firmy. To z kolei bezpośrednio przekłada się na możliwość realizacji kontraktów z klientami, a więc i osiąganie przychodów.

W przywołanych interpretacjach podkreślono, że zapewnienie benefitów dla kontrahentów jest absolutnym minimum, jakie powinno być spełnione w ramach współpracy z kontrahentem. Aktualne realia rynkowe wręcz narzucają taki wymóg. W przeciwnym razie podatnik jest mniej atrakcyjny, ma trudności z pozyskiwaniem wykonawców, co może się przekładać na skalę działalności i obroty.

Podsumowując, należy przyjąć, że wydatki na zakup karnetów sportowych dla pracowników, zleceniobiorców i kontrahentów mogą stanowić koszty uzyskania przychodów zarówno w podatku CIT, jak i PIT. Podstawą ujęcia tego wydatku w pkpir albo księgach rachunkowych będzie prawidłowo wystawiona faktura.

1.5.2. Zwrot wydatków z tytułu zakupu karnetów sportowych – przychód czy zmniejszenie kosztów

W przypadku świadczeń, które nie są w pełni sfinansowane przez podatnika, dochodzi do zwrotu wydatków. Powstaje zatem pytanie, czy podatnik powinien rozpoznać przychód z tego tytułu, czy może dokonać zmniejszenia poniesionych kosztów? W praktyce można spotkać się zarówno z jednym, jak i drugim podejściem.

W interpretacji indywidualnej Dyrektora KIS z 13 kwietnia 2022 r. (sygn. 0111-KDIB1-2.4010.17.2022.1.AK) czytamy, że:

MF *Na podstawie art. 12 ust. 1 ustawy o CIT, można stwierdzić, że co do zasady przychodem jest każda wartość wchodząca do majątku podatnika, powiększająca jego aktywa, mająca definitywny charakter, którą może on rozporządzać jak własną – przychód powstaje zatem z momentem jego faktycznego uzyskania przez podatnika, czyli wpływu, bezpośrednio do majątku podatnika względnie na jego rachunek, wymienionych środków, skutkującego powstaniem po stronie podatnika możliwości dysponowania tymi środkami.*

Z art. 12 ust. 4 pkt 6a updop (analogicznie art. 14 ust. 3 pkt 3a updof) wynika, że do przychodów nie zalicza się zwróconych innych wydatków niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów.

Jeśli podatnik miał prawo i zaliczył wydatek do kosztów uzyskania przychodów, to konsekwencją tego powinno być ujęcie w przychodach zwróconego wydatku.

Natomiast w interpretacji indywidualnej Dyrektora KIS z 4 listopada 2025 r. (sygn. 0111-KDIB3-1.4012.619.2025.1.IK) zaprezentowane zostało inne podejście. Spółka, zadając pytanie, stwierdziła, że:

eprasa.pl 1dc89f76f3

MF *Otrzymywane wpłaty od osób współfinansujących kartę (zarówno w części 50%, jak i 100% w przypadku członków rodzin) traktowane są jako zwrot poniesionych kosztów, a nie jako przychód Spółki.*

Co prawda pytanie nie dotyczyło tej części stanu faktycznego, ale praktyka ta nie została zakwestionowana przez organ w udzielonej odpowiedzi jako nieprawidłowa. Należy zatem przyjąć, że jest to praktyka akceptowana przez fiskusa.

W praktyce można spotkać dwa podejścia dotyczące zasad rozliczania zwrotu wydatków z tytułu zakupu karnetów sportowych:

1) rozliczanie po stronie przychodów w PIT (CIT),
2) zmniejszenie kosztów uzyskania przychodów.

Obie metody można uznać za prawidłowe i akceptowane przez organy podatkowe.

1.5.3. Rozliczenie karnetów sportowych w pkpir

Wydatki na zakup karnetów sportowych związane z działalnością gospodarczą i sfinansowane ze środków obrotowych mogą stanowić koszty uzyskania przychodów. Sposób rozliczenia w pkpir zależy od adresata tego świadczenia.

Karnety przekazane pracownikom, zleceniobiorcom

W przypadku świadczeń przekazanych nieodpłatnie pracownikom czy zleceniobiorcom, dla których świadczenie to stanowi przychód odpowiednio ze stosunku pracy czy działalności wykonywanej osobiście, ich wartość podatnik ujmie w kosztach uzyskania przychodów w kolumnie 14 pkpir. Kolumna ta jest przeznaczona do wpisywania wynagrodzeń brutto wypłacanych pracownikom (w gotówce i w naturze). W kolumnie tej ewidencjonuje się również wynagrodzenia wypłacane osobom z tytułu umów zlecenia i umów o dzieło.

Wynagrodzenia w naturze, jeżeli przedmiotem świadczeń w naturze są rzeczy lub usługi wchodzące w zakres działalności gospodarczej pracodawcy, ewidencjonuje się w pkpir według przeciętnych cen stosowanych wobec innych odbiorców. W pozostałych przypadkach – na podstawie cen rynkowych stosowanych przy świadczeniu usług lub udostępnianiu rzeczy albo praw tego samego rodzaju i gatunku – z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca udostępnienia. Wpisu w pkpir dokonuje się na podstawie:

- listy płac lub innych dowodów, na których pracownik potwierdza własnym podpisem kwoty otrzymanych wynagrodzeń w gotówce i w naturze – w przypadku wypłaty wynagrodzenia w kasie,
- innych dowodów, np. przelewu, jeżeli wynagrodzenie wypłacono przelewem bankowym (pkt 12 objaśnień do pkpir).

eprasa.pl 1dc89f76f3

Przykład 1
Indywidualny przedsiębiorca zatrudnia dwóch pracowników. Ich zasadnicze wynagrodzenie miesięczne wynosi 7000 zł brutto. Na liście płac za czerwiec 2026 r. podatnik doliczył im tytułem ufundowanego karnetu Multisport kwotę 108 zł każdemu, co daje kwotę brutto wynagrodzenia 7108 zł. Wynagrodzenie za czerwiec zostało wypłacone 8 lipca 2026 r. w terminie przewidzianym w umowie o pracę. Podatnik na koniec czerwca ujął w kosztach podatkowych kwotę 14 216 zł (7108 zł × 2). Podstawą zapisu była list płac.

Tabela 1. Zapis w pkpir

Lp.	Data zdarzenia gospodarczego	Nr dowodu księgowego	Opis zdarzenia gospodarczego	Wynagrodzenia w gotówce i w naturze		Razem wydatki (14+15)	
				zł	gr	zł	gr
1	2	4	8	14		16	
123	30.06.2026	LP 1/06/26	Wynagrodzenie pracowników	14 216	00	14 216	00

Przykład 2
Na zlecenie przedsiębiorca zatrudnia jedną osobę, której ufundował karnet. Do wynagrodzenia za czerwiec doliczył więc kwotę 108 zł. Razem wynagrodzenie tej osoby wyniosło 4108 zł. Wynagrodzenie wypłacił 8 lipca 2026 r. i w tej dacie ujął je w pkpir na podstawie przelewu bankowego.

Tabela 2. Zapis w pkpir

Lp.	Data zdarzenia gospodarczego	Nr dowodu księgowego	Opis zdarzenia gospodarczego	Wynagrodzenia w gotówce i w naturze		Razem wydatki (14+15)	
				zł	gr	zł	gr
1	2	4	8	14		16	
127	08.07.2026	Przelew bankowy	Umowa zlecenia	4108	00	4108	00

W przypadku częściowo nieodpłatnego świadczenia w kosztach przedsiębiorca ujmie część finansowaną z własnych środków.

Przykład 3
Indywidualny przedsiębiorca zatrudnia pracownika. Jego zasadnicze wynagrodzenie miesięczne wynosi 7000 zł brutto. Pracodawca finansuje mu koszt połowy karnetu

eprasa.pl 1dc89f76f3

sportowego, którego cena wynosi 108 zł miesięcznie. Na liście płac za czerwiec podatnik doliczył mu tytułem ufundowanego karnetu Multisport kwotę 54 zł, co daje kwotę brutto wynagrodzenia 7054 zł. Wynagrodzenie za czerwiec zostało wypłacone 8 lipca 2026 r. – w terminie przewidzianym w umowie o pracę. Podatnik na koniec czerwca ujął w kosztach kwotę 7054 zł. Podstawą zapisu była list płac.

Tabela 3. Zapis w pkpir

Lp.	Data zdarzenia gospodarczego	Nr dowodu księgowego	Opis zdarzenia gospodarczego	Wynagrodzenia w gotówce i w naturze		Razem wydatki (14 + 15)	
				zł	gr	zł	gr
1	2	4	8	14		16	
123	30.06.2026	LP 1/06/26	Wynagrodzenie pracownika	7054	00	7054	00

Karnety przekazane współpracownikom

Za koszt uzyskania można również uznać karnety sportowe przekazane kontrahentom współpracującym z podatnikiem w ramach kontraktów B2B. W takim przypadku podatnik rozliczy koszt zakupionego karnetu w kolumnie 15 pkpir – Pozostałe wydatki, na podstawie faktury zakupu.

Przykład 4
Przedsiębiorca, czynny podatnik VAT, ufundował swojemu podwykonawcy roczny karnet na zajęcia sportowe. Faktura na kwotę 1200 zł netto została wystawiona 30 czerwca 2026 r. Podatnik w tej dacie rozliczył ją w kolumnie 15 pkpir.

Tabela 4. Zapis w pkpir

Lp.	Data zdarzenia gospodarczego	Nr identyfikujący fakturę wystawioną przy użyciu Krajowego Systemu e-Faktur	Nr dowodu księgowego	Opis zdarzenia gospodarczego	Pozostałe wydatki		Razem wydatki (14 + 15)	
					zł	gr	zł	gr
1	2	3	4	8	15		16	
324	30.06.2026	6671232021-20260630-9AS311000000-90	F 1237/26	Karnet sportowy	1200	00	1200	00

eprasa.pl 1dc89f76f3

Dla kontrahenta będącego przedsiębiorcą wartość nieodpłatnego świadczenia stanowi przychód z działalności gospodarczej. W pkpir przychód ten należy wykazać w dacie otrzymania świadczenia, za którą w przypadku karnetów sportowych należy uznać datę dostępu do usługi. Przychód ten rozliczyć należy w kolumnie 10 pkpir – Pozostałe przychody. Wartość tego przychodu należy ustalić w oparciu o przepis art. 11 ust. 2a pkt 2 updof, tj. według ceny zakupu brutto (art. 14 ust. 2 pkt 8 updof). Na to, że w przepisie art. 11 ust. 2a pkt 2 updof cena zakupu usług oznacza cenę brutto wskazuje również Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z 8 stycznia 2024 r. (sygn. 0114-KDIP3-2.4011.820.2023.4.JK2), w której czytamy:

MF *Przychód z tytułu dodatkowych benefitów przyznanych Prezesowi Zarządu należy obliczyć na podstawie przytoczonego wcześniej przepisu art. 11 ust. 2a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, stosując zasady zawarte w pkt 2. Cena zakupu, o której mowa w art. 11 ust. 2a pkt 2, to cena faktycznie zapłacona, a więc z jednej strony z uwzględnieniem naliczonego przez sprzedawcę VAT (który jest składnikiem ceny), ale i z uwzględnieniem ewentualnie udzielonych rabatów.*

Przykład 5

Podatnik otrzymał od swojego kontrahenta roczny karnet na zajęcia sportowe. Koszt zakupu brutto wynosi 1296 zł. Z zajęć podatnik może skorzystać od 1 lipca 2026 r. W tej dacie wartość 1296 zł podatnik ujmie na podstawie dowodu wewnętrznego w kolumnie 10 pkpir – Pozostałe przychody.

Tabela 5. Zapis w pkpir

Lp.	Data zdarzenia gospodarczego	Nr dowodu księgowego	Opis zdarzenia gospodarczego	Pozostałe przychody		Razem przychód (9 + 10)	
				zł	gr	zł	gr
1	2	4	8	10		11	
184	01.07.2026	DW 1/07/26	Nieodpłatne świadczenie – karnet na siłownię	1296	00	1296	00

W praktyce może się również zdarzyć, że przedsiębiorca ujmie zakupione karnety na podstawie faktury w kosztach w kolumnie 15 pkpir, a dopiero potem rozdysponuje je zarówno między kontrahentów, jak i pracowników. W takim przypadku ważne jest, żeby wartość danego świadczenia nie była ujęta w kosztach podwójnie. W momencie przekazania karnetu pracownikowi należy dokonać odpowiedniego storna w kolumnie 15 pkpir, a wydatek zaliczyć do kosztów przez zapis w kolumnie 14 jako wynagrodzenie z tytułu świadczenia nieodpłatnego.

eprasa.pl 1dc89f76f3

Przykład 6

Podatnik kupił 10 marca 2026 r. 5 karnetów sportowych o wartości 1200 zł netto każdy. Wartość netto tego zakupu (6000 zł) ujął w dacie wystawienia faktury w kolumnie 15 pkpir.

1 lipca 2026 r. podatnik zdecydował o przekazaniu jednego z karnetów swojemu pracownikowi. W tej dacie podatnik dokonał storna w kolumnie 15 pkpir o wartość ujętego wcześniej w kosztach karnetu (minus 1200 zł). Podstawą zapisu storna w kolumnie 15 pkpir była lista płac sporządzona na tę okoliczność. Następnie podatnik ujął wartość karnetu według ceny zakupu brutto (1296 zł) w kolumnie 14 pkpir – Wynagrodzenia w gotówce i w naturze. Podstawą zapisu była lista płac, na której pracownik podpisem potwierdził otrzymanie tego nieodpłatnego świadczenia.

Tabela 6. Zapis w pkpir

Lp.	Data zdarzenia gospodarczego	Nr dowodu księgowego	Opis zdarzenia gospodarczego	Wynagrodzenia w gotówce i w naturze		Pozostałe wydatki		Uwagi
				zł	gr	zł	gr	
1	2	4	8	14		15		19
Marzec 2026								
134	10.03.2026	F 212/03/26	Zakup karnetów sportowych			6000	00	
Lipiec 2026								
444	1.07.2026	LP 1/07/2026	Storno karnetu przekazanego pracownikowi			– 1200	00	Dotyczy poz. 134
445	1.07.2026	LP 1/07/2026	Wynagrodzenie pracownika	1296	00			

1.6. Koszty imprez integracyjnych

W przeszłości istniały wątpliwości, czy ponoszone przez pracodawców koszty imprez integracyjnych dla pracowników mogą być zaliczane do podatkowych kosztów uzyskania przychodów. Ostatecznie przyjęło się stanowisko, że możliwość taka istnieje. Tak więc organy podatkowe z reguły uznają za prawidłowe ujmowanie w kosztach uzyskania przychodów wydatków na organizację różnego rodzaju imprez okolicznościowych, jeżeli realizowane są jednocześnie dodatkowe cele, np. zintegrowanie załogi, poprawa atmosfery pracy, co mogłoby skutkować zwiększeniem wydajności pracy i w konsekwencji zwiększeniem uzyskiwanych przez spółkę przychodów (zob. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 17 stycznia 2017 r.,

eprasa.pl 1dc89f76f3

sygn. 1462-IPPB5.4510.957.2016.2.BC, czy interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 2 czerwca 2021 r., sygn. 0111-KDIB1-1.4010.157.2021.1.EJ).

Zastrzec jednak należy, że możliwość rozpoznawania kosztów uzyskania przychodów nie dotyczy kosztów alkoholu. Jest tak, gdyż zarówno sądy administracyjne (zob. przykładowo wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 16 października 2013 r., sygn. akt II FSK 1517/11), jak i organy podatkowe (zob. przykładowo interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 4 sierpnia 2015 r., sygn. IPPB5/4510-436/15-2/JC) nie zgadzają się na zaliczanie kosztów alkoholu zużywanego w trakcie organizowanych dla pracowników imprez integracyjnych do podatkowych kosztów uzyskania przychodów.

Organy podatkowe zgadzają się na zaliczanie do kosztów uzyskania przychodów kosztów imprez integracyjnych, w których uczestniczą również członkowie rodzin pracowników. Tytułem przykładu wskazać można interpretację indywidualną Dyrektora KIS z 19 września 2019 r. (sygn. 0111-KDIB1-3.4010.309.2019.3.MBD), w której czytamy, że:

MF *(...) wydatki poniesione na organizację spotkań firmowych w części przypadającej na rodziny pracowników zatrudnionych w oparciu o umowę o pracę, mogą/będą mogły stanowić koszty uzyskania przychodów, zgodnie z przepisem art. 15 ust. 1 ustawy o CIT.*

W przeszłości organy podatkowe odmawiały w takich przypadkach możliwości zaliczania do kosztów uzyskania przychodów kosztów organizacji imprez integracyjnych w części przypadającej na członków rodzin pracowników (zob. przykładowo interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 6 października 2008 r., sygn. IBPB3/423-594/08/JS, czy interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 7 października 2010 r., sygn. IPPB5/423-458/10-4/JC).

Z czasem jednak zmieniły stanowisko i obecnie dopuszczają możliwość zaliczania do kosztów uzyskania przychodów kosztów organizacji imprez integracyjnych w części przypadającej na członków rodzin pracowników (ale nie w części przypadającej na osoby towarzyszące pracownikom niebędące członkami ich rodzin – zob. przykładowo interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 28 sierpnia 2015 r., sygn. IBPB-1-3/4510-128/15/AW). Tytułem przykładu wskazać można interpretacje Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 27 sierpnia 2015 r. (sygn. IBPB-1-2/4510-168/15/AnK) oraz z 25 września 2015 r. (sygn. IBPB-1-3/4510-168/15/TS).

Z drugiej jednak strony organy podatkowe zastrzegają, że – jak przykładowo czytamy w interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 31 marca 2015 r. (sygn. IBPBI/2/423-1570/14/AP):

MF *Jeżeli świadczenia realizowane w ramach imprezy integracyjnej stanowić będą działalność socjalną, o której mowa w ustawie o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych, to wówczas wydatki ponoszone na organizację takiej imprezy nie mogą podlegać zaliczeniu do kosztów podatkowych.*

eprasa.pl 1dc89f76f3

Pracodawcy ponoszący koszty imprez integracyjnych muszą zatem uważać, aby ich organizacja nie miała charakteru działalności socjalnej.

Nie będą jednak stanowiły kosztów uzyskania przychodów wydatki na organizację spotkań o charakterze integracyjno-motywacyjnym dla pracowników powiązanych spółek i ich rodzin. Jak bowiem czytamy w interpretacji indywidualnej Dyrektora KIS z 10 października 2024 r. (sygn. 0111-KDIB2-1.4010.353.2024.2.ED):

MF *Odnosząc się do kwestii możliwości zaliczenia do kosztów podatkowych wydatków związanych z organizacją spotkania w części związanej z uczestnictwem osób, które nie są zatrudnione bezpośrednio w Spółce, tj. pracowników i byłych pracowników spółek powiązanych wraz z rodzinami, wskazać należy, że wydatki te nie będą mogły zostać uznane za koszty podatkowe, gdyż z tymi osobami łączą Państwa powiązania biznesowe. Dlatego też, nie można uznać, że uczestnictwo w spotkaniu ww. osób wpłynie na zwiększenie Państwa przychodów, bądź zabezpieczenie (zachowanie) ich źródła. Ponadto ww. osoby są wobec Państwa podmiotami zewnętrznymi, a w stosunku do takich podmiotów podejmuje się działania o charakterze reprezentacyjnym.*

Wydatki na spotkania integracyjne dla przedsiębiorców współpracujących ze spółką

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 17 września 2025 r. (sygn. akt II FSK 23/23) uznał, że wydatki ponoszone na udział osób prowadzących działalność gospodarczą, współpracujących ze spółką na podstawie umów cywilnoprawnych, nie mogą zostać zaliczone do kosztów podatkowych. Orzeczenie wyznacza istotną granicę między wydatkami dotyczącymi pracowników a kosztami ponoszonymi na rzecz podmiotów zewnętrznych.

Stan faktyczny

Spółka tworzy oprogramowanie komputerowe na zamówienie klientów. W spółce działają zespoły realizacyjne w ramach konkretnego projektu. W skład zespołu mogą wchodzić zarówno pracownicy spółki, jak i osoby zatrudnione na podstawie kontraktu B2B, czyli prowadzące własne indywidualne działalności gospodarcze (dalej: współpracownicy). W celu usprawnienia i ułatwienia komunikacji, wymiany wiedzy, integracji pracowników i współpracowników spółka organizuje spotkania integracyjne, które odbywają się w różnych lokalizacjach (m.in. w biurach spółki, restauracjach, klubach, obiektach sportowych, a także w miejscowościach atrakcyjnych turystycznie). Spółka ponosi koszty związane z podróżą uczestników, zakwaterowaniem, wyżywieniem (w tym napojami), a także z zapewnieniem dodatkowych atrakcji towarzyszących spotkaniom, takich jak gry, zabawy czy też zajęcia sportowe.

W związku z powyższym opisem spółka zapytała we wniosku o interpretację podatkową, czy prawidłowe jest jej stanowisko, że opisane wydatki może zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów.

eprasa.pl 1dc89f76f3

Stanowisko organu interpretacyjnego

Organ uznał, że stanowisko spółki jest prawidłowe w odniesieniu do pracowników i nieprawidłowe w odniesieniu do wydatków na rzecz współpracowników. Zdaniem organu wydatki spółki związane z udziałem współpracowników w spotkaniach nie mogą zostać uznane za koszty podatkowe, gdyż z tymi osobami spółkę łączą powiązania jedynie biznesowe, dlatego ich uczestnictwo w w spotkaniu integracyjnym nie wpłynie na zwiększenie przychodów spółki bądź zabezpieczenie ich źródła. Ponadto należy uznać, że wydatki te mają charakter reprezentacyjny.

Stanowisko WSA

WSA we Wrocławiu uchylił zaskarżoną interpretację. Zdaniem sądu organ błędnie uznał, iż wydatki na organizację spotkań z udziałem współpracowników stanowią koszty reprezentacji w rozumieniu art. 16 ust. 1 pkt 28 updop. Ponadto nałożył na organ podatkowy obowiązek dokonania – przy ponownym rozpoznaniu sprawy – oceny stanowiska spółki pod kątem art. 15 ust. 1 updop, czyli z punktu widzenia ogólnych warunków uznawania wydatku za koszt podatkowy.

Stanowisko NSA

Sąd drugiej instancji przyznał jednak rację organowi interpretacyjnemu, wobec czego uchylił wyrok WSA i definitywnie oddalił skargę spółki na wydaną interpretację. Zdaniem sądu należy odróżnić wydatki podatnika ponoszone na organizację spotkań integracyjnych dla pracowników od wydatków ponoszonych na organizację tych spotkań w części dotyczącej osób, które świadczą na rzecz owego podatnika usługi stosownie do umów o współpracy B2B. Powyższe wydatki ponoszone na rzecz kontrahentów gospodarczych należy kwalifikować jako koszty reprezentacji wyłączone z kosztów uzyskania przychodów na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 28 updop. Ich zasadniczym celem jest bowiem stworzenie odpowiedniego wizerunku spółki jako szczodrego kontrahenta. Jeżeli charakter spotkania uwzględnia budowanie pozytywnych relacji między samymi pracownikami lub między pracodawcą a pracownikami w sposób mogący faktycznie przyczynić się do zwiększenia przychodów podatnika, to wydatek taki co do zasady można uznać za koszt uzyskania przychodów. Takiego związku nie można jednak doszukać się, gdy spotkania o charakterze integracyjnym organizowane są dla osób fizycznych, które nie są zatrudnione w spółce, a jedynie świadczą na jej rzecz usługi w ramach współpracy B2B. Korzyści związane z udziałem takich współpracowników w spotkaniach integracyjnych należy przypisywać im samym. Zaliczenie takich wydatków do kosztów uzyskania przychodów spółki byłoby więc w istocie honorowaniem wydatków spółki ponoszonych na rzecz innego podmiotu gospodarczego.

O ile z gospodarczego punktu widzenia zrozumiałe jest nawiązywanie współpracy z odrębnymi podmiotami gospodarczymi na podstawie umów B2B, to z punktu widzenia finansów publicznych brak jest podstaw do przyznawania preferencji na zasadzie odstępstwa od zasady zaliczania do kosztów podatkowych wydatków ponoszonych przez danego podatnika na jego rzecz, a nie na rzecz odrębnych podmiotów

eprasa.pl 1dc89f76f3

gospodarczych. A osoby, które rezygnują ze świadczenia usług w ramach stosunku pracy na rzecz nawiązania współpracy gospodarczej, muszą mieć świadomość, że dotyczą ich zasady przewidziane dla przedsiębiorców.

1.7. Koszty zakupu odzieży

Koszty zakupu odzieży dla pracowników podatnika nie stanowią, co do zasady, kosztów uzyskania przychodów (chyba że ubrania nabywane są w celu przekazania pracownikom jako forma wynagrodzenia w naturze. Wówczas takie wydatki mogą być zaliczane do kosztów uzyskania przychodów jako koszty pracownicze).

Istnieją jednak wyjątki od tej zasady, np. dotyczące wydatków na odzież oznaczoną logo podatnika. Potwierdzają to organy podatkowe. Przykładem mogą być interpretacje indywidualne Dyrektora KIS z 5 sierpnia 2024 r., sygn. 0114-KDIP3-1.4011.439.2024.3.MS224, z 24 kwietnia 2018 r., sygn. 0111-KDIB2-3.4010.38.2018.2.PB, czy z 4 października 2018 r., sygn. 0111-KDIB2-3.4010.212.2018.4.PB. W tej ostatniej czytamy:

MF *Wydatki, jakie Wnioskodawca ponosi na zakup ubiorów pracowniczych z wszytym na trwałe, widocznym na zewnątrz oznaczeniem wskazującym na Spółkę, spełniają warunki umożliwiające zaliczenie ich do kosztów uzyskania przychodów. Mają one bowiem związek z prowadzoną przez Spółkę działalnością gospodarczą. W przypadku wydatków na zakup strojów z wszytym na trwałe, lecz niewidocznym na zewnątrz oznaczeniem spółki, stwierdzić należy, że nie spełniają warunków uznania ich za koszty uzyskania przychodów.*

Również wydatki na odzież roboczą mogą być zaliczane do podatkowych kosztów uzyskania przychodów (zob. przykładowo interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 15 lipca 2019 r., sygn. 0115-KDIT3.4011.226.2019.1.JŁ).

1.8. Koszty opłacanych za pracowników obowiązkowych składek członkowskich

Wykonywanie niektórych zawodów (np. zawodu architekta czy inżyniera budownictwa) wymaga niekiedy przynależności do właściwej izby samorządu zawodowego, z czym wiąże się obowiązek opłacania składek członkowskich. Zdarza się przy tym, że koszty tych składek ponoszą za pracowników pracodawcy.

W takich przypadkach wydatki na składki członkowskie płacone za pracowników mogą być przez pracodawców zaliczane do kosztów uzyskania przychodów. W szczególności stanowisko takie reprezentują organy podatkowe w udzielanych wyjaśnieniach. Przykładem może być interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 8 sierpnia 2008 r. (sygn. IP-PB3-423-741/08-2/DG) czy interpretacja

eprasa.pl 1dc89f76f3

indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 25 marca 2010 r. (sygn. ITPB3/423-4/10/AW). Jak czytamy w drugiej z tych interpretacji:

MF *(...) wydatki bezpośrednio poniesione przez Spółkę na opłacenie składek członkowskich jej pracowników z tytułu ich przynależności do izby samorządu zawodowego mogą być, jako składnik wypłaconego wynagrodzenia, zaliczone do kosztów podatkowych, jeżeli przynależność tych pracowników do izby jest bezpośrednio związana z zakresem czynności wykonywanych dla pracodawcy w ramach stosunku pracy.*

Dodajmy, że równowartość składki z tytułu przynależności do izby samorządu zawodowego, opłacanej przez pracodawcę na rzecz pracownika, stanowi przychód tej osoby ze stosunku pracy (zob. interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 13 kwietnia 2018 r., sygn. 0113-KDIPT2-1.4011.102.2018.1.MM, czy wyrok NSA z 8 kwietnia 2021 r., sygn. akt II FSK 67/19). Ponadto opłaconą w imieniu pracownika składkę należy – w myśl art. 18 ust. 1 ustawy z 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych – uwzględnić w podstawie wymiaru składek zarówno na ubezpieczenia społeczne, jak i na ubezpieczenie zdrowotne.

1.9. Koszty związane z obejmowaniem dzieci pracowników opieką

W art. 22 ust. 1p–1r updof oraz art. 15 ust. 1za–1zc updop zawarte są przepisy przewidujące możliwość zaliczania przez pracodawców do kosztów uzyskania przychodów wielu wydatków związanych z obejmowaniem opieką dzieci pracowników. Przepisy te, po pierwsze, pozwalają na zaliczanie do kosztów uzyskania przychodów ponoszonych przez pracodawców kosztów na utworzenie zakładowego żłobka, klubu dziecięcego lub przedszkola (zob. art. 22 ust. 1p pkt 1 updof oraz art. 15 ust. 1za pkt 1 updop). Możliwość ta istnieje bez ograniczenia kwotowego (jednak z uwzględnieniem przepisów o amortyzacji).

Po drugie, wskazane przepisy pozwalają na zaliczanie do kosztów uzyskania przychodów wydatków poniesionych przez pracodawcę z tytułu prowadzenia zakładowego żłobka, zakładowego klubu dziecięcego lub zakładowego przedszkola (zob. art. 22 ust. 1p pkt 2 lit. a updof oraz art. 15 ust. 1za pkt 2 lit. a updop).

Możliwość ta jest jednak limitowana. Jak wynika z art. 22 ust. 1p pkt 2 lit. a updof oraz art. 15 ust. 1za pkt 2 lit. a updop, przysługuje ona do wysokości nieprzekraczającej miesięcznie 1000 zł na każde dziecko pracownika uczęszczające do zakładowego żłobka, zakładowego klubu dziecięcego lub zakładowego przedszkola.

Po trzecie, omawiane przepisy pozwalają na zaliczanie do kosztów uzyskania przychodów kosztów poniesionych przez pracodawcę z tytułu dofinansowania pracownikom wydatków związanych z objęciem dziecka opieką sprawowaną przez dziennego opiekuna lub uczęszczaniem dziecka do żłobka, klubu dziecięcego albo przedszkola

eprasa.pl 1dc89f76f3

(zob. art. 22 ust. 1p pkt 2 lit. b updof oraz art. 15 ust. 1za pkt 2 lit. b updop). Także ta możliwość jest limitowana, tj. przysługuje:

1) do wysokości nieprzekraczającej kwoty wydatków poniesionych i udokumentowanych przez pracownika oraz
2) miesięcznie do kwoty 1000 zł.

1.10. Koszty zapomóg

Na podstawie art. 23 ust. 1 pkt 42 updof oraz art. 16 ust. 1 pkt 45 updop nie uważa się za koszty uzyskania przychodów wydatków pracodawcy na działalność socjalną, o której mowa w przepisach o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych (z nieistotnymi w omawianej sytuacji wyjątkami).

Pojęcie działalności socjalnej definiuje art. 2 pkt 1 ustawy z 4 marca 1994 r. o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych. Z definicji tej wynika, że działalność socjalna obejmuje, między innymi, udzielanie pomocy materialnej – rzeczowej lub finansowej. Powoduje to, że – zważywszy, iż zapomoga dla pracownika jest formą finansowej pomocy materialnej – koszty zapomóg dla pracowników nie stanowią podatkowych kosztów uzyskania przychodów jako koszty działalności socjalnej (co potwierdzają organy podatkowe – zob. przykładowo interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 20 grudnia 2019 r., sygn. 0111-KDIB2 -1.4010.496.2019.1.AT).

1.11. Koszty pakietów medycznych dla pracowników

Do podatkowych kosztów uzyskania przychodów pracodawców mogą być zaliczane koszty zakupu pakietów medycznych wykupywanych dla pracowników (również w części obejmującej dodatkowe świadczenia wykraczające poza podstawowy zakres medycyny pracy). Potwierdzają to w udzielanych wyjaśnieniach organy podatkowe, czego przykładem może być interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 30 października 2014 r. (sygn. IPPB5/423-818/14-3/AM) czy interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 26 września 2022 r. (sygn. 0111-KDIB1-1.4010.444.2022.1.SH). Jak czytamy w pierwszej z tych interpretacji:

MF *(...) świadczenia na rzecz pracowników są – co do zasady – kosztem uzyskania przychodów pracodawcy niezależnie od tego, czy podstawą ich wypłaty jest Kodeks Pracy, wydane na jego podstawie przepisy wykonawcze, układ zbiorowy pracy czy też regulamin pracy chyba, że przepisy w sposób wyraźny taką możliwość ograniczają lub wyłączają. Takimi kosztami niewątpliwie mogą być wydatki ponoszone przez pracodawcę na zakup pakietów medycznych na rzecz pracowników.*

Jest tak również w przypadkach, gdy te pakiety medyczne są udostępniane pracownikom nieodpłatnie (zob. przykładowo interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 21 grudnia 2015 r., sygn. IBPB-1-2/4510-694/15/BKD) lub za

eprasa.pl 1dc89f76f3

symboliczną odpłatnością. Jak można przeczytać w interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 8 listopada 2013 r. (sygn. IBPBI/2/423-1065/13/PC):

MF *(...) wydatki na zakup pakietów medycznych które są następnie sprzedawane pracownikom za symboliczną złotówkę, mogą stanowić koszty uzyskania przychodów (również w części przypadającej na członków rodzin pracowników), gdyż spełniają przesłanki wynikające z art. 15 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz nie są wymienione w negatywnym katalogu wydatków niezaliczanych do kosztów uzyskania przychodów.*

1.12. Koszty badań lekarskich osób zatrudnianych na umowę zlecenia

Przyjmuje się, iż na pracodawcach nie ciąży bezwzględny obowiązek kierowania osób zatrudnianych na podstawie umów zlecenia na badania lekarskie, jak również obowiązek finansowania kosztów takich badań. Nie wyłącza to jednak, zdaniem autora, możliwości zaliczania przez zleceniodawców kosztów takich badań do kosztów uzyskania przychodów, gdyż z oczywistych względów mogą być oni zainteresowani zleceniem wykonania prac osobom o odpowiednim zdrowiu (zwłaszcza, że na podstawie art. 304 § 1 Kodeksu pracy pracodawcy są obowiązani zapewnić bezpieczne i higieniczne warunki pracy również osobom fizycznym wykonującym pracę na innej podstawie niż stosunek pracy w zakładzie pracy lub w miejscu wyznaczonym przez pracodawcę. Przepis ten dotyczy, między innymi, osób fizycznych wykonujących pracę na podstawie umów zlecenia).

Powoduje to, że koszty badań zleceniobiorców są ponoszone przez zleceniodawców w celu osiągnięcia przychodów, a w konsekwencji – zważywszy, że nie ma przepisu wyłączającego taką możliwość – mogą być przez zleceniodawców zaliczane do kosztów uzyskania przychodów. Takie też stanowisko reprezentują organy podatkowe w udzielanych wyjaśnieniach. Przykładem może być interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 26 lutego 2008 r. (sygn. IBPB1/415-284/07/MW). Organ podatkowy potwierdził w niej możliwość zaliczania do kosztów uzyskania przychodów, między innymi, kosztów badań lekarskich osób zatrudnianych na podstawie umów cywilnoprawnych, stwierdzając, że:

MF *Obowiązek zapewnienia pracownikom bezpiecznych i higienicznych warunków pracy nie ogranicza się jedynie do osób świadczących pracę na podstawie stosunku pracy ale dotyczy również osób świadczących pracę na innej podstawie niż stosunek pracy, jeżeli praca ta jest wykonywana w zakładzie pracy lub w miejscu określonym przez pracodawcę. Tak więc koszty związane z zapewnieniem bezpiecznych i higienicznych warunków pracy osobom wykonującym pracę na podstawie umów cywilnoprawnych będą stanowić dla wnioskodawcy koszty uzyskania przychodów prowadzonej pozarolniczej działalności gospodarczej, ponieważ obowiązek ich ponoszenia wynika z przepisów Kodeksu pracy.*

eprasa.pl 1dc89f76f3

1.13. Koszty dofinansowania do okularów

Pracodawca ma obowiązek zapewnienia pracownikowi okularów korygujących wzrok, a od 17 listopada 2023 r. także szkieł kontaktowych, wówczas gdy łącznie zostaną spełnione następujące warunki:

- pracownik (jak również praktykant lub stażysta) używa w pracy monitora ekranowego,
- praca z monitorem ekranowym odbywa się przez co najmniej połowę dobowego wymiaru czasu pracy,
- wyniki badań okulistycznych przeprowadzonych w ramach profilaktycznej opieki zdrowotnej wykażą potrzebę ich stosowania podczas pracy z monitorem ekranowym (§ 2 pkt 4 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z 1 grudnia 1998 r. w sprawie bezpieczeństwa i higieny pracy na stanowiskach wyposażonych w monitory ekranowe).

Znowelizowane przepisy wskazują na obowiązek zapewnienia pracownikowi okularów lub szkieł kontaktowych. To oznacza, że obecnie wystarczy, aby lekarz wskazał na konieczność pracy w szkłach kontaktowych, wykluczając okulary.

WAŻNE! Pracodawca nie może nie zgodzić się na finansowanie szkieł. Jeżeli pracownik nie ma przeciwwskazań do noszenia okularów (zgodnie z zaleceniem lekarza), nie może narzucić pracodawcy zapewnienia szkieł kontaktowych, a nie okularów; w takim przypadku każdorazowo byłaby to decyzja pracodawcy, ograniczona regulacjami wewnętrznymi, które mogą wskazywać na możliwość wyboru przez pracownika pomiędzy okularami a szkłami kontaktowymi, oraz obowiązkiem równego traktowania pracowników w zatrudnieniu.

Zgodnie z art. 15 ust. 1 updop oraz art. 22 ust. 1 updof kosztami uzyskania przychodów są wydatki poniesione w celu osiągnięcia przychodów albo zachowania bądź zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem wydatków wymienionych odpowiednio w art. 16 ust. 1 updop oraz art. 23 updof. Przepisy te mają charakter ogólny, co oznacza, że do kosztów uzyskania przychodów można zaliczyć wszelkie racjonalne i gospodarczo uzasadnione wydatki związane z prowadzoną działalnością, pod warunkiem ich właściwego udokumentowania oraz braku ustawowego wyłączenia z kosztów podatkowych.

Do takich wydatków należą również koszty ponoszone przez pracodawcę na zapewnienie pracownikom okularów lub szkieł kontaktowych korygujących wzrok, jeżeli obowiązek ich zapewnienia wynika z przepisów bhp i dotyczy pracowników użytkujących monitory ekranowe przez co najmniej połowę dobowego wymiaru czasu pracy. Są to tzw. koszty pracownicze, które mogą zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodów, ponieważ nie zostały wyłączone z tej kategorii na podstawie art. 16 ust. 1 updop ani art. 23 updof.

eprasa.pl 1dc89f76f3

Inaczej rzecz się ma w przypadku osób zatrudnionych na kontrakcie menedżerskim. W takiej sytuacji wydatku poniesionego na zakup okularów korekcyjnych dla osoby na kontrakcie menedżerskim co do zasady nie można wprost zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów. Nie przyczynia się on bowiem w jakikolwiek sposób do zachowania albo zabezpieczenia zgodności źródła do generowania przychodów. Zakup okularów korekcyjnych dla menedżera jest wydatkiem dla jego celów osobistych.

Umowa o zarządzanie jest umową nienazwaną w rozumieniu odpowiednich przepisów Kodeksu cywilnego, do której stosuje się odpowiednio przepisy o zleceniu. Te zaś przewidują, że jeżeli nic innego z umowy zarządzanie nie wynika, to osobie wykonującej taką umowę należy się wynagrodzenie. Z tego też względu, jeżeli zakup okularów korekcyjnych dla menedżera zaliczymy do jego przychodów z tytułu wykonania umowy, to wydatek poniesiony na zakup tych okularów będzie składnikiem wynagrodzenia, które zaliczamy do kosztów uzyskania przychodów.

Moment ujęcia kosztu

Koszt dofinansowania zakupu okularów dla pracowników należy ująć w odpowiednim momencie. Z punktu widzenia rachunkowości, zgodnie z zasadą memoriału oraz zasadą współmierności przychodów i kosztów, jednostka powinna ujmować koszty w okresie, którego dotyczą, niezależnie od terminu ich zapłaty (art. 6 ust. 1 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości; dalej: ustawa o rachunkowości). Właściwym momentem jest chwila, w której pracodawca podejmuje decyzję o przyznaniu pracownikowi dofinansowania – wówczas bowiem powstaje zobowiązanie wobec pracownika i możliwe staje się wiarygodne określenie wartości kosztu. Sama wypłata środków ma charakter wtórny i stanowi jedynie realizację wcześniej powstałego zobowiązania.

Analogiczna zasada obowiązuje w ujęciu podatkowym. Wydatek na dofinansowanie okularów stanowi co do zasady koszt uzyskania przychodów jako wydatek ponoszony w związku z obowiązkami pracodawcy w zakresie bezpieczeństwa i higieny pracy. Koszt ten ma charakter pośredni – nie można go przypisać do konkretnego przychodu – w związku z czym, zgodnie z art. 15 ust. 4d updop, powinien zostać potrącony w dacie jego poniesienia.

Za dzień poniesienia kosztu uważa się, w przypadku podatników prowadzących księgi rachunkowe, dzień, na który ujęto koszt w księgach na podstawie odpowiedniego dowodu księgowego (na podstawie faktury lub rachunku) lub w dniu poniesienia (np. wypłaty refundacji na podstawie wniosku i rachunku wystawionego przez pracownika).

Refundacja okularów i szkieł kontaktowych w regulaminie pracy

Wielu pracodawców zamieszcza postanowienia dotyczące refundacji zakupu okularów lub szkieł kontaktowych w regulaminie pracy, a część tworzy odrębną procedurę (najczęściej wprowadzaną zarządzeniem pracodawcy). Mimo że nie ma bezpośredniego obowiązku wprowadzania regulacji wewnętrznych w tym zakresie, to należy przyjąć, iż jest to dobre rozwiązanie. Przepisy rozporządzenia dotyczące zapewnienia pracownikowi okularów są dość lakoniczne. Jednak nie daje to pracodawcy możliwości, aby

eprasa.pl 1dc89f76f3

ograniczył nałożony przez przepisy obowiązek, jakim jest zapewnienie pracownikowi okularów lub szkieł.

Bez względu na rodzaj regulacji wewnętrznych, określających zasady zapewnienia pracownikom okularów lub szkieł kontaktowych, muszą one uwzględniać w szczególności:

- grupę osób uprawnionych – pracowników (a także praktykantów i stażystów) użytkujących monitor ekranowy przez co najmniej połowę dobowego wymiaru czasu pracy, którym lekarz wykonujący badania profilaktyczne zalecił stosowanie okularów korygujących wzrok lub szkieł kontaktowych, oraz
- obowiązek zapewnienia okularów lub szkieł kontaktowych rozumiany nie tylko jako dofinansowanie lub refundacja ich zakupu przez pracownika, ale również zakup przez pracodawcę.

Refundacja bez limitu ustawowego – jak prawidłowo ustalić jej wysokość

Przepisy rozporządzenia nie przewidują granicznej kwoty zwrotu, którą musi ponieść pracodawca w przypadku konieczności nabycia przez pracownika okularów lub szkieł kontaktowych. Resort finansów w interpretacji ogólnej z 16 marca 2011 r. (sygn. DD3/033/30/CRS/11/95) wskazał, że zapewnienie okularów (lub szkieł kontaktowych) może nastąpić przez otrzymanie od pracodawcy zaleconych okularów korygujących wzrok (lub szkieł kontaktowych) lub dokonanie przez pracownika (w porozumieniu z pracodawcą) zakupu zaleconych okularów (lub szkieł kontaktowych) i otrzymanie zwrotu poniesionych na ten cel wydatków udokumentowanych wystawioną na niego fakturą.

Kwota graniczna dofinansowania powinna zostać ustalona w taki sposób, aby pozwolić pracownikom na nabycie okularów lub szkieł kontaktowych średniej jakości. Żeby realnie ocenić wysokość dofinansowania przed uregulowaniem tej kwestii w postanowieniach wewnątrzzakładowych, zaleca się zasięgnąć informacji o cenach okularów i szkieł na rynku.

Należy przy tym zaznaczyć, że w każdym przypadku trzeba kierować się zaleceniami lekarza. Jeżeli wskaże on na konieczność używania szkieł kontaktowych (pewne wady wzroku mogą być korygowane jedynie za pomocą szkieł) i określi ich rodzaj, tak że ograniczy wybór nie tylko odnośnie do mocy, ale również do możliwości korzystania ze szkieł dziennych czy miesięcznych, wówczas postanowienia wewnętrzne nie mogą być podstawą do niezrealizowania w pełni zobowiązania pracodawcy do ich zapewnienia. Taka sama sytuacja występuje przy szczególnie silnej wadzie wzroku, która wiąże się z koniecznością nabycia droższych szkieł.

Określenie przez pracodawcę kwoty granicznej zwrotu za szkła kontaktowe jest o tyle utrudnione, że ceny rynkowe szkieł o takich samych parametrach korekcyjnych mogą się znacząco różnić, szczególnie w związku z różnym czasem użytkowania szkieł. Zatem realizowanie przez pracodawcę obowiązku wskazanego w rozporządzeniu poprzez zapewnienie pracownikowi szkieł może wiązać się także z ponoszeniem regularnych obciążeń, np. miesięcznych lub kwartalnych, na ich nabywanie.

eprasa.pl 1dc89f76f3

Przykład 7
W przepisach wewnątrzzakładowych pracodawca wskazał, że pokrywa koszty zakupu okularów, przy czym kwota za oprawki nie może przekraczać 200 zł, a przy wyborze przez pracownika szkieł kontaktowych refundacja nie może przekroczyć 50% kosztów ich zakupu. Postanowienie o pokryciu 50% kosztów zakupu szkieł kontaktowych może wskazywać, że pracodawca nie wypełnia swojego obowiązku, ponieważ nie zapewnia w całości na swój koszt szkieł niezbędnych pracownikowi do pracy. Takich postanowień należy unikać. Trzeba jednak zaznaczyć, że pracodawca nie jest związany wyborem pracownika, jeżeli zakupił on jedne z najdroższych okularów czy szkieł kontaktowych.

1.14. Koszty upominków dla pracowników

Do podatkowych kosztów uzyskania przychodów zaliczane mogą być koszty różnego rodzaju upominków i prezentów dla pracowników. Potwierdzają to w udzielanych wyjaśnieniach organy podatkowe, czego przykładem mogą być interpretacje indywidualne Dyrektora KISz 30 kwietnia 2020 r. (sygn. 0114-KDIP2-1.4010.37.2020.4.KS), z 12 czerwca 2020 r. (sygn. 0111-KDIB2 -1.4010.119.2020.1.AM) oraz z 16 czerwca 2021 r. (sygn. 0114-KDIP2-1.4010.89.2021.3.PD). Jak czytamy w ostatniej z tych interpretacji:

MF *(...) ponoszone przez Wnioskodawcę wydatki na zakup upominków (z wyjątkiem wina) oraz wszelkie wydatki związane z ich przekazaniem pracownikom (koszty pakowania, konfekcjonowania i wysyłki, z wyjątkiem pakowania i konfekcjonowania wina) są niewątpliwie przejawem i wyrazem starań Wnioskodawcy jako pracodawcy dążącego do poprawy atmosfery pracy, poprzez stworzenie dogodnych warunków do pracy, co w konsekwencji zwiększa motywację do pracy, wydajność pracy i w efekcie nie pozostaje bez pozytywnego wpływu na uzyskiwane przez Spółkę przychody.*

1.15. Koszty przejazdów pracowników taksówką w celach służbowych

Wykonywanie obowiązków pracowniczych często wiąże się z koniecznością przemieszczania się poza stałym miejscem pracy. W takich sytuacjach pracodawca może zezwolić pracownikowi na korzystanie z taksówek, np. w celu dojazdu na spotkanie z kontrahentem, konferencję, szkolenie czy inne miejsce związane z realizacją obowiązków służbowych. Wydatki ponoszone na takie przejazdy mogą być następnie zwracane pracownikowi przez pracodawcę.

Z perspektywy pracodawcy istotne jest przede wszystkim ustalenie, czy wydatek na przejazd taksówką może zostać zaliczony do kosztów uzyskania przychodów.

Firma może rozliczyć w kosztach podatkowych przejazdy pracowników taksówkami w czasie delegacji, na spotkania z kontrahentami i na spotkania integracyjne, ale już nie

eprasa.pl 1dc89f76f3

przejazdy z domu do biura ani z domu na lotnisko. Tak uznał Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z 30 grudnia 2025 r. (sygn. 0114-KDIP2-2.4010.542.2025.3.PK).

W interpretacji tej Dyrektor KIS wskazał, że zgodnie z art. 77[5] § 1 Kodeksu pracy pracownikowi odbywającemu podróż służbową przysługują należności na pokrycie kosztów związanych z tą podróżą. To pracodawca określa środek transportu właściwy do odbycia podróży służbowej, zarówno krajowej, jak i zagranicznej. Pracownikowi przysługuje zatem zwrot lub pokrycie kosztów przejazdu środkiem transportu wskazanym przez pracodawcę.

W konsekwencji wydatki na przejazdy pracowników taksówkami w trakcie podróży służbowych mogą zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodów. Podobnie należy ocenić wydatki na przejazdy taksówkami na spotkania z klientami i inne wydarzenia związane z działalnością spółki. Dyrektor KIS zauważył, że korzystanie z taksówki co do zasady może służyć zaspokojeniu prywatnych potrzeb osoby fizycznej. Jeżeli jednak pracownik korzysta z niej w związku z realizacją zadań powierzonych przez spółkę, a bez tego polecenia nie odbywałby danej podróży, wydatek taki należy uznać za związany z działalnością gospodarczą.

Dyrektor KIS potwierdził również możliwość zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wydatków związanych z powrotem pracowników ze spotkań integracyjnych. Wskazał, że koszty pracownicze mogą obejmować wydatki ponoszone na integrację pracowników, jeżeli organizacja spotkania służy budowaniu pozytywnych relacji w zespole lub relacji między pracownikami a pracodawcą i może przyczynić się do zwiększenia przychodów albo zachowania lub zabezpieczenia ich źródła. Każdorazowo należy jednak ocenić rzeczywisty cel i charakter danego spotkania.

Odmiennie należy ocenić wydatki na przejazdy pracowników z miejsca zamieszkania na lotnisko oraz z miejsca zamieszkania do miejsca świadczenia pracy. Zdaniem Dyrektora KIS nie mogą one stanowić kosztów uzyskania przychodów spółki. Obowiązek zapewnienia pracownikowi możliwości dotarcia do miejsca rozpoczęcia podróży służbowej nie oznacza bowiem, że pracodawca musi ponosić koszty jego przejazdu z domu na lotnisko, jeżeli lotnisko znajduje się w tej samej miejscowości co miejsce zamieszkania pracownika. Wydatki te pracownik powinien pokryć we własnym zakresie.

Tak samo należy traktować koszty dojazdu pracownika z miejsca zamieszkania do miejsca świadczenia pracy. Pracownik ma obowiązek stawić się w miejscu wykonywania pracy, dlatego wydatki związane z codziennym dojazdem do tego miejsca nie stanowią kosztów uzyskania przychodów pracodawcy.

1.16. Wydatki pracownicze – sposób dokumentowania

Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych nie reguluje wprost sposobu dokumentowania zdarzeń gospodarczych. Dyrektor KIS wyjaśnił, że dowód księgowy, który będzie właściwy do wprowadzenia kosztu do ksiąg rachunkowych, będzie również stosownym dokumentem do celów podatkowych.

eprasa.pl 1dc89f76f3

Z wnioskiem o interpretację indywidualną wystąpiła spółka, która chciała zaliczać do kosztów uzyskania przychodów wydatki ponoszone w związku z wykonywaniem przez pracowników obowiązków służbowych, w tym w podróży służbowej oraz w ramach bieżących potrzeb operacyjnych, rozliczanych zgodnie z jej wewnętrzną polityką i ujmowanych w księgach rachunkowych na podstawie zatwierdzonego raportu sporządzonego w jej systemie, wraz z dołączoną do raportu dokumentacją potwierdzającą poniesienie wydatku. W szczególności miała ona mieć postać:

- zdjęć/skanów dokumentów lub dokumentów w formie elektronicznej wystawionych na pracownika, w tym faktur imiennych, rachunków lub not zawierających dane pracownika,
- zdjęć/skanów innych dokumentów lub innych dokumentów w formie elektronicznej niewskazujących danych nabywcy, w tym paragonów krajowych i zagranicznych, również bez NIP spółki i bez danych pracownika,
- potwierdzeń dokonania płatności, w szczególności: potwierdzenia z terminalu płatniczego, wyciągu bankowego lub potwierdzenia transakcji z rachunku bankowego spółki, rachunku właściwego dla karty służbowej albo rachunku osobistego pracownika, łącznie z oświadczeniem pracownika sporządzonym i utrwalonym w systemie spółki – w sytuacjach wyjątkowych, gdy dokument zakupu nie został pozyskany albo uległ zagubieniu lub zniszczeniu i jego ponowne uzyskanie nie jest możliwe,
- oświadczenia pracownika sporządzonego i utrwalonego w systemie spółki – w sytuacjach incydentalnych, w szczególności przy płatności gotówką, jeżeli nie ma możliwości uzyskania dokumentu zakupu oraz brak jest obiektywnej możliwości pozyskania potwierdzenia płatności.

Spółka dodała, że raport pozwala na identyfikację transakcji oraz wykazanie jej związku z działalnością gospodarczą spółki. Wydatek zaś ma charakter rzeczywisty i definitywny, został poniesiony w celu osiągnięcia przychodów albo zachowania lub zabezpieczenia ich źródła oraz nie podlega wyłączeniu z kosztów uzyskania przychodów na podstawie art. 16 ust. 1 updop.

Decydujące znaczenie przepisów o rachunkowości

W interpretacji indywidualnej z 26 maja 2026 r., sygn. 0111-KDIB2-1.4010.159.2026.1.MN, Dyrektor KIS wskazał, że zgodnie z art. 9 ust. 1 updop podatnicy są obowiązani do prowadzenia ewidencji rachunkowej zgodnie z odrębnymi przepisami, w sposób zapewniający określenie wysokości dochodu (straty), podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku za rok podatkowy, a także do uwzględniania w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych informacji niezbędnych do obliczenia wysokości odpisów amortyzacyjnych zgodnie z przepisami art. 16a–16m updop. Przepisy regulujące dokumentowanie zapisów w księgach za pomocą dowodów księgowych zawiera ustawa o rachunkowości. W świetle jej przepisów dowody księgowe powinny być:

- rzetelne, tj. zgodne z rzeczywistym przebiegiem operacji gospodarczej, którą dokumentują,

eprasa.pl 1dc89f76f3

- kompletne,
- wolne od błędów rachunkowych,
- zawierające elementy wymienione w art. 21 ust. 1 ustawy o rachunkowości.

WAŻNE! Podejmując decyzję o poniesieniu określonych kosztów, podatnik powinien na podstawie racjonalnych i obiektywnych przesłanek uzasadnić związek kosztu z przychodem.

Na podatniku spoczywa ciężar dowodu w zakresie wykazania związku przyczynowo-skutkowego między poniesionym wydatkiem a uzyskanym przychodem. Dopiero na podstawie dokumentów spółka ma prawo zaliczenia poniesionego wydatku do kosztów uzyskania przychodów.

Nie tylko faktury

Dyrektor KIS wskazał, że podstawowymi dowodami zewnętrznymi obcymi są faktury VAT. Dowodami księgowymi są jednak również dowody wewnętrzne sporządzone zgodnie z zasadami wynikającymi z przepisów o rachunkowości. Organ stwierdził, że poniesiony wydatek może stanowić koszt uzyskania przychodów na podstawie art. 15 ust. 1 updop, jeżeli zostanie prawidłowo udokumentowany przez spółkę. Skoro w analizowanej sytuacji wydatki będą udokumentowane w sposób wymagany przepisami o rachunkowości poprzez złożony przez pracownika raport, zgodnie z wewnętrzną polityką spółki, to zdaniem Dyrektora KIS spółka ma prawo do zaliczenia ww. wydatków do kosztów uzyskania przychodów na podstawie dowodów księgowych opisanych we wniosku o interpretację.

2. Nieodpłatne świadczenia pracownicze – zasady opodatkowania PIT i oskładkowania

Świadczenia otrzymywane przez pracowników od pracodawcy nie zawsze mają postać wynagrodzenia pieniężnego. Coraz częściej pracodawcy finansują lub udostępniają zatrudnionym różnego rodzaju świadczenia dodatkowe, takie jak pakiety medyczne, ubezpieczenia, posiłki, dojazdy do pracy, zakwaterowanie czy świadczenia z Zakładowego Funduszu Świadczeń Socjalnych. Dla pracodawcy oznacza to jednak konieczność prawidłowego rozliczenia tych świadczeń zarówno na gruncie PIT, jak i składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne.

W przypadku nieodpłatnych i częściowo odpłatnych świadczeń szczególne znaczenie ma ustalenie, czy po stronie pracownika powstaje przychód ze stosunku pracy oraz czy przepisy przewidują zwolnienie z opodatkowania. Niezależnie od tego należy sprawdzić, czy dane świadczenie podlega oskładkowaniu, ponieważ zasady zwolnień ze składek ZUS nie zawsze pokrywają się z regulacjami dotyczącymi PIT.

eprasa.pl 1dc89f76f3

W praktyce prawidłowe rozliczenie wymaga więc każdorazowo uwzględnienia rodzaju świadczenia, źródła jego finansowania, zasad jego przyznawania oraz spełnienia warunków określonych w przepisach. Istotne mogą być również postanowienia układów zbiorowych pracy, regulaminów wynagradzania lub innych przepisów wewnątrzzakładowych.

Poniżej omawiamy zakres opodatkowania PIT i oskładkowania wybranych świadczeń pracowniczych.

2.1. Kształcenie pracowników

Finansowanie przez pracodawcę kursów, szkoleń, studiów czy innych form kształcenia pracowników może być korzystnym rozwiązaniem zarówno dla firmy, jak i zatrudnionych osób. Z punktu widzenia rozliczeń pracowniczych istotne jest jednak ustalenie, czy wartość takich świadczeń stanowi dla pracownika przychód oraz czy należy uwzględnić ją w podstawie wymiaru składek ZUS.

2.1.1. Wydatki na kształcenie a przychód pracownika

Zgodnie z art. 12 ust. 1 updof za przychody ze stosunku pracy uważa się wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne oraz wartość świadczeń w naturze i ich ekwiwalentów, niezależnie od źródła finansowania. Do przychodów zalicza się również świadczenia pieniężne ponoszone za pracownika, a także wartość innych nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych świadczeń.

Oznacza to, że wydatki ponoszone przez pracodawcę na kształcenie pracowników co do zasady mogą powodować powstanie po stronie pracownika przychodu ze stosunku pracy. W określonych przypadkach przychód ten może jednak korzystać ze zwolnienia od podatku.

Na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 90 updof wolna od podatku jest wartość świadczeń przyznanych przez pracodawcę na podnoszenie kwalifikacji zawodowych, jeżeli zostały one przyznane zgodnie z odrębnymi przepisami. Zwolnienie nie obejmuje jednak wynagrodzenia otrzymywanego za czas zwolnienia z całości lub części dnia pracy ani wynagrodzenia za czas urlopu szkoleniowego.

W interpretacji indywidualnej z 7 listopada 2025 r., sygn. 0113-KDIPT2-1.4011.663.2025.2.MAP, Dyrektor KIS wskazał, że zwolnienie obejmuje świadczenia związane z podnoszeniem kwalifikacji zawodowych i wykształcenia ogólnego w formach pozaszkolnych, takich jak kursy, szkolenia, seminaria czy studia podyplomowe.

Istotne jest również to, czy podnoszenie kwalifikacji odbywa się z inicjatywy pracodawcy albo za jego zgodą. W interpretacji indywidualnej z 10 kwietnia 2025 r., sygn. 0112-KDIL2-1.4011.212.2025.2.MKA, Dyrektor KIS uznał, że jest to warunek zastosowania zwolnienia określonego w art. 21 ust. 1 pkt 90 updof.

eprasa.pl 1dc89f76f3

Znaczenie ma także moment przyznania świadczenia. W interpretacji indywidualnej z 15 lutego 2024 r., sygn. 0114-KDIP3-2.4011.971.2023.3.JK3, Dyrektor KIS rozpatrywał sytuację, w której zgoda pracodawcy na podnoszenie kwalifikacji oraz dofinansowanie studiów zostały udzielone dopiero po ich ukończeniu. W ocenie organu takie dofinansowanie stanowiło przychód pracownika, który nie korzystał ze zwolnienia na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 90 updof.

Przy ocenie skutków podatkowych świadczeń związanych z kształceniem pracowników warto również uwzględnić wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 8 lipca 2014 r., sygn. akt K 7/13. Z orzeczenia tego wynika, że nie każde świadczenie otrzymane przez pracownika od pracodawcy powoduje powstanie przychodu. Jeżeli podnoszenie kwalifikacji leży przede wszystkim w interesie pracodawcy, a pracownik nie poniósłby takiego wydatku we własnym interesie, można uznać, że po jego stronie nie powstaje przysporzenie majątkowe.

W praktyce ocena, kto odnosi korzyść z podnoszenia kwalifikacji, może być problematyczna. Korzyści mogą bowiem występować po obu stronach. Pracodawca zyskuje bardziej kompetentnego pracownika, którego wiedza może przełożyć się na efektywność i wyniki firmy, natomiast pracownik zdobywa kwalifikacje, które może wykorzystać także w przyszłości, np. przy zmianie stanowiska lub pracodawcy.

Szkolenie przyszłych pracowników

Przy rozliczaniu wydatków na szkolenia pracodawca powinien zwrócić uwagę nie tylko na rodzaj świadczenia, lecz także na status osoby, która je otrzymuje. Inaczej bowiem należy ocenić świadczenie przyznane pracownikowi, a inaczej takie, które otrzymuje osoba dopiero ubiegająca się o zatrudnienie.

Zagadnienie to było przedmiotem wyroku NSA z 18 lutego 2025 r., sygn. akt II FSK 1562/24. Sprawa dotyczyła sfinansowania kursu prawa jazdy dla kandydata na pracownika. NSA podzielił stanowisko sądu pierwszej instancji, zgodnie z którym dofinansowanie nie stanowiło przychodu ze stosunku pracy z uwagi na to, iż w okresie przyznania środków osoba ta nie była jeszcze pracownikiem firmy.

Świadczenie otrzymane przez kandydata do pracy zostało zakwalifikowane jako przychód z innych źródeł, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 9 w związku z art. 20 ust. 1 updof. W konsekwencji na podmiocie finansującym kurs nie ciążył obowiązek poboru zaliczki na PIT. Powinien on natomiast wykazać wartość świadczenia w informacji PIT-11.

2.1.2. Wydatki na kształcenie a składki ZUS

Podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe nie stanowi wartość świadczeń przyznanych przez pracodawcę na podnoszenie kwalifikacji zawodowych i wykształcenia ogólnego pracownika. Zasada ta nie ma jednak zastosowania do wynagrodzeń za czas urlopu szkoleniowego oraz za czas zwolnień z części dnia pracy,

eprasa.pl 1dc89f76f3

przysługujących pracownikom podejmującym naukę lub podnoszącym kwalifikacje zawodowe w innych formach niż szkolna.

Podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne pracowników stanowi przychód w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu zatrudnienia w ramach stosunku pracy, z wyłączeniem:

- przychodów wymienionych w § 2 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe (dalej: rozporządzenie składkowe),
- wynagrodzeń za czas niezdolności do pracy wskutek choroby lub odosobnienia w związku z chorobą zakaźną,
- zasiłków z ubezpieczeń społecznych.

Wśród przychodów, które w rozporządzeniu składkowym zostały wyłączone z podstawy wymiaru składek, wymieniona została wartość świadczeń przyznanych, zgodnie z odrębnymi przepisami, przez pracodawcę na podnoszenie kwalifikacji zawodowych i wykształcenia ogólnego pracownika, z wyjątkiem wynagrodzenia otrzymywanego za czas urlopu szkoleniowego oraz zwolnień z części dnia pracy, przysługujących pracownikom podejmującym naukę lub podnoszącym kwalifikacje zawodowe w formach pozaszkolnych (§ 2 ust. 1 pkt 29 rozporządzenia składkowego).

Zatem nie zawsze i nie każde świadczenie ponoszone przez pracodawcę w związku z dokształcaniem pracownika będzie korzystało ze zwolnienia składkowego.

Zasady dotyczące podnoszenia kwalifikacji zawodowych przez pracownika

Ze wskazanego wyłączenia korzystają jedynie te świadczenia na podnoszenie kwalifikacji zawodowych pracownika, które wynikają z odrębnych przepisów prawa. Kluczowe znaczenie w zakresie wyłączenia z podstawy wymiaru składek pracowników mają zatem przepisy Kodeksu pracy o podnoszeniu kwalifikacji zawodowych pracownika (art. $103^{[1]}$–$103^{[6]}$ Kodeksu pracy).

Zgodnie z przepisami Kodeksu pracy przez podnoszenie kwalifikacji zawodowych rozumie się zdobywanie lub uzupełnianie wiedzy i umiejętności przez pracownika, z inicjatywy pracodawcy albo za jego zgodą (art. $103^{[1]}$ § 1 Kodeksu pracy), a więc zarówno pozyskiwanie nowej wiedzy i umiejętności, jak i poszerzanie zasobu wiedzy i umiejętności już posiadanych. Ułatwianie przez pracodawcę pracownikom podnoszenia kwalifikacji zawodowych jest podstawową zasadą prawa pracy (art. 17 Kodeksu pracy) oraz jego obowiązkiem wymienionym w art. 94 pkt 6 Kodeksu pracy. Jak wskazał Sąd Najwyższy w wyroku z 1 marca 2018 r. (sygn. akt III UK 33/17, OSNP 2018/11/152):

SN *Do pracodawcy należy bowiem „ułatwianie" podnoszenia kwalifikacji, przez co należy rozumieć nieodmawianie bez uzasadnionych przyczyn zgody na korzystanie z wybranej przez pracownika formy kształcenia oraz tworzenie pozytywnej atmosfery wobec uczących się pracowników. Pracodawca może wyrazić zgodę na kształcenie się pracownika (także w czasie pracy), jednak*

eprasa.pl 1dc89f76f3

z żadnych przepisów nie wynika dla pracodawcy obowiązek ponoszenia w takiej sytuacji kosztów zdobywania przez pracownika wykształcenia.

Zgodnie z art. 94[13] Kodeksu pracy szkolenia pracowników niezbędne do wykonywania pracy na danym stanowisku, których obowiązek wynika z postanowień układu zbiorowego pracy lub innego porozumienia zbiorowego bądź regulaminu albo przepisów prawa lub umowy o pracę, oraz szkolenia odbywane przez pracownika na podstawie polecenia przełożonego odbywają się na koszt pracodawcy oraz w miarę możliwości w godzinach pracy pracownika. Jeżeli szkolenie odbywa się poza godzinami pracy, czas ten wlicza się pracownikowi do czasu pracy.

Pracodawca może zatem być inicjatorem podnoszenia kwalifikacji przez pracownika, a nawet wydać pracownikowi polecenie odbycia szkolenia (np. kierując pracownika na kurs prawa jazdy w związku z planowanym zwiększeniem jego obowiązków służbowych i powierzeniem mu prowadzenia pojazdu służbowego). Podnoszenie kwalifikacji zawodowych może odbywać się także za zgodą pracodawcy – gdy o dokształcaniu informuje go pracownik, a pracodawca wyraża na to zgodę.

Przykład 8
Pracownik chce odbyć dwuletnie studia magisterskie, a pracodawca wyraża na to zgodę. Tym samym pracodawca akceptuje również fakt, że pracownik będzie nieobecny w pracy w czasie, w którym będzie uczestniczył w zajęciach na uczelni.

Nie jest wymagane, by zgoda na podnoszenie przez pracownika kwalifikacji zawodowych była udzielona na piśmie (zgoda może być dorozumiana). Niemniej jednak dla uniknięcia wątpliwości rekomendowane jest, by udzielenie zgody na podnoszenie kwalifikacji zawodowych pracownika było należycie udokumentowane.

Warunki wyłączenia świadczeń na naukę z podstawy wymiaru składki

Pracodawca nie uwzględnia w podstawie wymiaru składek ZUS wartości świadczeń związanych z kształceniem pracownika, takich jak czesne za studia, opłaty za kursy, szkolenia i udział w konferencjach, a także kosztów przejazdów na zajęcia czy zakwaterowania, np. w hotelu w miejscowości, w której odbywają się zajęcia.

Przykład 9
W maju 2026 r. Apla Sp. z o.o. wypłaciła Mirosławowi J. wynagrodzenie zasadnicze w wysokości 7500 zł i kwotę 4000 zł, która stanowi refundację pierwszego semestru 2025/2026 na studiach podyplomowych z zakresu ekonomii (pracodawca we wrześniu 2025 r. wyraził zgodę na uczestnictwo pracownika w tych studiach i zobowiązał się, że po zakończeniu semestru zrefunduje pracownikowi opłatę za dany semestr studiów podyplomowych). Zatem w maju 2026 r. kwota 7500 zł (wynagrodzenie zasadnicze) stanowiła podstawę wymiaru składki na ubezpieczenia społeczne (a także zdrowotne), a kwota 4000 zł (czesne za pierwszy semestr) podlegała wyłączeniu z podstawy wymiaru tych składek – zgodnie z § 2 ust. 1 pkt 29 rozporządzenia składkowego.

eprasa.pl 1dc89f76f3

W rozporządzeniu składkowym brak jest dodatkowych warunków, od których byłoby uzależnione wyłączenie z podstawy wymiaru składek przyznanych pracownikowi świadczeń. Na dopuszczalność skorzystania ze zwolnienia składkowego nie mają wpływu takie okoliczności, jak m.in.:

- kwota (wartość) świadczenia przyznana na kształcenie lub podnoszenie ogólnego wykształcenia pracownika – bez znaczenia jest, czy pracodawca pokrywa w całości czy w części koszty kształcenia pracownika,
- okres zatrudnienia pracownika u danego pracodawcy (pracodawca może zatem w dniu zawarcia umowy o pracę podpisać z pracownikiem umowę o jego dokształcanie, np. na dwumiesięcznym szkoleniu informatycznym),
- rodzaj umowy o pracę zawartej z pracownikiem.

Przykład 10
Spółka informatyczna zatrudniła 15 września 2025 r. dwóch 19-latków posiadających średnie wykształcenie, z wynagrodzeniem miesięcznym 4900 zł. Pracownicy od semestru wiosennego rozpoczęli na prywatnej uczelni studia licencjackie z informatyki. Z pracownikami została zawarta umowa zobowiązująca ich do pozostania w zatrudnieniu w spółce przez 2 lata od ukończenia studiów licencjackich. Studia odbywają się w systemie zaocznym, są płatne – 5500 zł za semestr. Pracodawca zdecydował się sfinansować pracownikom czesne. W marcu 2026 r. zapłacił czesne za pierwszy semestr studiów obu pracownikom. Nie ma zatem znaczenia, z punktu widzenia składkowego, że wartość świadczenia jest wyższa niż wysokość miesięcznego wynagrodzenia.

W wyroku z 1 marca 2018 r. (sygn. akt III UK 33/17) Sąd Najwyższy stwierdził, że wyłączone na mocy § 2 ust. 1 pkt 29 rozporządzenia składkowego z podstawy wymiaru składek świadczenia przyznane na podnoszenie kwalifikacji zawodowych i wykształcenia ogólnego zatrudnionej osoby, w tym w szczególności zwrot kosztów szkolenia, mają taki sam charakter wtedy, gdy spełniane są przez pracodawcę, jak i przez zleceniodawcę. Nie są to zatem świadczenia pracownicze, które nie mają odpowiednika w cywilnoprawnych stosunkach zatrudnienia. Niezależnie od tego, czy koszty szkolenia opłaca pracodawca czy zleceniodawca, chodzi o takie same świadczenia, podlegające temu samemu mechanizmowi wyłączenia z podstawy wymiaru składek (we wskazanym wyroku Sąd Najwyższy uznał, że koszt szkolenia w ramach aplikacji adwokackiej, opłacony przez zleceniodawcę, nie podlega wliczeniu do podstawy wymiaru składek, gdyż z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia wyłączono wartość świadczeń przyznanych przez pracodawcę na podnoszenie kwalifikacji zawodowych i wykształcenia ogólnego pracownika, przysługujących pracownikom podejmującym naukę lub podnoszącym kwalifikacje zawodowe w formach pozaszkolnych).

Dla skorzystania z wyłączenia składkowego nie ma znaczenia sposób finansowania dokształcania pracownika. Pracodawca może zatem zarówno zwrócić to świadczenie pracownikowi, który pokrył jego koszt i udokumentował to pracodawcy (refundacja), jak i przekazać określoną kwotę bezpośrednio podmiotowi (np. uczelni, firmie

eprasa.pl 1dc89f76f3

szkoleniowej), w którym pracownik odbywa lub odbywał dokształcanie (wyrok SN z 1 marca 2018 r., sygn. akt III UK 33/17). Niemniej jednak skoro takie świadczenie korzysta ze zwolnienia ze składek – nie może budzić wątpliwości, że pozostaje ono w bezpośrednim związku z podnoszeniem kwalifikacji zawodowych pracownika.

Świadczenia na podnoszenie kwalifikacji zawodowych pracownika, które nie są wyłączone z podstawy wymiaru składek ZUS

Do podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne wlicza się jednak wynagrodzenie otrzymane przez pracownika za czas:

1) urlopu szkoleniowego,
2) zwolnień z części dnia pracy przysługujących pracownikom podejmującym naukę lub podnoszącym kwalifikacje zawodowe.

Ustawodawca wprost zdecydował, że pracownik zachowuje wynagrodzenie za czas urlopu szkoleniowego i zwolnienia z pracy na czas niezbędny do przybycia na zajęcia i czas ich trwania (art. $103^{[1]}$ § 3 Kodeksu pracy). Wynagrodzenie to ustala się jak wynagrodzenie za urlop, z tym że składniki wynagrodzenia ustalane w wysokości przeciętnej oblicza się z miesiąca, w którym przypadło zwolnienie od pracy (§ 5 rozporządzenia z 29 maja 1996 r. w sprawie sposobu ustalania wynagrodzenia w okresie niewykonywania pracy oraz wynagrodzenia stanowiącego podstawę obliczania odszkodowań, odpraw, dodatków wyrównawczych do wynagrodzenia oraz innych należności przewidzianych w Kodeksie pracy).

Tabela 7. Świadczenia z tytułu podnoszenia kwalifikacji zawodowych w podstawie wymiaru składek ZUS

Do podstawy wymiaru składki na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne	
nie wlicza się	**wlicza się**
wartości świadczeń przyznanych, zgodnie z odrębnymi przepisami, przez pracodawcę na podnoszenie kwalifikacji zawodowych i wykształcenia ogólnego pracownika (np. opłata za kurs, szkolenie, czesne za studia, poniesione koszty przejazdów na zajęcia, koszty zakwaterowania w związku z podnoszeniem kwalifikacji zawodowych przez pracownika)	wynagrodzenie za czas: 1) urlopu szkoleniowego, 2) zwolnień z części dnia pracy przysługujących pracownikom podejmującym naukę lub podnoszącym kwalifikacje zawodowe w formach pozaszkolnych

Zasady wyłączenia świadczeń na podnoszenie kwalifikacji zawodowych z podstawy wymiaru składki na ubezpieczenie zdrowotne

Do ustalenia podstawy wymiaru składki na ubezpieczenia zdrowotne pracowników stosuje się przepisy określające podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe. Jeśli zatem od danego przychodu pracownika jest odprowadzana składka na ubezpieczenia emerytalne i rentowe, to przychód ten co do zasady stanowi również podstawę wymiaru składki zdrowotnej. A jeśli określony przychód nie podlega składce na

eprasa.pl 1dc89f76f3

ubezpieczenia emerytalne i rentowe, to wyłącza się go również z podstawy wymiaru składki na ubezpieczenie zdrowotne (wyjątek stanowi wynagrodzenie za czas niezdolności do pracy finansowane przez pracodawcę). Zatem wartość świadczeń przyznanych przez pracodawcę na podnoszenie kwalifikacji zawodowych i wykształcenia ogólnego pracownika, która jest wyłączona z podstawy wymiaru składki na ubezpieczenia emerytalne i rentowe, nie podlega również składce na ubezpieczenie zdrowotne.

2.2. Karnety sportowe

Karnety sportowe są popularnym benefitem pozapłacowym, który pracodawcy oferują nie tylko pracownikom, lecz także członkom ich rodzin, zleceniobiorcom czy osobom współpracującym. Sposób finansowania takiego świadczenia oraz status jego beneficjenta mają znaczenie dla prawidłowego rozliczenia podatkowego i składkowego.

2.2.1. Rozliczanie karnetów sportowych w PIT

W zależności od tego, jaka grupa osób będzie beneficjentem karnetu sportowego, ma to wpływ na sposób rozliczania w podatku dochodowym od osób fizycznych. W naszych rozważaniach przyjmujemy, że karnety sportowe zostały zakupione ze środków obrotowych firmy. Przypominamy, że środki obrotowe są przeznaczone na potrzeby działalności gospodarczej, a każdy przedsiębiorca może nimi rozporządzać w dowolny sposób.

Świadczenia nieodpłatne i częściowo odpłatne w PIT

W ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych nie zamieszczono definicji pojęcia „świadczenia nieodpłatnego". Tym zagadnieniem zajął się Trybunał Konstytucyjny, który w wyroku z 8 lipca 2014 r., sygn. akt K 7/13, orzekł w sprawie problematyki rozliczania przychodów z tytułu nieodpłatnych świadczeń. W ocenie TK będziemy mieli do czynienia z nieodpłatnym świadczeniem, jeśli zostaną spełnione łącznie trzy przesłanki:

1) pracownik skorzystał ze świadczenia dobrowolnie,
2) otrzymane świadczenie nie nosi znamion ekwiwalentności, stanowi korzyść tylko dla pracownika,
3) otrzymane świadczenie można indywidualnie wycenić i przyporządkować konkretnemu pracownikowi.

Ocena, że świadczenie ma charakter nieodpłatny, pozwala na ustalenie, czy będzie stanowiło przychód w podatku dochodowym podlegający opodatkowaniu czy też nie.

Rozliczanie w PIT karnetów sportowych dla pracowników

Za przychody ze stosunku pracy uważa się również wartość innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych – art. 12 ust. 1 updof.

Wartość pieniężną z tytułu nieodpłatnych świadczeń ustala się zgodnie z art. 11 ust. 2a updof, według cen:

a) stosowanych wobec innych odbiorców – jeśli usługa jest świadczona przez pracodawcę,

eprasa.pl 1dc89f76f3

b) zakupu – usługi zakupione,

c) rynkowych – w pozostałych przypadkach.

W przypadku świadczenia częściowo odpłatnego stosuje się zasadę ujmowania w przychodach różnicy między wartością rynkową świadczenia a odpłatnością ponoszoną przez pracownika.

Z takim podejściem zgadzają się również organy podatkowe. Przykładowo, w interpretacji indywidualnej Dyrektora KIS z 17 maja 2021 r. (sygn. 0114-KDIP3-1.4011.152.2021.4.MK1) zadane zostało pytanie, czy spółka, występując w roli płatnika, postępuje prawidłowo, ujmując w przychodach pracownika wartość brutto karnetów sportowych w części finansowanej przez pracodawcę? Spółka podała, że od przedmiotowej kwoty zostanie naliczona i pobrana zaliczka na podatek dochodowy, zakup karnetów został sfinansowany ze środków obrotowych firmy, a pracownik będzie ponosił odpłatność w wysokości 25% ceny, przy czym kwota ta zostanie potrącona z jego wynagrodzenia za pracę.

Organ podatkowy zgodził się, że:

MF *Świadczenie należy zakwalifikować do przychodów ze stosunku pracy, określonych w art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, a jego wysokość ustalić na podstawie art. 11 ust. 2b tej ustawy, tj. jako różnicę pomiędzy wartością tego świadczenia ustaloną według ceny jego zakupu, a odpłatnością ponoszoną przez podatnika. Tak ustaloną wartość świadczenia Wnioskodawca ma obowiązek doliczyć do przychodów pracownika, a następnie pobrać i odprowadzić na konto właściwego urzędu skarbowego zaliczkę na podatek dochodowy od osób fizycznych (...).*

Przykład 11
Spółka z o.o. zakupiła karnety sportowe dla pracowników w kwocie 108 zł brutto za sztukę. Karnety są współfinansowane przez pracownika, który pokrywa 40% tej kwoty. W takim przypadku do przychodów pracownika należy zaliczyć kwotę 64,80 zł (108 zł × 60%) w części finansowanej przez pracodawcę i od tej kwoty pobrać zaliczkę na podatek dochodowy. Natomiast z wynagrodzenia netto należy potrącić kwotę 43,20 zł (108 zł × 40%) w części odpłatności ponoszonej przez pracownika.

Rozliczanie w PIT karnetów sportowych dla członków rodzin pracowników

Dość często, wychodząc naprzeciw oczekiwaniom pracowników, pracodawcy kupują karnety sportowe również dla członków ich rodzin. W takim przypadku nie wchodzi już w grę dofinansowanie ze strony pracodawcy. Oznacza to, że osoby niepozostające w stosunku pracy muszą pokryć 100% wartości karnetu.

W wydawanych rozstrzygnięciach organów podatkowych czytamy, że płatność za karnety w takich przypadkach odbywa się przez potrącenie z wynagrodzenia netto zatrudnionego pracownika.

eprasa.pl 1dc89f76f3

Rozliczanie w PIT karnetów sportowych dla zleceniobiorców

Pracodawcy mają uzasadnione wątpliwości co do zasad rozliczania nieodpłatnie przekazywanych benefitów dla osób pozostających w zatrudnieniu na umowę cywilnoprawną. Z takiej umowy po stronie zleceniobiorcy powstaje przychód z tytułu działalności wykonywanej osobiście, o którym mowa w art. 13 pkt 8 updof. Z przepisów nie wynika, w jaki sposób w takim przypadku powinny być rozliczane świadczenia nieodpłatne czy częściowo odpłatne. W tej sytuacji odwołamy się do rozstrzygnięcia organu podatkowego.

Dyrektor KIS w indywidualnej interpretacji podatkowej z 9 kwietnia 2020 r. (sygn. 0114-KDIP3-1.4011.16.2020.1.MG), odpowiadając na pytanie dotyczące opodatkowania kart benefit przekazywanych nieodpłatnie dla zleceniobiorców, stwierdził, że:

MF *Do przychodów z umów zlecenia zalicza się każde świadczenie, które zleceniobiorca otrzymał w związku z faktem zawarcia umowy zlecenia. Do przychodów tych zalicza się zarówno otrzymane pieniądze, jak i wartość pieniężną świadczeń w naturze, świadczenia pieniężne ponoszone za zleceniobiorcę, wartość innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych. Przychodem zleceniobiorcy jest zatem nie tylko wynagrodzenie z tytułu zawartej umowy zlecenia, ale także m.in. świadczenia nieodpłatne, co wynika z treści (...) art. 11 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.*

Oznacza to, że karty benefit, jako składnik wynagrodzenia z tytułu umowy zlecenia, będą opodatkowane PIT, a więc płatnik dokona ich rozliczenia na zasadach ogólnych.

Jeśli karnety sportowe są częściowo odpłatne, wówczas firma najczęściej dokonuje potrącenia z kwoty netto wypłaty, tak samo jak to zostało opisane przy rozliczaniu pracowników.

Rozliczanie w PIT karnetów sportowych dla osób współpracujących (B2B)

Bardzo powszechną formą współpracy w obrocie gospodarczym są umowy zawierane w ramach B2B, czyli z podmiotami prowadzącymi działalność gospodarczą. Mając na uwadze podtrzymywanie dobrych relacji z kontrahentami, firmy często oferują dodatkowe pakiety zachęt, chociażby w postaci karnetów sportowych.

Powstaje więc pytanie, kto i na jakich zasadach powinien rozpoznać przychód z tego tytułu i go opodatkować? Z art. 14 ust. 2 pkt 8 updof wynika, że przychodem w działalności gospodarczej jest również wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń. Oznacza to, że w takim przypadku podatek dochodowy rozliczy przedsiębiorca otrzymujący benefit (karnet) w prowadzonej działalności gospodarczej.

Taki przychód nie będzie korzystał ze zwolnienia przedmiotowego z art. 21 ust. 1 pkt 68a updof, tj. do kwoty 200 zł wartości świadczenia, ponieważ przedsiębiorca pozostaje w stosunku cywilnoprawnym ze świadczeniodawcą , a to oznacza, że warunek zwolnienia nie jest spełniony.

eprasa.pl 1dc89f76f3

Przykład 12
Pan Wiktor prowadzi działalność gospodarczą (informatyczną) na podstawie wpisu do CEIDG i podlega opodatkowaniu według skali podatkowej. Jednym z jego kontrahentów jest spółka z o.o. ABC. W ramach dobrej współpracy spółka przekazuje panu Wiktorowi pakiety sportowe o jednostkowej wartości 216 zł brutto. Przedsiębiorca wykaże tę kwotę w pozostałych przychodach.

Z takim podejściem zgadzają się organy podatkowe. Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z 2 września 2022 r. (sygn. 0114-KDIP2-2.4011.544.2022.1.RK) odpowiedział na pytanie spółki, czy ta ma obowiązek pełnić rolę płatnika w przypadku przekazywania benefitów dla kontrahentów biznesowych prowadzących samodzielną działalność gospodarczą. Jak podkreśliła w zadanym pytaniu spółka, celem takich działań jest zapewnienie dobrej współpracy, zwiększonej lojalności oraz motywacji, które są szczególnie ważne na konkurencyjnym rynku usług.

Organ podatkowy w udzielonej odpowiedzi zgodził się ze stanowiskiem spółki, że tego typu przychody będą opodatkowane na takich samych zasadach jak pozostała działalność gospodarcza.

Podsumowując zatem:

1) karnety sportowe w części nieodpłatnych świadczeń stanowią przychód podlegający opodatkowaniu w PIT;

2) zaliczkę na podatek dochodowy naliczy i odprowadzi:

- płatnik – od pracowników (zleceniobiorców),
- przedsiębiorca jako osoba współpracująca (B2B), który samodzielnie rozliczy podatek w prowadzonej działalności gospodarczej.

2.2.2. Karnety sportowe a składki ZUS

Karnety sportowe jako rodzaj nieodpłatnego (albo częściowo odpłatnego) świadczenia otrzymanego od firmy (benefit), podobnie jak wynagrodzenie, stanowi przychód z umowy o pracę czy umowy zlecenia. Płatnicy składek często mają wątpliwości, czy zawsze tego typu świadczenia powinny być uwzględniane w podstawie wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne (i ubezpieczenie zdrowotne) i jakie warunki należy spełnić, aby móc skorzystać ze zwolnienia z oskładkowania.

Karnety sportowe finansowane ze środków obrotowych pracodawcy

Nie stanowią podstawy wymiaru składek korzyści materialne wynikające z układów zbiorowych pracy, regulaminów wynagradzania lub przepisów o wynagradzaniu, polegające m.in. na uprawnieniu do zakupu po cenach niższych niż detaliczne niektórych artykułów, przedmiotów lub usług. Wynika to z § 2 ust. 1 pkt 26 rozporządzenia składkowego).

eprasa.pl 1dc89f76f3

Oznacza to, że karnety sportowe (stanowiące przychód ze stosunku pracy) będą zwolnione z oskładkowania, jeżeli łącznie zostaną spełnione następujące warunki:

- wynikają z układów zbiorowych pracy, regulaminów wynagradzania lub przepisów o wynagradzaniu,
- przybierają postać niepieniężną (formę zakupu po cenach niższych niż detaliczne lub formę usługi) – pracownik nie może więc np. otrzymywać środków na zakup karnetu sportowego.

ZUS w interpretacji indywidualnej z 4 września 2025 r. (sygn. DI/100000/43/726/2025) wyjaśnił:

ZUS

(...) składki na ubezpieczenia społeczne nie powinny być naliczane od przychodu pracownika z tytułu zatrudnienia w ramach stosunku pracy stanowiącego korzyść materialną wynikającą z układów zbiorowych pracy, regulaminów wynagradzania lub przepisów o wynagradzaniu, a polegającą na umożliwieniu pracownikowi skorzystania z artykułów, przedmiotów lub usług jedynie za częściową odpłatnością. Wskazana możliwość musi mieć charakter zagwarantowanego w przepisach uprawnienia – korzyść nie może każdorazowo wynikać jedynie z decyzji pracodawcy i nie może mieć charakteru pieniężnego (pracownik nie może otrzymywać środków pieniężnych na zakup artykułów, przedmiotów czy usług).

Częściowa odpłatność polega w tym przypadku na partycypowaniu pracownika w pokryciu kosztów zakupu niektórych artykułów, przedmiotów lub usług. Pracownik uzyska efekt, o którym mowa w przepisie rozporządzenia wówczas, gdy pracodawca dokona zakupu towarów lub udostępni korzystanie z usług po cenie niższej od tej, do której uiszczenia pracownik zobowiązany byłby w przypadku osobistego (uzyskanego w oderwaniu od zatrudnienia) nabycia tychże dóbr.

Podsumowując, jeżeli świadczenie na rzecz pracownika wynika/będzie wynikać z regulaminu wynagradzania obowiązującego u pracodawcy i przybierze postać zakupu po cenach niższych niż detaliczne usług (tu: w postaci pakietów sportowych) oraz nie stanowi ekwiwalentu w formie pieniężnej i stanowi przychód uzyskiwany przez pracownika w ramach stosunku pracy w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych, to podlega ono wyłączeniu z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne na podstawie powołanego wyżej przepisu.

WAŻNE! Jeżeli pracodawca w całości finansuje karnety sportowe pracownikom, wykluczone jest zastosowanie zwolnienia z oskładkowania.

Przykład 13

Agencja reklamowa dofinansowuje swoim pracownikom karnety sportowe. Pracownicy ponoszą koszt ich zakupu w kwocie 35 zł. Kwestie z tym związane są uregulowane

eprasa.pl 1dc89f76f3

w regulaminie wynagradzania. W tym przypadku z podstawy wymiaru składek będzie wyłączona kwota dofinansowania tych świadczeń ponoszona przez firmę.

W sytuacji gdy kwestie finansowania czy dofinansowania do zakupu karnetów sportowych nie są uregulowane, np. w regulaminie wynagradzania, również będą one podlegały oskładkowaniu, w całości albo w części.

Przykład 14
Firma transportowa zatrudnia pracowników i zleceniobiorców. Przekazuje im karnety sportowe o wartości 100 zł za częściową odpłatnością (50 zł miesięcznie). Żadne regulacje obowiązujące w firmie tego nie regulują. Wobec tego kwota dofinasowania przez płatnika składek (50 zł) będzie podlegała oskładkowaniu.

Ze zwolnienia z oskładkowania mogą również korzystać karnety sportowe przekazane zleceniobiorcom, o ile spełnione są wspomniane warunki, tj. m.in. zleceniobiorca ponosi częściową odpłatność za zakup karnetu sportowego, co wynika z przepisów o wynagradzaniu obowiązujących u zleceniodawcy.

Potwierdzono to m.in. w interpretacji indywidualnej ZUS z 30 września 2024 r. (sygn. DI/100000/43/867/2024):

ZUS *(...) w przypadku (...), gdy wartość karty sportowej w części współfinansowanej przez zleceniodawcę zleceniobiorcom, stanowić będzie przychód zleceniobiorcy z tytułu działalności wykonywanej osobiście zaś prawo do uzyskania tych korzyści wynikać będzie z przepisów o wynagradzaniu obowiązujących u Wnioskodawcy, przewidujących partycypację zleceniobiorcy (choćby symboliczną) w poniesieniu kosztów nabycia tego świadczenia, to kwota ta nie będzie podlegać uwzględnieniu w podstawie wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne.*

Podsumowując:

1. Karnety sportowe przekazane zatrudnionym osobom nie będą stanowiły podstawy wymiaru składek, jeżeli w firmie obowiązują stosowne regulacje w tym zakresie (m.in. przepisy o wynagradzaniu), zgodnie z którymi osoby te partycypują w kosztach ich zakupu.
2. Osoba zatrudniona nie może otrzymać ekwiwalentu w formie pieniężnej z tego tytułu.
3. Jeżeli pracownik lub zleceniobiorca otrzymuje karnet sportowy, np. nieodpłatnie (nie ponosi żadnej odpłatności), albo brak jest odpowiednich uregulowań wewnątrzzakładowych w tym zakresie, wartość tego świadczenia będzie stanowiła przychód podlegający oskładkowaniu.

Karnety sportowe finansowane ze środków zfśs

Zasadniczo dofinansowanie karnetów sportowych przez pracodawcę ze środków zfśs korzysta ze zwolnienia z oskładkowania. Muszą być jednak spełnione pewne

eprasa.pl 1dc89f76f3

przesłanki, np. przekazanie wskazanych benefitów pracownikom powinno następować przy uwzględnieniu kryterium socjalnego.

Z podstawy wymiaru składek ZUS są wyłączone świadczenia finansowane ze środków przeznaczonych na cele socjalne w ramach zakładowego funduszu świadczeń socjalnych (§ 2 ust. 1 pkt 19 rozporządzenia składkowego).

Potwierdził do m.in. Sąd Apelacyjny w Łodzi w wyroku z 22 czerwca 2018 r. (sygn. akt III AUa 237/18):

SA *Z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne wyłączone są w ramach § 2 ust. 1 pkt 19 rozporządzenia z 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczególnych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe jedynie świadczenia przyznawane z zachowaniem kryterium socjalnego, tj. świadczenia przyznane z uwzględnieniem art. 8 ust. 1 u.z.f.ś.s. stanowiącego, że przyznawanie ulgowych usług i świadczeń oraz wysokość dopłat z Funduszu uzależnia się od sytuacji życiowej, rodzinnej i materialnej osoby uprawnionej do korzystania z Funduszu.*

Przykład 15
Spółka partnerska stosuje kryterium socjalne, przekazując nieodpłatnie karnety sportowe pracownikom. W tej sytuacji może ona korzystać ze zwolnienia ze składek ZUS, przewidzianego w § 2 ust. 1 pkt 19 rozporządzenia składkowego.

Podsumowując:

1. Przekazanie karnetów sportowych przy uwzględnieniu kryterium socjalnego uprawnia firmę do skorzystania ze zwolnienia ze składek ZUS.
2. Jeżeli wskazane benefity otrzymują wszyscy pracownicy, bez względu na sytuację rodzinną czy finansową, ich wartość należy oskładkować.

2.3. Przejazdy taksówką

Pracodawcy coraz częściej finansują pracownikom przejazdy taksówkami, co powoduje spory z organami podatkowymi w zakresie obowiązku poboru zaliczek na podatek dochodowy od wartości takiego świadczenia. Kluczowe w tym zakresie jest rozróżnienie, czy mamy do czynienia ze świadczeniem niepieniężnym (przejazd) czy pieniężnym (zwrot kosztów), oraz czy świadczenie to jest realizowane w interesie pracodawcy czy pracownika.

Istotne, ale już niewyłączne znaczenie w kwestii uznania za przychód zwróconych pracownikom kosztów poniesionych z tytułu korzystania przez nich z taksówek do celów służbowych ma wspominany już wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 8 lipca 2014 r. o nieodpłatnych świadczeniach. W aktualnej linii orzeczniczej NSA przyjmuje bowiem, że wyrok TK dotyczy wyłącznie świadczeń niepieniężnych. Jednak stanowisko to jest kwestionowane przez sądy niższych instancji, a także Ministerstwo Finansów, oraz

eprasa.pl 1dc89f76f3

doktrynę prawa, wskazujące na absurdalne skutki takiej interpretacji, prowadzące do opodatkowania czynności, które stanowią dla pracownika wyłącznie zwrot kosztów wcześniej poniesionych w interesie pracodawcy.

Za przychody ze stosunku pracy uważa się wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne oraz wartość pieniężną świadczeń w naturze bądź ich ekwiwalenty, bez względu na źródło finansowania tych wypłat i świadczeń (art. 12 ust. 1 updof). Ustawodawca posłużył się sformułowaniem „w szczególności", co oznacza, że katalog przychodów pracowniczych ma charakter otwarty i obejmuje wszelkie świadczenia, które powodują u podatnika przysporzenie majątkowe mające swoje źródło w relacji pracodawca – pracownik.

Kryteria przyjęte przez TK w zakresie nieodpłatnych świadczeń

Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 8 lipca 2014 r. sformułował 3 niezbędne przesłanki, których łączne zrealizowanie pozwala uznać świadczenie za przychód pracownika, o którym mowa w art. 12 ust. 1 updof, tj.:

- świadczenia zostały spełnione za zgodą pracownika (skorzystał z nich w pełni dobrowolnie),
- świadczenia zostały spełnione w jego interesie (a nie w interesie pracodawcy) i przyniosły mu korzyść w postaci powiększenia aktywów lub uniknięcia wydatku, który musiałby ponieść,
- wskazana korzyść jest wymierna i przypisana indywidualnemu pracownikowi (nie jest dostępna w sposób ogólny dla wszystkich podmiotów).

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego odnosi się do pojęcia „innych nieodpłatnych świadczeń" wymienionych w art. 12 ust. 1 w zw. z art. 11 ust. 1 updof. Trybunał wskazał, że przepisy te są zgodne z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r., pod warunkiem że są rozumiane jako wyłącznie przysporzenie majątkowe o indywidualnie określonej wartości, otrzymane przez pracownika. Choć przedmiotem wyroku były świadczenia niepieniężne (np. pakiety medyczne, wyjazdy integracyjne), to TK budował swoją argumentację na fundamentach samej konstrukcji podatku dochodowego. Trybunał Konstytucyjny zauważył, że świadczenia uzyskiwane od pracodawcy, niezależnie od tego, czy są dokonywane w formie pieniężnej, czy w formie świadczenia rzeczowego lub usługi, aby podlegały opodatkowaniu, muszą prowadzić do powstania po stronie pracownika dochodu, czyli korzyści majątkowej.

Znaczna część orzecznictwa sądów pierwszej instancji oraz eksperci uznają, że kryteria sformułowane przez Trybunał Konstytucyjny (zgoda pracownika, interes pracownika, wymierna korzyść) mają charakter uniwersalny i muszą być stosowane do każdego rodzaju przychodu ze stosunku pracy, w tym również do świadczeń pieniężnych (wyrok WSA w Gdańsku z 21 grudnia 2021 r., sygn. akt I SA/Gd 971/21). Podobne stanowisko zajął Minister Finansów w odpowiedzi na interpelację poselską nr 6759

eprasa.pl 1dc89f76f3

z 20 grudnia 2024 r., wskazując, że zwrot wydatków poniesionych przez pracownika w celu realizacji zadania służbowego nie stanowi przychodu, gdyż nie spełnia przesłanki powiększenia aktywów:

MF *Opodatkowanie podatkiem dochodowym przychodów osób fizycznych reguluje ustawa PIT. W ujęciu podmiotowym oraz przedmiotowym akt ten ma bardzo szeroki zakres. Dotyczy zarówno polskich rezydentów podatkowych, jak i rezydentów podatkowych innych państw, oraz przychodów z różnych źródeł. Nie oznacza to jednak, że każdy rodzaj świadczenia, które otrzymuje osoba fizyczna, stanowi przychód w rozumieniu ustawy PIT.*

Przychodu tego nie stanowią pieniądze, wartości pieniężne oraz wartość świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń, których otrzymanie nie prowadzi do pojawienia się po stronie pracownika przysporzenia, czy to w postaci nabycia wymiernej korzyści majątkowej, czy to w postaci mierzalnego zaoszczędzenia wydatku. Jak wynika bowiem z uzasadnienia sporządzonego do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 8 lipca 2014 r. sygn. akt K 7/13, za przychód pracownika mogą być uznane wyłącznie te świadczenia, które łącznie spełniają poniższe warunki:

- *po pierwsze, zostały spełnione za zgodą pracownika (skorzystał z nich w pełni dobrowolnie),*
- *po drugie, zostały spełnione w jego interesie (a nie w interesie pracodawcy) i przyniosły mu korzyść w postaci powiększenia aktywów lub uniknięcia wydatku, który musiałby ponieść,*
- *po trzecie, korzyść ta jest wymierna i przypisana indywidualnemu pracownikowi (nie jest dostępna w sposób ogólny dla wszystkich podmiotów).*

W sytuacji zatem, gdy pracownik z własnych środków poniósł wydatki na realizację zadania służbowego, a następnie pracodawca dokonał ich zwrotu (w wysokości nieprzekraczającej kwoty faktycznie poniesionej), otrzymany zwrot nie stanowi przychodu w rozumieniu przepisów ustawy PIT, gdyż nie spełnia drugiej z wymienionych przesłanek, czyli nie powiększa aktywów pracownika.

Przykład 16

Pracownik zatrudniony w biurze projektowym w Gdańsku musi udać się do siedziby klienta w obrębie tego samego miasta, aby przedstawić dokumentację techniczną. Pracodawca, dbając o efektywność pracy, poleca pracownikowi przejazd taksówką i zwraca mu poniesiony koszt. W tym przypadku przejazd odbywa się na wyraźne polecenie służbowe w celu wykonania obowiązków pracowniczych. Pracownik nie wybiera taksówki dla własnej wygody, lecz w celu sprawnego dotarcia do miejsca świadczenia usługi na rzecz pracodawcy. Świadczenie nie jest spełnione w interesie pracownika, lecz pracodawcy (organizacja pracy). Nie dochodzi do uniknięcia wydatku po stronie pracownika, ponieważ w warunkach prywatnych nie odbywałby on tej podróży. Zatem w świetle kryteriów TK w tym przypadku nie powstaje przychód podlegający opodatkowaniu.

eprasa.pl 1dc89f76f3

2.3.1. Spór o kwalifikację zwrotu kosztów przejazdu taksówką

W orzecznictwie pojawił się poważny spór dotyczący tego, czy zwrot kosztów za przejazd taksówką należy traktować jako świadczenie pieniężne, co zdaniem niektórych sądów wyłącza stosowanie kryteriów z wyroku TK z 8 lipca 2014 r.

Według rygorystycznego stanowiska NSA, wyrażonego w wyroku z 19 listopada 2024 r. (sygn. akt II FSK 230/22), przychód ze stosunku pracy stanowi również dokonywany przez pracodawcę zwrot pracownikowi kosztów przejazdu czy dojazdu w ramach polecenia służbowego, niezależnie od tego, czy dotyczy on wydatków związanych z przejazdem lub dojazdem taksówką czy środkami komunikacji miejskiej albo własnym środkiem transportu.

NSA w wyroku z 19 listopada 2024 r. uznał, że zwrot środków z tytułu przejazdu to świadczenie pieniężne, a w takim przypadku przysporzenie jest niewątpliwe i niejako bezwarunkowe (zawsze oznacza zwiększenie aktywów pracownika). Sąd argumentował to tym, że pieniądz jest szczególnym rodzajem dobra, a jego otrzymanie zawsze oznacza zwiększenie aktywów. To stanowisko powoduje, że każdy zwrot gotówkowy otrzymany przez pracownika od pracodawcy (jeśli nie jest objęty konkretnym zwolnieniem z art. 21 updof), staje się automatycznie opodatkowanym przychodem.

WAŻNE! Według NSA każdy zwrot gotówkowy dokonany przez pracodawcę z tytułu poniesionych przez pracownika kosztów w celach służbowych staje się opodatkowanym przychodem.

Podobne stanowisko zajął już wcześniej NSA w wyroku z 25 lutego 2020 r. (sygn. akt II FSK 642/18). Stanowi ono równie rygorystyczną linię orzeczniczą dotyczącą opodatkowania świadczeń pieniężnych wypłacanych pracownikom jako zwrot kosztów przejazdów lokalnych. Według NSA każdy ryczałtowy zwrot tych kosztów jest opodatkowanym przychodem pracownika, o ile zwrot nie jest realizowany w ramach podróży służbowej (delegacji poza miejscowość stałej pracy) korzystającej ze specyficznych zwolnień podatkowych.

Przykład 17
Goniec miejski otrzymał zwrot 4,60 zł za bilet tramwajowy, który kupił, aby dowieźć dokumenty do sądu. Według NSA (sygn. akt II FSK 642/18 oraz II FSK 230/22) przekazana kwota jest przychodem podlegającym opodatkowaniu, ponieważ jest to wypłata pieniężna, a kryterium interesu pracodawcy z wyroku TK nie ma tu zastosowania ze względu na formę świadczenia.

Przeciwne, krytyczne stanowisko (reprezentowane m.in. przez WSA w Gdańsku w wyroku z 21 grudnia 2021 r., sygn. akt I SA/Gd 971/21, oraz doktrynę) wskazuje, że

eprasa.pl 1dc89f76f3

przedmiotem oceny nie powinien być sam mechanizm rozliczenia (zwrot pieniędzy), lecz realne świadczenie, jakim jest usługa transportowa. Eksperci wskazują, że nieprawidłowe jest uznanie przez NSA zwrotu kosztów przejazdu taksówkami za świadczenie pieniężne. Jest to bowiem świadczenie niepieniężne. Zwrot kosztów ma charakter rekompensaty i pracownik jedynie odzyskuje środki tymczasowo poniesione za pracodawcę.

Przykład 18
Pielęgniarka w szpitalu klinicznym otrzymuje polecenie pilnego przewiezienia szpiku kostnego do przeszczepu z lotniska do kliniki o godzinie 3.00 w nocy. Z uwagi na charakter materiału (wymagana szybkość i bezpieczeństwo) oraz brak komunikacji miejskiej w tych godzinach jedynym dostępnym środkiem transportu jest taksówka. Pracownica płaci za kurs, a następnego dnia otrzymuje zwrot pieniędzy na podstawie faktury. W tej sytuacji świadczenie ma charakter zwrotny. Przychód musi mieć charakter definitywny, a nie ma go zwrot wydatków poniesionych w interesie pracodawcy. Uznanie tego za przychód prowadziłoby do wniosku, że pracownik niejako zarabia na zwrocie tych kosztów, co przecież nie ma miejsca.

2.3.2. Przejazdy w godzinach nocnych

Szczególnym przypadkiem są przejazdy taksówkami uzasadnione względami bezpieczeństwa lub nietypowymi godzinami pracy. Organy podatkowe często stoją na stanowisku, że zapewnienie dojazdu z domu do pracy (nawet w nocy) leży w interesie pracownika, gdyż to on decyduje o miejscu zamieszkania.

Jednak orzecznictwo niższych instancji (np. wyrok WSA w Gdańsku z 21 grudnia 2021 r., sygn. akt I SA/Gd 971/21) wskazuje, że w sytuacjach nadzwyczajnych, jak nocne dyżury czy transport materiałów wrażliwych, przejazd taksówką jest integralnym elementem organizacji pracy. WSA podniósł, że zapewnienie transportu taksówkami porą popołudniową, wieczorową, nocną lub poranną nie generuje po stronie pracowników powstania przychodu podlegającego opodatkowaniu. Natomiast powroty nocne zagrażają bezpieczeństwu pracownika.

Przykład 19
Pracownik wraca z zagranicznej podróży służbowej. Samolot ląduje na lotnisku o godzinie 23.45. Z uwagi na opóźnienie pociągów i brak bezpiecznych połączeń autobusowych do miejscowości zamieszkania pracownika pracodawca zezwala na powrót taksówką spod terminala do domu. Pracownik otrzymuje zwrot kosztów. Według wyroku NSA z 19 listopada 2024 r. zwolnienie z art. 21 ust. 1 pkt 16 updof obejmuje tylko przejazdy w miejscowości docelowej podróży. Przejazd z lotniska do domu w miejscowości rozpoczęcia/zakończenia podróży mógłby zostać uznany za przychód, chyba że zostanie wykazane, iż podróż miała charakter ponadstandardowy i nie stanowiła normalnego sposobu dojazdu do pracy.

eprasa.pl 1dc89f76f3

2.3.3. Przejazdy taksówką w ramach podróży służbowej

Zasady opodatkowania zwrotu kosztów przejazdu taksówką w podróży służbowej są ściśle powiązane z rozporządzeniem o podróżach służbowych. Określono w nim zasady ustalania należności przysługujących pracownikowi z tytułu podróży służbowej. Ma ono również znaczenie przy ocenie zasad opodatkowania zwrotu kosztów przejazdu taksówką.

Zwolnione z podatku są bowiem diety i inne należności za czas podróży służbowej do wysokości określonej w odrębnych przepisach (art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. a updof). NSA zajął w tej kwestii bardzo ograniczające stanowisko, uznając, że zwolnienie to obejmuje jedynie kwotę ryczałtu z rozporządzenia o podróżach służbowych. Kwota wypłacona ponad określony przepisami ryczałt stanowi natomiast przychód pracownika podlegający opodatkowaniu.

Wyjątkiem zaakceptowanym przez NSA jest sytuacja, gdy pracownicy odbywający podróż służbową w związku z uzasadnioną potrzebą korzystają w miejscowości docelowej, innej niż miejscowość rozpoczęcia podróży, z taksówek. Wtedy otrzymany zwrot poniesionych wydatków w udokumentowanej wysokości stanowi dla nich przychód zwolniony z opodatkowania.

Przykład 20
Pracownik jedzie pociągiem z Warszawy do Poznania (miejsce docelowe). Na dworcu w Poznaniu korzysta z taksówki, aby dojechać do hotelu, a rano również taksówką dojeżdża z hotelu do siedziby klienta. Posiada faktury za oba kursy. Pracodawca zwraca pracownikowi pełne poniesione przez niego koszty. W tej sytuacji zwrot kosztów przejazdów w Poznaniu (miejscowość docelowa) skorzysta w całości ze zwolnienia z podatku dochodowego od osób fizycznych, jeżeli pracodawca uzna te wydatki za uzasadnione potrzeby. Gdyby jednak pracownik przejechał taksówką z domu na dworzec w Warszawie (miejscowość rozpoczęcia podróży), zwrot ten – według NSA – stanowiłby przychód do opodatkowania, gdyż wydatki te nie mieszczą się w zakresie ryczałtów za dojazdy lokalne przewidzianych w rozporządzeniu o podróżach służbowych.

2.3.4. Jazdy lokalne pojazdem pracownika a przejazd taksówką

Ważnym argumentem w omawianej kwestii jest art. 21 ust. 1 pkt 23b updof, który zwalnia z podatku zwrot kosztów za używanie własnego pojazdu pracownika w jazdach lokalnych, ale tylko gdy taki obowiązek wynika z odrębnych ustaw. NSA argumentuje, że skoro ustawodawca musiał wprowadzić wyraźne zwolnienie dla jazd lokalnych własnym autem, to oznacza, że każdy zwrot kosztów transportu (w tym taksówką) zasadniczo jest przychodem.

Jednak, jak trafnie podkreślają eksperci, takie wnioskowanie jest błędne, gdyż powołane zwolnienie podatkowe jest limitowane. Jazdy lokalne własnym autem są

eprasa.pl 1dc89f76f3

specyficzne, ponieważ pracownik wykorzystuje swój majątek prywatny do celów firmowych. W przypadku taksówki pracownik jedynie pośredniczy w płatności za usługę obcą nabywaną na rzecz pracodawcy.

Przykład 21
Firma zatrudnia dwóch kurierów miejskich. Kurier A jeździ własnym samochodem i otrzymuje zwrot kosztów w postaci tzw. kilometrówki. Kurier B porusza się taksówkami (gdy ma dużo paczek) i przedkłada pracodawcy faktury do uzyskania zwrotu poniesionych kosztów. U kuriera A przychód powstaje i może być zwolniony tylko w granicach ustawowych (np. dotyczy pracowników Poczty Polskiej czy Lasów Państwowych). U kuriera B przychód w ogóle nie powinien powstać, gdyż kurier ten nie odnosi korzyści z faktu, że przejechał trasę taksówką w celu doręczenia przesyłek firmy (w ramach wykonywania obowiązków służbowych).

Obecna sytuacja prawna w zakresie rozliczania przejazdów taksówkami jest niespójna i obarczona dużym ryzykiem podatkowym dla pracodawców. Z jednej strony obowiązuje restrykcyjne stanowisko NSA, które nakazuje opodatkowywać niemal każdy zwrot kosztów poniesionych na taksówki (poza specyficznymi przypadkami w delegacji). Z drugiej strony istnieje silna argumentacja oparta na wyroku Trybunału Konstytucyjnego oraz stanowisku Ministerstwa Finansów wyrażonym w interpelacji nr 6759, sugerującym, że zwrot kosztów poniesionych w interesie pracodawcy nie jest przychodem.

Dla zapewnienia bezpieczeństwa podatkowego pracodawca w szczególności powinien:

- szczegółowo dokumentować cel przejazdu, co oznacza, że faktura za taksówkę powinna być powiązana z konkretnym zadaniem służbowym (np. numer projektu, nazwa kontrahenta),
- wprowadzić w regulacjach wewnętrznych, np. regulaminie pracy lub zarządzeniu, zasady korzystania z taksówek, akcentując interes pracodawcy (szybkość, bezpieczeństwo materiałów, brak alternatywy w godzinach nocnych).

Pomimo niekorzystnego wyroku NSA silne argumenty wskazane przez Trybunał Konstytucyjny pozwalają na obronę tezy o neutralności podatkowej zwrotu kosztów przejazdów taksówkami. Jednak ostateczne rozstrzygnięcie w indywidualnych sprawach może wymagać drogi sądowej.

2.3.5. Składki ZUS od przejazdów taksówkami

Podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne pracowników stanowi przychód ze stosunku pracy w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych. Z podstawy tej wyłączone są m.in. przychody wymienione w § 2 rozporządzenia składkowego. Zasadniczo podstawa wymiaru składek społecznych stanowi również podstawę wymiaru składki zdrowotnej, z uwzględnieniem przewidzianych w przepisach wyjątków. Przy ustalaniu podstawy wymiaru składki zdrowotnej uwzględnia się ją po pomniejszeniu o potrącone przez pracodawcę ze środków pracownika składki na ubezpieczenia społeczne.

eprasa.pl 1dc89f76f3

Jednym z istotnych wyłączeń przewidzianych w § 2 ust. 1 pkt 26 wspomnianego rozporządzenia są korzyści materialne wynikające z układów zbiorowych pracy, regulaminów wynagradzania lub przepisów o wynagradzaniu. Chodzi o świadczenia polegające na uprawnieniu do zakupu po cenach niższych niż detaliczne niektórych artykułów, przedmiotów lub usług oraz korzystaniu z bezpłatnych lub częściowo odpłatnych przejazdów środkami lokomocji.

Zakres tego wyłączenia został wyjaśniony przez ZUS w interpretacji indywidualnej z 19 marca 2025 r. (sygn. DI/100000/43/124/2025). Organ rentowy wskazał, że z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne mogą być wyłączone tylko takie przychody, które jednocześnie:

- wynikają z układów zbiorowych pracy, regulaminów wynagradzania lub przepisów o wynagradzaniu,
- mają postać niepieniężną,
- mają charakter materialny, a więc nie stanowią ekwiwalentu pieniężnego,
- umożliwiają korzystanie z bezpłatnych lub częściowo odpłatnych przejazdów środkami lokomocji, w tym transportem publicznym lub transportem organizowanym przez pracodawcę.

Jak wyjaśnił ZUS:

ZUS *(...) Powołany przepis nie obejmuje ekwiwalentów pieniężnych z tytułu ponoszonych kosztów przejazdów do pracy środkami lokomocji wypłacanych pracownikom przez pracodawcę. W świetle powyższego składki na ubezpieczenia społeczne nie powinny być naliczane od przychodu, jaki pracownik uzyskuje korzystając z bezpłatnych lub częściowo odpłatnych przejazdów środkami lokomocji, przez co należy rozumieć korzystanie z transportu publicznego na podstawie przekazywanych przez pracodawcę biletów lub z transportu organizowanego przez pracodawcę. (...).*

ZUS zwrócił również uwagę, że wskazane wyłączenie nie obejmuje kart przedpłaconych, na które pracodawca przekazuje określoną kwotę z przeznaczeniem na zakup usług transportowych związanych z dojazdem do pracy. Dotyczy to m.in. biletów komunikacji miejskiej, biletów na pociągi regionalne czy przejazdów taksówkami. W takim przypadku pracownik otrzymuje bowiem świadczenie pieniężne, które należy uwzględnić w podstawie wymiaru składek ZUS.

Takie stanowisko ZUS prezentował również wcześniej, m.in. w interpretacjach indywidualnych z 12 kwietnia 2019 r. (sygn. DI/100000/43/306/2019) oraz z 4 maja 2015 r. (sygn. DI/200000/43/512/2015). W drugiej z nich organ rentowy podkreślił, że:

ZUS *(...) Powyższy przepis swym zakresem obejmuje przypadki zorganizowanej i usystematyzowanej formy przemieszczania się pracowników środkami lokomocji zorganizowanymi przez pracodawcę. (...).*

eprasa.pl 1dc89f76f3

W przypadku przejazdów taksówkami trudno natomiast mówić o zorganizowanej i usystematyzowanej formie transportu pracowników. Tego rodzaju przejazdy mają zazwyczaj charakter incydentalny i są realizowane w zależności od bieżących potrzeb. W konsekwencji świadczenia związane z przejazdami taksówkami co do zasady nie korzystają z wyłączenia określonego w § 2 ust. 1 pkt 26 rozporządzenia składkowego.

Wyłączenie to nie znajdzie zastosowania również wtedy, gdy pracodawca zwraca pracownikowi poniesione koszty przejazdu taksówką. Zwrot taki ma bowiem charakter pieniężny, podczas gdy omawiane zwolnienie dotyczy korzyści materialnych przybierających postać niepieniężną.

W rezultacie, jeżeli pracodawca sfinansuje pracownikowi przejazdy taksówkami między miejscem zamieszkania a zakładem pracy i świadczenie to będzie stanowiło przychód ze stosunku pracy, należy co do zasady uwzględnić jego wartość w podstawie wymiaru składek ZUS. W praktyce sytuacja taka będzie występowała stosunkowo rzadko, ale sposób jej rozliczenia nie powinien budzić wątpliwości – świadczenie podlega oskładkowaniu na zasadach ogólnych.

2.4. Zakup i wydanie odzieży

Zakup odzieży dla pracowników może wynikać zarówno z obowiązków pracodawcy określonych w przepisach bhp, jak i z przyjętych w firmie zasad dotyczących stroju służbowego. Omawiamy skutki takich świadczeń na gruncie PIT oraz zasady ich uwzględniania w podstawie wymiaru składek ZUS.

2.4.1. Zakup i wydanie odzieży roboczej wynikający z przepisów bhp

Z perspektywy przepisów podatkowych, na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 11 updof, zwolnione z podatku dochodowego są świadczenia rzeczowe oraz ekwiwalenty za te świadczenia, jeżeli przysługują pracownikowi na podstawie przepisów dotyczących bezpieczeństwa i higieny pracy, a zasady ich przyznawania wynikają z odrębnych ustaw lub przepisów wykonawczych wydanych na ich podstawie. Oznacza to, że jeżeli pracodawca zapewnia pracownikowi odzież i obuwie robocze zgodnie z obowiązkami wynikającymi z przepisów bhp, wartość tych świadczeń jest objęta zwolnieniem z PIT.

Wartość takich świadczeń rzeczowych oraz ekwiwalentów nie podlega również uwzględnieniu w podstawie wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenie zdrowotne. Wynika to z § 2 ust. 1 pkt 6 rozporządzenia składkowego oraz z art. 81 ust. 1 ustawy z 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych.

2.4.2. Ubiór służbowy – PIT i składki ZUS

Wolne od podatku dochodowego są: wartość ubioru służbowego (umundurowania), jeżeli jego noszenie należy do obowiązków pracownika, a także ekwiwalent pieniężny za taki ubiór (art. 21 ust. 1 pkt 10 updof).

eprasa.pl 1dc89f76f3

Przepisy nie definiują pojęcia ubioru służbowego. Przyjmuje się, że chodzi o odzież noszoną wyłącznie w związku z wykonywaną pracą, np. mundur, togę czy ubranie charakterystyczne dla firmy poprzez krój, kolor, logo lub inne oznaczenia. Istotne jest również, aby pracownik był zobowiązany do jej noszenia i aby ze względu na jej charakter używanie takiej odzieży prywatnie było niecelowe lub utrudnione. Takie stanowisko zajął m.in. Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z 22 stycznia 2025 r., sygn 0115-KDIT2.4011.535.2024.2.KC.

Ubiór służbowy z logo a powstanie przychodu

Jeżeli pracodawca pozostawia pracownikowi do używania odzież służbową z logo firmy, która jest wykorzystywana wyłącznie do celów zawodowych, po stronie pracownika może w ogóle nie powstać przychód. Dotyczy to sytuacji, gdy ubrania pozostają własnością pracodawcy, a pracownik nie może korzystać z nich prywatnie. W takim przypadku odzież nie stanowi dla pracownika przysporzenia majątkowego.

Potwierdził to Dyrektor KIS m.in. w interpretacji z 9 stycznia 2024 r., sygn. 0114-KDIP3-2.4011.898.2023.4.MN. Sprawa dotyczyła pracowników sklepów odzieżowych i biura, którzy byli zobowiązani do noszenia ubrań z aktualnej kolekcji firmy. Odzież była przekazywana jedynie do używania, pozostawała własnością pracodawcy i miała służyć promocji jego produktów. Organ uznał, że korzystanie z takiej odzieży nie powoduje powstania przychodu podatkowego.

Podobne stanowisko wynika z interpretacji Dyrektora KIS z 9 stycznia 2024 r., sygn. 0114-KDIP3-1.4011.926.2023.4.MS2.

Również w interpretacji z 21 stycznia 2021 r., sygn. 0114-KDIP3-2.4011.733.2020.2.AK, organ podatkowy uznał, że przychód nie powstaje w przypadku strojów służbowych przekazywanych pracownikom do obowiązkowego używania. Dotyczyło to m.in. smokingów, garniturów, koszul, żakietów i innych elementów odzieży noszonych przez pracowników restauracji i recepcji. Stroje pozostawały własnością pracodawcy i miały być wykorzystywane wyłącznie w celach zawodowych.

W praktyce zatem przekazanie pracownikowi ubioru służbowego z logo może być neutralne podatkowo z dwóch powodów: nie powoduje powstania przychodu albo przychód korzysta ze zwolnienia z PIT. W obu przypadkach pracodawca nie pobiera zaliczki na podatek.

Jeżeli natomiast odzież może być wykorzystywana prywatnie, a jednocześnie nie ma cech pozwalających uznać jej za typowy ubiór służbowy, po stronie pracownika może powstać opodatkowany przychód ze stosunku pracy. Tak wskazał m.in. Dyrektor KIS w interpretacji z 22 stycznia 2025 r., sygn. 0115-KDIT2.4011.535.2024.2.KC.

Strój służbowy a składki ZUS

Wartość ubioru służbowego (umundurowania), którego używanie należy do obowiązków pracownika, oraz ekwiwalent pieniężny za ten ubiór są również wyłączone z podstawy wymiaru składek ZUS (§ 2 ust. 1 pkt 10 rozporządzenia składkowego).

eprasa.pl 1dc89f76f3

Jeżeli więc pracownik jest zobowiązany do noszenia firmowego stroju wyłącznie w celach służbowych, a odzież nie może być wykorzystywana prywatnie, jej wartość nie podlega oskładkowaniu. Jeżeli natomiast strój może być używany prywatnie i stanowi dla pracownika przysporzenie, uzyskany z tego tytułu przychód co do zasady należy uwzględnić w podstawie wymiaru składek.

2.5. Bilety na wydarzenia kulturalno-rozrywkowe

Wartość przekazanych pracownikom przez pracodawców biletów do kina, teatru, na koncerty lub inne wydarzenia kulturalno-rozrywkowe należy traktować jako przychód ze stosunku pracy (art. 12 updof). Jednak finalny sposób rozliczenia takiego świadczenia zależy od źródła jego finansowania.

Tabela 8. Zasady rozliczania nabywanych dla pracowników biletów na wydarzenia kulturalno-rozrywkowe

Finansowanie ze środków obrotowych	Finansowanie ze środków socjalnych
Wartość biletów podlega: ■ opodatkowaniu oraz ■ oskładkowaniu, z wyjątkiem sytuacji, w których: ❑ pracownicy partycypują (na podstawie stosownego zapisu w układzie zbiorowym pracy, regulaminie wynagradzania lub w innych przepisach o wynagradzaniu) w pokryciu kosztów zakupu biletu (w takim przypadku zwolniona z oskładkowania jest różnica pomiędzy ceną nabycia biletu a ponoszoną przez zatrudnionego odpłatnością) – potwierdza to m.in. interpretacja indywidualna ZUS z 8 stycznia 2015 r. (sygn. WPI/200000/ 43/31/2016); ❑ prawo do otrzymania biletu przypada w okresie: – pobierania wynagrodzenia za czas niezdolności do pracy, zasiłku chorobowego, macierzyńskiego, opiekuńczego, świadczenia rehabilitacyjnego, w myśl postanowień układów zbiorowych pracy lub przepisów o wynagradzaniu – na zasadach opisanych w części zatytułowanej: „Świadczenia należne w okresie pobierania świadczeń chorobowych (§ 2 ust. 1 pkt 24 rozporządzenia składkowego)" – zob. interpretacja indywidualna ZUS z 22 października 2013 r. (sygn. WPI/200000/451/1420/2013), – przebywania na urlopie macierzyńskim, rodzicielskim, ojcowskim oraz wychowawczym (zob. interpretacja indywidualna ZUS z 14 maja 2019 r., sygn. DI/100000/43/365/2019).	Wartość biletów: ■ jest w całości wyłączona z podstawy wymiaru składek ZUS (§ 2 ust. 1 pkt 19 rozporządzenia składowego); ■ nie podlega opodatkowaniu, o ile łączna, roczna wartość wszystkich otrzymanych przez pracownika świadczeń z zfśs nie przekroczyła kwoty 1000 zł (art. 21 ust. 1 pkt 67 updof); w razie przekroczenia wskazanego limitu w ciągu roku nadwyżka podlega opodatkowaniu na ogólnych zasadach. Świadczenia z zfśs muszą być przyznawane na podstawie regulaminu gospodarowania środkami zfśs, z uwzględnieniem tzw. kryterium socjalnego, czyli sytuacji życiowej, materialnej i rodzinnej pracownika.

eprasa.pl 1dc89f76f3

2.6. Imprezy integracyjne i okolicznościowe

W kontekście rozliczania imprez firmowych (np. integracyjnych lub okolicznościowych, w tym z okazji świąt) kluczowy jest wspomniany już wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 8 lipca 2014 r. (sygn. akt K 7/13). W uzasadnieniu tego wyroku TK uznał, że:

TK *Obiektywne kryterium – wystąpienia po stronie pracownika przysporzenia majątkowego (korzyści) – nie jest natomiast spełnione, gdy pracodawca proponuje pracownikom udział w spotkaniach integracyjnych czy szkoleniowych, choćby organizowanych poza miejscem pracy (imprezy wyjazdowe). W tym przypadku, nawet jeśli pracownik uczestniczy w spotkaniu (konferencji, szkoleniu) dobrowolnie, po jego stronie nie pojawia się korzyść, choćby w postaci zaoszczędzenia wydatku.*

Zgodnie z tym wyrokiem pracownikowi, którzy bierze udział w imprezach organizowanych przez pracodawcę, nie należy przypisywać z tego tytułu przychodu. Nie można bowiem wnioskować, że gdyby nie udział w imprezie i korzystanie z jej atrakcji, pracownik poniósłby tego rodzaju wydatki. Bez znaczenia pozostaje to, czy impreza została sfinansowana ze środków obrotowych czy zfśs.

Powołany wyrok ukształtował korzystną linię orzeczniczą sądów administracyjnych, które zgodnie orzekają, że udział pracowników w imprezach integracyjnych lub okolicznościowych nie powoduje powstania przychodu podlegającego opodatkowaniu (wyroki NSA: z 10 grudnia 2014 r., sygn. akt II FSK 3402/14, z 14 stycznia 2015 r., sygn. akt II FSK 2770/14, z 17 listopada 2015 r., sygn. akt II FSK 2393/13; wyrok WSA we Wrocławiu z 12 maja 2022 r., sygn. akt I SA/Wr 1025/21).

Analogiczne stanowisko zajmują od dłuższego czasu także organy podatkowe. Odnajdziemy je przykładowo w interpretacjach indywidualnych Dyrektora KIS: z 21 marca 2017 r. (sygn. 2461-IBPB-2-2.4511.1130.2016.1.AR), z 27 września 2022 r. (sygn. 0113-KDIPT2-3.4011.569.2022.1.MS) czy z 15 listopada 2022 r. (sygn. 0114-KDIP3-1.4011.875.2022.1.MZ).

Przychód nie powstaje także w przypadku imprez, w których udział biorą członkowie rodziny pracownika oraz inne osoby towarzyszące. Tak uznał np. Dyrektor KIS w interpretacjach indywidualnych z 22 lutego 2018 r. (sygn. 0115-KDIT2-2.4011.54.2018.1.BK) oraz z 4 czerwca 2018 r. (sygn. 0114-KDIP3-3.4011.152.2018.2.IM).

Skoro uczestnictwo w imprezie firmowej nie jest przysporzeniem majątkowym, należy uznać, że nie jest ono korzyścią, od której należałoby naliczać składki ZUS. Podstawę wymiaru tych składek stanowi przecież przychód w rozumieniu przepisów updof. Potwierdza to m.in. ZUS w wydanych przez siebie interpretacjach: z 16 października 2019 r. (sygn. WPI/200000/43/908/2019) oraz z 10 stycznia 2014 r. (sygn. WPI/200000/451/1627/2013).

Przedstawione wyjaśnienia dotyczą także imprez wyjazdowych.

eprasa.pl 1dc89f76f3

Co ważne, aby zminimalizować ryzyko uznania (np. w trakcie kontroli z urzędu skarbowego lub ZUS) uczestnictwa pracownika w imprezie firmowej za świadczenie stanowiące przychód, impreza (także wyjazdowa) powinna mieć charakter ogólnodostępny dla wszystkich pracowników, a udział w niej powinien być dobrowolny. Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z 28 kwietnia 2023 r. (sygn. 0115-KDIT2.4011.45.2023.4.MM) zwrócił uwagę, że Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 8 lipca 2014 r. stwierdził, iż tylko w przypadku zbiorowych imprez integracyjnych lub wyjazdów integracyjnych adresowanych do wszystkich pracowników rzeczywiście brak jest możliwości ustalenia indywidualnej podstawy opodatkowania każdej z osób. Natomiast gdy dane wydarzenie kierowane jest do wąskiego grona adresatów (nie jest dostępne w sposób ogólny dla wszystkich pracowników), powstaje przychód z tytułu nieodpłatnych świadczeń i ustalenie wartości tego świadczenia jest możliwe.

2.7. Posiłki w stołówce pracodawcy

W praktyce pracodawcy, którzy mają taką możliwość, często finansują pracownikom posiłki, które ci mogą sporzyć w stołówkach służbowych. Jeśli są to posiłki, których obowiązek zapewnienia wynika z przepisów bhp, ich wartość jest w pełnej wysokości zwolniona z podatku i składek ZUS na podstawie:

- art. 21 ust. 1 pkt 11b updof,
- § 2 ust. 1 pkt 6 rozporządzenia składkowego.

Na mocy tych regulacji wyłączona z podstawy wymiaru składek ZUS i zaliczek na podatek jest m.in. wartość świadczeń rzeczowych wynikających z przepisów o bezpieczeństwie i higienie pracy oraz wartość otrzymanych przez pracownika od pracodawcy bonów, talonów, kuponów lub innych dowodów uprawniających do uzyskania na ich podstawie posiłków, artykułów spożywczych lub napojów bezalkoholowych, o których mowa w przepisach bhp. Przy czym preferencja ta w zakresie posiłków znajduje zastosowanie tylko wtedy, gdy spełniają one odpowiednie normy dotyczące składu i kaloryczności, wskazane w rozporządzeniu Rady Ministrów z 28 maja 1996 r. w sprawie profilaktycznych posiłków i napojów.

Jeżeli w stołówce zakładowej pracodawca dobrowolnie oferuje pracownikom posiłki inne niż profilaktyczne, wówczas możemy mieć do czynienia z dwoma wariantami. W pierwszym z nich, jeśli nie można ustalić, kto i ile zjadł, nie ma podstaw, aby komukolwiek przypisywać przychód. Znajduje to potwierdzenie np. w interpretacji indywidualnej Dyrektora KIS z 17 lipca 2023 r. (sygn. 0114-KDIP3-2.4011.380.2023.4.JM), w której organ wskazał, że pracodawca, który nie może jednoznacznie określić, kto korzystał z posiłków ani ile faktycznie zjadł, nie jest w stanie zindywidualizować świadczenia z tego tytułu. Jednak istotne jest, aby niemożność ustalenia zindywidualizowanej wartości uzyskanych przez wszystkie osoby nieodpłatnych świadczeń wynikała z obiektywnych

eprasa.pl 1dc89f76f3

przesłanek. Udostępnienie wszystkim osobom posiłków, w sytuacji gdy nie ma możliwości ustalenia wartości świadczenia przypadającego na konkretną osobę, nie stanowi przychodu podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

W drugim wariancie, jeśli pracodawca może ustalić wartość skonsumowanych przez poszczególnych pracowników posiłków, do zapewnienia których nie obligują go przepisy bhp, powstaje przychód, który:

- podlega opodatkowaniu,
- jest wyłączony z podstawy wymiaru składek ZUS, ale tylko do kwoty 450 zł miesięcznie, a oskładkowaniu podlega ewentualna nadwyżka ponad wskazany limit (§ 2 ust. 1 pkt 11 rozporządzenia składkowego).

Co istotne, wartość pieniężna przedmiotowego świadczenia powinna być ustalona:

- według ceny zakupu posiłku od innego podmiotu albo
- według ceny dla podmiotów zewnętrznych, gdy pracodawca prowadzi stołówkę ogólnodostępną (czyli nie tylko dla zatrudnionych osób), albo
- według ceny rynkowej, gdy wewnątrzzakładowa stołówka przeznaczona jest tylko dla zatrudnionych (art. 11 ust. 2a updof).

2.8. Karty na zakup posiłku

Wartość przekazywanych pracownikom kart przedpłaconych na posiłki profilaktyczne (lub bony, talony, kupony żywieniowe) w przypadku braku możliwości wydawania ich przez pracodawcę w naturze jest objęta wyłączeniem podatkowo-składkowym, tak jak świadczenie rzeczowe, o którym mowa w przepisach o bezpieczeństwie i higienie pracy (art. 21 ust. 1 pkt 11b updof, § 2 ust. 1 pkt 6 rozporządzenia składkowego). Przy czym omawiane karty:

- powinny umożliwiać wyłącznie zakup gotowych posiłków lub artykułów spożywczych umożliwiających przygotowanie przez pracownika samodzielnie posiłku;
- nie mogą uprawniać do uzyskania artykułów przemysłowych ani innych artykułów niemających żadnego związku z ciążącym obowiązkiem wynikającym z przepisów o bhp (zob. interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 30 września 2019 r., sygn. 0113-KDIPT2-3.4011.474.2019.1.RR).

Jeśli oferowane załodze karty dotyczą posiłków innych niż profilaktyczne, wówczas ich wartość sfinansowana przez pracodawcę:

- musi zostać opodatkowana,
- podlega oskładkowaniu, jeżeli przekracza miesięcznie 450 zł (§ 2 ust. 1 pkt 11 rozporządzenia składkowego).

eprasa.pl 1dc89f76f3

WAŻNE! Oskładkowaniu nie podlega wartość otrzymanych przez pracowników bonów, talonów, kuponów i kart przedpłaconych, które uprawniają do nabycia wyłącznie posiłków w placówkach gastronomicznych lub handlowych (§ 2 ust. 1 pkt 11 rozporządzenia składkowego).
Przez „posiłek" należy rozumieć zarówno gotowe posiłki, jak i przetworzone produkty żywnościowe nadające się do bezpośredniego spożycia. Podkreślono to np. w interpretacji ZUS z 14 kwietnia 2023 r., sygn. WPI/200000/43/168/2023.

Przykład 22
Łódzka spółka z o.o. działająca w branży informatycznej finansuje swoim pracownikom dobrowolnie posiłki, które dowozi firma cateringowa. Jeden z pracowników spółki we wrześniu 2026 r. spożył posiłki o wartości 470 zł. W tej sytuacji wspomniany benefit żywieniowy w przypadku tego pracownika:

- w całości podlega opodatkowaniu,
- do kwoty 450 zł korzysta ze zwolnienia z oskładkowania, a nadwyżka – czyli 20 zł – musi zostać uwzględniona w podstawie wymiaru składek ZUS.

2.9. Poczęstunki w pracy

Standardową już praktyką w wielu zakładach pracy jest udostępnianie pracownikom możliwości nieodpłatnego, swobodnego korzystania według własnego uznania i potrzeb z drobnych poczęstunków w postaci np. kawy, herbaty czy przekąsek, takich jak ciastka, paluszki, świeże warzywa, owoce itp.

W przypadku takiego świadczenia:

- nie ma możliwości określenia zakresu korzyści uzyskanej przez konkretnego pracownika,
- nie pojawia się przychód po stronie pracownika.

Potwierdził to Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z 18 kwietnia 2017 r. (sygn. 0114-KDIP3-3.4011.24.2017.1.JM), w której stwierdził, że:

- aby świadczenia uzyskiwane od pracodawcy podlegały opodatkowaniu, muszą prowadzić do powstania po stronie pracownika dochodu, czyli korzyści majątkowej, która może wystąpić w postaci powiększenia aktywów, co jest zwykłym skutkiem wypłaty pieniędzy, albo w postaci zaoszczędzenia wydatków, co może być następstwem świadczenia rzeczowego lub w formie usługi,
- w wyniku takiego świadczenia w majątku pracownika nie pojawia się wprawdzie realny dochód (w znaczeniu ekonomicznym), ale ponieważ znaczenie dochodu na podstawie przepisów updof jest szersze, zaoszczędzenie wydatków musi być traktowane na równi z przyrostem majątku,

eprasa.pl 1dc89f76f3

- obowiązek opodatkowania takich świadczeń nie powstaje jednak w sytuacji braku możliwości zindywidualizowania wartości korzyści przypadającej na konkretną osobę.

2.10. Zapomogi ze środków socjalnych i obrotowych

Ze składek ZUS zwolnione są zapomogi losowe w przypadku klęsk żywiołowych, indywidualnych zdarzeń losowych lub długotrwałej choroby, niezależnie od wysokości i źródła ich finansowania (§ 2 ust. 1 pkt 22 rozporządzenia składkowego).

Natomiast z opodatkowania zwolnione są, otrzymane w przypadku indywidualnych zdarzeń losowych, klęsk żywiołowych, długotrwałej choroby lub śmierci, zapomogi:

- z funduszu socjalnego, zfśs, z funduszy związków zawodowych lub zgodnie z odrębnymi przepisami wydanymi przez właściwego ministra – niezależnie od ich wysokości,
- z innych źródeł – do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 6000 zł (art. 21 ust. 1 pkt 26 updof).

Ponieważ ani przepisy podatkowe, ani przepisy składkowe nie definiują pojęcia „indywidualne zdarzenie losowe", „klęska żywiołowa" czy „długotrwała choroba", należy zastosować ich wykładnię językową lub rozumieć je zgodnie ze znaczeniem, jakie te terminy mają w języku potocznym.

DEFINICJE

Indywidualne zdarzenie losowe – wszelkie nagłe, niespodziewane, pojedyncze zdarzenia wywołane przyczynami zewnętrznymi, których nie można przewidzieć, a które są niezależne od człowieka, nawet przy zachowaniu należytej staranności, jak np. kradzieże, włamania, zniszczenie domu lub mieszkania spowodowane zalaniem wodą lub pożarem, nieszczęśliwe wypadki powodujące uszczerbek na zdrowiu, śmierć (zob. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 12 stycznia 2016 r., sygn. ILPB2/4511-1-1222/15-3/DJ).

Klęska żywiołowa – zdarzenie spowodowane niszczycielskim działaniem sił przyrody, np. powódź, huragan, tajfun, trzęsienie ziemi, gradobicie itp.

Długotrwała choroba – choroba, która z medycznego punktu widzenia określana jest jako choroba przewlekła, a więc mająca długotrwały przebieg. Do takich chorób można zaliczyć np. cukrzycę, epilepsję, stwardnienie rozsiane, niewydolność nerek, alergię, astmę oskrzelową, choroby serca, miażdżycę tętnic, nadciśnienie, chorobę nowotworową, chorobę obturacyjną płuc, jaskrę, zaćmę, depresję.

W interpretacji z 20 grudnia 2017 r. (sygn. 0115-KDIT2-2.4011.307.2017.2.ENB) Dyrektor KIS wskazał:

eprasa.pl 1dc89f76f3

MF *Analizując czy choroba jest długotrwała, nie sposób odwołać się do konkretnych ram czasowych przesądzających o tym jak długo ma ona trwać, by możliwe było objęcie zapomogi wypłaconej w związku z tą chorobą zwolnieniem z opodatkowania. Z medycznego punktu widzenia długotrwałe choroby, to choroby przewlekłe, nieuleczalne, wrodzone. Z powyższego wynika, że podmiot dokonujący wypłaty omawianego świadczenia zobowiązany jest do analizowania każdego przypadku indywidualnie z uwzględnieniem wszystkich okoliczności sprawy. (...) zasadność wypłaty zapomogi powinna być udokumentowana aktualnymi dowodami, potwierdzającymi stan faktyczny. Natomiast w przypadku długotrwałej choroby fakt jej zaistnienia może być udokumentowany np. zaświadczeniem lekarskim wystawionym przez lekarza specjalistę lub lekarza rodzinnego, jak również orzeczeniem o niepełnosprawności. Mając na uwadze powyższe stwierdzić należy, że ze zwolnienia określonego w ww. art. 21 ust. 1 pkt 26 korzystać mogą takie zapomogi, które zostały wypłacone m.in. w związku z długotrwałą chorobą, jeśli fakt występowania długotrwałej choroby został właściwie udokumentowany przez osobę starającą się o świadczenie podlegające zwolnieniu, gdyż ciężar udowodnienia tego faktu spoczywa na osobie, która z niego wywodzi skutki prawne.*

2.11. Prywatna opieka medyczna

Pakiety (abonamenty) medyczne nabywane przez pracodawców dla pracowników różnią się od siebie zakresem oferowanych świadczeń. Jeżeli obejmują one możliwość korzystania jedynie z usług lekarskich w ramach tzw. obowiązkowej profilaktycznej opieki zdrowotnej (np. badania wstępne, kontrolne i okresowe), wówczas ich wartość wyłączona jest zarówno z oskładkowania, jak i z opodatkowania. W takim przypadku uznaje się, że służą one realizacji wymogów wynikających z przepisów bhp, a zatem korzystają ze zwolnienia podatkowo-składowego na podstawie:

- art. 21 ust. 1 pkt 11–11b updof,
- § 2 ust. 1 pkt 6 rozporządzenia składkowego.

Zgodnie z tymi regulacjami z podstawy wymiaru podatku i składek na ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenie zdrowotne wyłączona jest m.in. wartość świadczeń rzeczowych wynikających z przepisów o bhp oraz ekwiwalenty za te świadczenia wypłacane zgodnie z ogólnie obowiązującymi przepisami w omawianym zakresie.

W sytuacji gdy pakiety te uprawniają do usług, których pracodawca nie ma obowiązku opłacać pracownikom (tj. w części wykraczającej poza tzw. medycynę pracy), wówczas ich wartość – w części finansowanej przez pracodawcę – należy uznać za przychód podlegający opodatkowaniu. Takie stanowisko prezentowane jest:

- w indywidualnych interpretacjach podatkowych np. Dyrektora KIS: z 10 października 2019 r. (sygn. 0113-KDIPT2-3.4011.414.2019.3.MS), z 9 września 2021 r. (sygn. 0112-KDWL.4011.123.2021.2.JK) oraz z 12 września 2023 r. (sygn. 0115-KDIT2.4011.347.2023.1.MM);

eprasa.pl 1dc89f76f3

- w orzeczeniach sądowych, czego potwierdzeniem są m.in. dwie uchwały NSA: z 24 maja 2010 r. (sygn. akt II FPS 1/10) oraz z 24 października 2011 r. (sygn. akt II FPS 7/10), z których wynika, że:
  - sama możliwość skorzystania z określonych świadczeń medycznych skutkuje powstaniem przysporzenia majątkowego,
  - w kontekście uznania za przychód bez znaczenia pozostaje, że pracownik w okresie, w którym był objęty opieką medyczną, nie skorzystał z żadnej usługi oferowanej w ramach abonamentu medycznego bądź skorzystał tylko z niektórych usług.

Co ważne, przyjmuje się, że pracownik otrzymuje możliwość skorzystania ze świadczeń medycznych, a co jest z tym związane – uzyskuje przychód z nieodpłatnych świadczeń, już w chwili gotowości danej placówki do świadczenia pracownikom odpowiednich usług medycznych.

We wspomnianej uchwale z 24 maja 2010 r. NSA wskazał, że taką chwilą przykładowo może być umieszczenie pracownika na liście uprawnionych lub wręczenie mu karty identyfikacyjnej pacjenta. Natomiast o powstaniu przychodu nie decyduje wykonanie danej usługi medycznej, które stanowi tylko faktyczną realizację prawa do skorzystania z tej usługi.

Podobnie wypowiedziało się Ministerstwo Finansów w odpowiedzi z 14 lipca 2010 r. na interpelację nr 16702 w sprawie zaległego podatku dochodowego za abonament zdrowotny. Stwierdziło w niej, że przychód z tytułu abonamentu medycznego powstaje w momencie otrzymania uprawnienia do korzystania z opieki lekarskiej, a nie w chwili faktycznego skorzystania z konkretnej usługi medycznej.

Uwzględniając przedstawione wyjaśnienia, za zasadny należy uznać pogląd, że skoro pracownik uzyskuje przysporzenie majątkowe z nieodpłatnych świadczeń w chwili gotowości danej placówki medycznej do świadczenia mu odpowiednich usług, to gotowość ta powstaje w każdym miesiącu (począwszy od pierwszego jego dnia), za który pracodawca opłaci abonament medyczny. Skutkuje to tym, że podmiot zatrudniający jako płatnik powinien doliczyć wartość abonamentu wykupionego dla pracownika do pozostałych przychodów uzyskanych przez niego w danym miesiącu i od łącznej ich kwoty obliczyć, pobrać i odprowadzić składki ZUS oraz zaliczkę na podatek dochodowy.

W sytuacji gdy zakład pracy finansuje pakiet medyczny na rzecz członków rodziny pracownika, takie świadczenie należy zakwalifikować do przychodów ze stosunku pracy pracownika (zob. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 29 czerwca 2015 r., sygn. ILPB1/4511-1-494/15-4/AMN).

Jeżeli pakiet jest współfinansowany przez pracodawcę, to do przychodu pracownika należy wliczyć różnicę między wartością pakietu ustaloną według ceny zakupu a odpłatnością ponoszoną przez pracownika (zob. interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 17 sierpnia 2017 r., sygn. 0114-KDIP3-3.4011.313.2017.1.AK).

eprasa.pl 1dc89f76f3

Opieka zdrowotna finansowana przez pracodawcę zatrudnionej osobie, obejmująca świadczenia medyczne, do zapewnienia których zakład pracy nie jest zobligowany, co do zasady stanowi również przychód podlegający oskładkowaniu. Od jej wartości niekiedy nie trzeba jednak obliczać składek ZUS. Dzieje się tak, gdy:

a) pracownicy – na podstawie stosownego zapisu w układzie zbiorowym pracy, regulaminie wynagradzania lub w innych przepisach o wynagradzaniu – współfinansują zakup pakietu lub abonamentu (§ 2 ust. 1 pkt 26 rozporządzenia składkowego) – zob. interpretacja indywidualna ZUS z 9 sierpnia 2023 r., sygn. DI/100000/43/712/2023;

b) możliwość korzystania z pakietu medycznego przypada w okresie:
   - pobierania wynagrodzenia za czas niezdolności do pracy, zasiłku chorobowego, macierzyńskiego, opiekuńczego, świadczenia rehabilitacyjnego, w myśl postanowień układów zbiorowych pracy lub przepisów o wynagradzaniu (§ 2 ust. 1 pkt 24 rozporządzenia składkowego) – zob. interpretacja indywidualna ZUS z 16 marca 2023 r., sygn. WPI/200000/43/188/2023,
   - przebywania na urlopie macierzyńskim, rodzicielskim, ojcowskim oraz wychowawczym (zob. interpretacja indywidualna ZUS z 6 października 2022 r., sygn. DI/100000/43/1068/2022).

Przykładowy zapis w regulaminie wynagradzania, dający prawo do nienaliczania składek ZUS od prywatnej opieki zdrowotnej, może wyglądać następująco:

Przykładowy zapis w regulaminie wynagradzania

Pracownik jest uprawniony do zakupu usług prywatnej opieki medycznej (w postaci tzw. pakietu medycznego) po cenie niższej niż detaliczna. Pracownik tytułem współfinansowania pakietu medycznego będzie ponosił co miesiąc koszt w wysokości 1 zł (słownie: jeden złoty). Kwota ta będzie potrącana z miesięcznego wynagrodzenia pracownika (na podstawie jego pisemnej zgody), począwszy od pierwszego miesiąca objęcia pracownika prywatną opieką medyczną.

2.12. Czesne za przedszkole i żłobek dziecka pracownika

Finansowanie przez pracodawcę kosztów edukacji dziecka pracownika powoduje powstanie przychodu ze stosunku pracy. W tych okolicznościach spełnione są bowiem wszystkie warunki określone w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 8 lipca 2014 r. dla uznania otrzymanego benefitu za świadczenie nieodpłatne. Pracownik wyraził zgodę na przyjęcie świadczenia, które zostało spełnione w jego interesie, ponieważ zaoszczędził na wydatku, który sam musiałby ponieść, a samo świadczenie ma określoną wartość pieniężną i indywidualny charakter (zob. interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 11 lipca 2017 r., sygn. 0113-KDIPT2-3.4011.73.2017.1.IS).

eprasa.pl 1dc89f76f3

Jednak do omawianego świadczenia można zastosować zwolnienie z opodatkowania.

Zwolnione z podatku są świadczenia otrzymane z zfśs, związane z pobytem dzieci osób uprawnionych do tych świadczeń w żłobkach, klubach dziecięcych lub przedszkolach (na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 67a updof). Obowiązku podatkowego nie będzie też w przypadku świadczeń, które nie są finansowane z zfśs, otrzymanych od pracodawcy z tytułu objęcia dziecka pracownika opieką sprawowaną przez dziennego opiekuna lub uczęszczania dziecka pracownika do żłobka, klubu dziecięcego lub przedszkola, do wysokości nieprzekraczającej miesięcznie kwoty 1000 zł, na każde małoletnie dziecko, w stosunku do którego w roku podatkowym podatnik:

- wykonywał władzę rodzicielską,
- pełnił funkcję opiekuna prawnego, jeżeli dziecko z nim zamieszkiwało,
- sprawował opiekę poprzez pełnienie funkcji rodziny zastępczej na podstawie orzeczenia sądu lub umowy zawartej ze starostą (art. 21 ust. 1 pkt 67b updof).

Finansowanie kosztów opieki nad dzieckiem pracownika może być zwolnione ze składek ZUS, jeżeli pochodzi ze środków zfśs, czyli zostało przekazane z uwzględnieniem kryterium socjalnego. Pracodawcy, którzy nie tworzą zfśs, również mogą przyznać pracownikom to świadczenie, ale ze środków obrotowych. Jednak od jego pełnej wartości zapłacą ww. składki.

2.13. Zestawienie zasad opodatkowania i oskładkowania nieodpłatnych świadczeń

W rozdziale przedstawiono, w formie tabelarycznej, najczęściej występujące świadczenia pracownicze oraz zasady ich opodatkowania i oskładkowania. W zestawieniu tym zostały wskazane również limity i warunki stosowania poszczególnych zwolnień, co pozwala szybko ustalić, czy dane świadczenie należy uwzględnić w podstawie opodatkowania i wymiaru składek.

Tabela 9. Zasady opodatkowania PIT i oskładkowania nieodpłatnych świadczeń – zestawienie

Lp.	Rodzaj świadczenia	Opodatkowanie	Oskładkowanie
1	2	3	4
1	Świadczenia rzeczowe wynikające z przepisów bhp i ekwiwalenty za te świadczenia	zwolnione z opodatkowania w pełnej wysokości	zwolnione w całości ze składek ZUS
2	Ubiór służbowy i ekwiwalent za ten ubiór	zwolnione z opodatkowania w pełnej wysokości – jeżeli używanie ubioru służbowego jest obowiązkiem pracownika	zwolnione ze składek ZUS w pełnej wysokości – jeżeli używanie ubioru służbowego jest obowiązkiem pracownika

eprasa.pl 1dc89f76f3

1	2	3	4
3	Ekwiwalenty pieniężne za użyte przy wykonywaniu pracy narzędzia, materiały lub sprzęt, będące własnością pracownika	zwolnione z opodatkowania w pełnej wysokości	zwolnione w całości ze składek ZUS
4	Pakiety medyczne	opodatkowane w części sfinansowanej przez pracodawcę, ale tylko w przypadku, gdy zakres pakietu medycznego wykracza poza medycynę pracy	■ oskładkowane, jeśli świadczenie jest w całości finansowane przez pracodawcę, ■ zwolnione ze składek, jeżeli wartość świadczenia współfinansuje pracodawca i pracownik (pod warunkiem że współfinansowanie wynika z układów zbiorowych pracy lub wewnątrzzakładowych przepisów o wynagradzaniu)
5	Diety i inne należności z tytułu podróży służbowej pracownika	zwolnione z opodatkowania do wysokości wynikającej z rozporządzenia w sprawie podróży służbowych	zwolnione ze składek ZUS do wysokości wynikającej z rozporządzenia w sprawie podróży służbowych
6	Świadczenia rzeczowe i pieniężne finansowane ze środków przeznaczonych na cele socjalne w ramach ZFŚS, przy czym rzeczowymi świadczeniami nie są bony, talony i inne znaki uprawniające do ich wymiany na towary lub usługi	zwolnione z opodatkowania do kwoty 1000 zł w roku podatkowym	zwolnione w całości ze składek ZUS
7	Dopłaty do żłobków, klubów dziecięcych i przedszkoli	zwolnione z opodatkowania: ■ w całości, jeżeli są finansowane ze środków zfśs, ■ do kwoty 1000 zł miesięcznie, jeżeli są finansowane z innych źródeł (w tym przypadku zwolnienie obejmuje również dopłaty otrzymane od pracodawcy z tytułu objęcia dziecka pracownika opieką sprawowaną przez dziennego opiekuna)	zwolnione w całości ze składek ZUS, jeżeli są finansowane wyłącznie ze środków zfśs
8	Dopłaty do wypoczynku dzieci i młodzieży do lat 8 zorganizowanego przez podmioty prowadzące działalność w tym zakresie w formie wcza-	zwolnione z opodatkowania: ■ w całości, jeżeli są finansowane ze środków zfśs, ■ do kwoty 2000 zł w roku podatkowym, jeżeli są finansowane z innych źródeł	zwolnione w całości ze składek ZUS, jeżeli są finansowane ze środków zfśs

eprasa.pl 1dc89f76f3

1	2	3	4
	sów, kolonii, obozów i zimowisk, w tym również połączonego z nauką pobytu na leczeniu sanatoryjnym w placówkach leczniczo-sanatoryjnych, rehabilitacyjno-szkoleniowych i leczniczo-opiekuńczych, oraz przejazdów związanych z tym wypoczynkiem i pobytem na leczeniu		
9	Zapomogi losowe w przypadku klęsk żywiołowych, indywidualnych zdarzeń losowych lub długotrwałej choroby	zwolnione z opodatkowania: ■ niezależnie od wysokości, jeżeli są sfinansowane ze środków funduszu socjalnego, zfśs, z funduszy związków zawodowych lub zgodnie z odrębnymi przepisami wydanymi przez właściwego ministra, ■ do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 6000 zł, jeżeli zostaną sfinansowane z innych źródeł niż wcześniej wymienione	zwolnione w całości ze składek ZUS
10	Zapomogi inne niż losowe	zwolnione z opodatkowania do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 1000 zł, jeżeli są wypłacane z funduszy zakładowej lub międzyzakładowej organizacji związkowej pracownikom należącym do tej organizacji	zwolnione w całości ze składek ZUS, jeżeli są finansowane wyłącznie ze środków zfśs
11	Koszt składek opłacanych przez pracodawcę pakietów ubezpieczeń na życie	opodatkowany w części sfinansowanej przez pracodawcę, jeżeli beneficjentem świadczenia jest pracownik	■ oskładkowany, jeśli świadczenie jest w całości finansowane przez pracodawcę i stanowi dla pracownika przychód ze stosunku pracy ■ zwolniona ze składek ZUS jest wartość świadczenia współfinansowanego przez pracodawcę i pracownika (pod warunkiem że współfinansowanie wynika z układów zbiorowych pracy lub wewnątrzzakładowych przepisów o wynagradzaniu)

eprasa.pl 1dc89f76f3

1	2	3	4
12	Posiłki finansowane przez pracodawcę	■ zwolnione z opodatkowania w pełnej wysokości, jeżeli obowiązek udostępnienia posiłków przez pracodawcę wynika z przepisów bhp, ■ opodatkowane, jeżeli posiłek stanowi nieobowiązkowe świadczenie dla pracownika	■ zwolnione w całości ze składek ZUS, jeżeli obowiązek udostępnienia posiłków przez pracodawcę wynika z przepisów bhp ■ zwolnione ze składek ZUS do kwoty 450 zł miesięcznie bez prawa do ekwiwalentu z tego tytułu (zwolnieniem objęta jest także wartość otrzymanych przez pracowników bonów, talonów, kuponów i kart przedpłaconych uprawniających do nabycia wyłącznie posiłków w placówkach gastronomicznych lub handlowych)
13	Bony, talony, kupony lub inne dowody uprawniające do uzyskania na ich podstawie posiłków, artykułów spożywczych lub napojów bezalkoholowych	zwolnione z opodatkowania w pełnej wysokości, w przypadku gdy pracodawca, mimo ciążącego na nim obowiązku wynikającego z przepisów o bhp, nie ma możliwości wydania pracownikom posiłków, artykułów spożywczych lub napojów bezalkoholowych	zwolnione ze składek ZUS w pełnej wysokości, w przypadku gdy pracodawca, mimo ciążącego na nim obowiązku wynikającego z przepisów o bhp, nie ma możliwości wydania pracownikom posiłków, artykułów spożywczych lub napojów bezalkoholowych
14	Zorganizowany przez pracodawcę dowóz pracowników do pracy autobusem	zwolniony z opodatkowania w pełnej wysokości	zwolniony w całości ze składek ZUS, jeżeli taka korzyść wynika z układów zbiorowych pracy, regulaminów wynagradzania lub przepisów o wynagradzaniu
15	Zwrot kosztów dojazdu pracownika do zakładu pracy	zwolniony z opodatkowania w pełnej wysokości, jeżeli obowiązek ponoszenia tych kosztów przez zakład pracy wynika wprost z przepisów innych ustaw	zwolniony z oskładkowania w pełnej wysokości pod warunkiem przyznania świadczenia na podstawie przepisów płacowych
16	Zakwaterowanie udostępnione pracownikowi	zwolnione z opodatkowania do 500 zł miesięcznie	oskładkowane – podstawę wymiaru składek wyznacza się na zasadach określonych w § 3 rozporządzenia składkowego
17	Świadczenia przyznane z tytułu podnoszenia kwalifikacji zawodowych	zwolnione z opodatkowania w pełnej wysokości, pod warunkiem przyznania świadczeń na podstawie art. 103[1]–103[6] Kodeksu pracy lub innych przepisów szczególnych; zwol-	zwolnione w całości ze składek ZUS – pod warunkiem przyznania świadczeń na podstawie art. 103[1]–103[6] Kodeksu pracy lub innych przepisów szczególnych

eprasa.pl 1dc89f76f3

1	2	3	4
		nienie nie obejmuje jednak wynagrodzeń otrzymywanych za czas zwolnienia z całości lub części dnia pracy oraz za czas urlopu szkoleniowego	
18	Udostępnienie pojazdu służbowego dla celów prywatnych (w tym paliwo)	opodatkowane Podstawę wymiaru podatku stanowi ryczałt w kwocie: ■ 250 zł miesięcznie – dla samochodów: ❑ o mocy silnika do 60 kW, ❑ elektrycznych, ❑ napędzanych wodorem; ■ 400 zł miesięcznie – dla pozostałych pojazdów	oskładkowane Podstawę wymiaru podatku stanowi ryczałt w kwocie: ■ 250 zł miesięcznie – dla samochodów: ❑ o mocy silnika do 60 kW, ❑ elektrycznych, ❑ napędzanych wodorem; ■ 400 zł miesięcznie – dla pozostałych pojazdów
19	Zwrot kosztów używania przez pracownika do celów służbowych samochodów lub innych środków lokomocji niebędących własnością pracodawcy	zwolniony z opodatkowania jest ryczałt pieniężny albo kilometrówka obliczona przy zastosowaniu stawek za 1 km przebiegu pojazdu określonych w rozporządzeniu 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, przyznawane pracownikom odbywającym jazdy lokalne, w przypadku gdy obowiązek ponoszenia tych kosztów przez zakład pracy albo możliwość przyznania pracownikowi prawa do zwrotu tych kosztów wynika wprost z przepisów innych ustaw **WAŻNE!** Minister Finansów w odpowiedzi z 17 lipca 2025 r. na interpelację poselską w sprawie rozliczania kilometrówek w przypadku aut elektrycznych (sygn. DD3.054.33.2025) stwierdził, że zwolnienie to nie ma zastosowania do otrzymywanych przez pracowników zwrotów kosztów używania	zwolniony ze składek ZUS do wysokości miesięcznego ryczałtu pieniężnego albo do wysokości nieprzekraczającej kwoty ustalonej przy zastosowaniu stawek za 1 km przebiegu pojazdu – określonych w odrębnych przepisach, jeżeli przebieg pojazdu, z wyłączeniem wypłat ryczałtu pieniężnego, jest udokumentowany przez pracownika w ewidencji przebiegu pojazdu

eprasa.pl 1dc89f76f3

1	2	3	4
		samochodów elektrycznych. Zdaniem MF tego rodzaju zwroty stanowią dla pracowników w całości opodatkowany przychód ze stosunku pracy.	
20	Kwoty otrzymywane przez pracowników z tytułu zwrotu kosztów przeniesienia służbowego oraz zasiłków na zagospodarowanie i osiedlenie w związku z przeniesieniem służbowym	zwolnione z opodatkowania do wysokości 200% wynagrodzenia należnego za miesiąc, w którym nastąpiło przeniesienie	zwolnione ze składek ZUS do wysokości nieprzekraczającej kwoty, która z tego tytułu została zwolniona od podatku dochodowego od osób fizycznych (tj. 200% wynagrodzenia należnego za miesiąc, w którym nastąpiło przeniesienie)
21	Dodatek za rozłąkę przysługujący na podstawie odrębnych ustaw, przepisów wykonawczych wydanych na podstawie tych ustaw lub układów zbiorowych pracy	zwolniony z opodatkowania do wysokości diet za czas podróży służbowej na obszarze kraju, określonych w rozporządzeniu w sprawie podróży służbowych	zwolniony ze składek ZUS do wysokości diet za czas podróży służbowej na obszarze kraju, określonych w rozporządzeniu w sprawie podróży służbowych
22	Zwrot kosztów: a) noclegu, o którym mowa w art. 8 ust. 8 rozporządzenia (WE) nr 561/2006 wymienionego w art. 1 pkt 1a ustawy z 16 kwietnia 2004 r. o czasie pracy kierowców, b) podróży do miejsca rozpoczęcia międzynarodowego przewozu drogowego środkami transportu innymi niż pojazd będący w dyspozycji pracodawcy, c) niezbędnych udokumentowanych wydatków określonych lub uznanych przez pracodawcę, d) korzystania z urządzeń sanitarnych, określonych na podstawie średnich nieudokumentowanych kosztów takich usług	zwolniony z opodatkowania w pełnej wysokości jest zwrot kosztów wymienionych w lit. a, b i d W przypadku zwrotu kosztów wymienionych w lit. c taki zwrot jest zwolniony z opodatkowania w wysokości nieprzekraczającej kwoty wydatków faktycznie poniesionych i udokumentowanych przez kierowcę	zwolniony ze składek ZUS w pełnej wysokości jest zwrot kosztów wymienionych w lit. a, b i d W przypadku zwrotu kosztów wymienionych w lit. c taki zwrot jest zwolniony z oskładkowania w wysokości nieprzekraczającej kwoty wydatków faktycznie poniesionych i udokumentowanych przez kierowcę

eprasa.pl 1dc89f76f3

1	2	3	4
	oferowanych w ogólnodostępnych miejscach obsługi podróżnych w państwach, w których kierowca wykonuje zadania służbowe		

3. Świadczenia na rzecz pracowników – skutki dla rozliczenia VAT

Pracodawcy dokonują na rzecz swoich pracowników różnego rodzaju świadczeń. Na sposób rozliczenia VAT z tego tytułu wpływa m.in. to, czy obowiązek spełnienia danego świadczenia wynika z odrębnych przepisów (głównie prawa pracy), czy też jest to świadczenie wynikające z dobrej woli pracodawcy. Nie bez znaczenia, dla właściwego rozliczenia podatku od świadczeń dokonanych na rzecz pracowników, jest również źródło finansowania wydatków. Mimo że przepisy w tym zakresie od dawna nie uległy zmianie, organy podatkowe często zmieniają swoje stanowiska na temat rozliczenia tych świadczeń.

W przypadku świadczeń nieodpłatnych na rzecz pracownika należy wziąć pod uwagę art. 7 ust. 2–3 i art. 8 ust. 2–6 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (dalej: ustawa o VAT).

Nieodpłatne świadczenie usług podlega VAT, gdy odbywa się na cele osobiste podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia. Opodatkowaniu VAT podlegają także wszelkie inne nieodpłatne świadczenia usług do celów innych niż działalność gospodarcza podatnika.

Opodatkowaniu VAT podlega również przekazanie nieodpłatnie przez podatnika towarów należących do jego przedsiębiorstwa, w szczególności:

1) przekazanie lub zużycie towarów na cele osobiste podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia,
2) wszelkie inne darowizny

– jeżeli podatnikowi przysługiwało, w całości lub w części, prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tych towarów lub ich części składowych.

eprasa.pl 1dc89f76f3

Opodatkowaniu nie podlega tylko przekazanie prezentów o małej wartości i próbek, jeżeli przekazanie to następuje na cele związane z działalnością gospodarczą podatnika. Z art. 7 ust. 4 ustawy o VAT wynika, że za prezent o małej wartości uznaje się przekazywane jednej osobie towary:

- łącznej wartości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 100 zł netto, jeżeli podatnik prowadzi ewidencję pozwalającą na ustalenie tożsamości tych osób,
- których przekazania nie ujęto w ewidencji osób obdarowanych, jeżeli jednostkowa cena nabycia towaru (bez podatku), a gdy nie ma ceny nabycia, jednostkowy koszt wytworzenia, określone w momencie przekazywania towaru, nie przekraczają 20 zł.

Nie ma znaczenia, że towary o wartości jednostkowej nieprzekraczającej 20 zł są wydawane w opakowaniach zbiorczych, których łączna wartość przekracza limity (zob. aktualną również w obecnym stanie prawnym interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 6 kwietnia 2016 r., sygn. ILPP1/4512-1-57/16-2/AP).

Aby przekazanie prezentu, którego wartość przekracza 20 zł netto, nie podlegało opodatkowaniu, należy ująć go w ewidencji osób obdarowanych i kontrolować, czy łączna wartość prezentów przekazanych danej osobie w ciągu roku nie przekroczy kwoty 100 zł netto.

Należy pamiętać, że przekazanie prezentów o małej wartości nie podlega VAT, tylko gdy jest dokonywane na cele związane z prowadzonym przedsiębiorstwem.

Na podstawie art. 8 ust. 2 ustawy o VAT podlega opodatkowaniu również:

1) użycie towarów stanowiących część przedsiębiorstwa podatnika do celów innych niż działalność gospodarcza podatnika, w tym w szczególności do celów osobistych podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia, jeżeli podatnikowi przysługiwało, w całości lub w części, prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tych towarów lub ich części składowych,
2) nieodpłatne świadczenie usług na cele osobiste podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia, oraz wszelkie inne nieodpłatne świadczenie usług do celów innych niż działalność gospodarcza podatnika.

Zakup towarów i usług, które są przekazywane pracownikom nieodpłatnie, nie uprawnia do odliczenia VAT, gdy nie ma on związku z działalnością firmy, tylko potrzebami osobistymi pracownika. Podatnik nie musi naliczać VAT od tego świadczenia.

eprasa.pl 1dc89f76f3

3.1. Finansowanie okularów i soczewek

Częstą praktyką w firmie jest finansowanie w całości lub w części zakupu okularów korekcyjnych lub soczewek.

Pracownik, który w trakcie badań okresowych otrzymał skierowanie na zakup okularów, najczęściej przynosi pracodawcy fakturę potwierdzającą zakup. Gdy faktura jest wystawiona na pracownika, to z oczywistych względów pracodawca nie może odliczyć VAT. Nie może tego zrobić również wtedy, gdy faktura jest wystawiona na jego firmę. Według aktualnego stanowiska organów podatkowych pracodawca nie nabywa nigdy prawa do rozporządzania okularami jak właściciel, a jest to podstawowy warunek odliczenia VAT. Pracodawca tylko finansuje zakup. Nie nalicza również VAT od tego świadczenia (zob. interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 5 maja 2017 r., sygn. 2461-IBPP2.4512.94.2017.2.AZE).

Podatnik może odliczyć VAT od zakupu okularów korekcyjnych, które nabył dla siebie. Musi jednak wykazać, że takie były zalecenia lekarskie. Zdaniem organów podatkowych i sądów nie ma związku między tym zakupem a prowadzoną działalnością, gdy z zaświadczenia lekarskiego wynika, że podatnik ma idealny wzrok. W prawomocnym wyroku WSA w Szczecinie z 25 października 2016 r. (sygn. akt I SA/Sz 780/16) czytamy:

WSA

Należy zauważyć, że powołanie się przez Skarżącego w skardze na idealny stan zdrowia (pierwszej kategorii wzrok) pozostaje w oczywistej sprzeczności z wcześniej złożonym oświadczeniem z dnia 25.10.2013 r., w którym Skarżący gołosłownie powołuje się na zalecenia lekarza okulisty. Tym samym, w ocenie Sądu Skarżący nie wykazał istnienia związku między dokonanymi zakupami okularów a prowadzoną działalnością opodatkowaną. Wprawdzie sam zakup okularów korekcyjnych wskazuje na potrzebę ich używania, jednak ustawodawca wymaga od podatnika by ten wykazał, że korzystanie z nich jest niezbędne w ramach prowadzonej działalności. Argumentacja zaś Skarżącego, że ma idealny wzrok temu zaprzecza. Dlatego zgodzić się należało z organem, że wydatek poniesiony przez Skarżącego na zakup okularów nie został poniesiony w związku z wykonywanymi czynnościami opodatkowanymi, jest bowiem wydatkiem o charakterze osobistym, niezależnym od prowadzenia działalności gospodarczej, a tym samym nie może stanowić podstawy do odliczenia podatku naliczonego w ramach prowadzonej przez Skarżącego pozarolniczej działalności gospodarczej.

3.2. Zakupy artykułów spożywczych

Zakup owoców, warzyw i innych artykułów spożywczych

Podatnicy, którzy kupują dla swoich pracowników owoce i warzywa czy inne artykuły spożywane w trakcie pracy, nie mogą odliczyć VAT od ich zakupu. W związku z tym nie naliczają również VAT od ich przekazania. Zdaniem organów podatkowych i sądów nie możemy mówić o związku tego typu zakupów z prowadzoną działalnością. Pracodawcy nie mają obowiązku zapewnienia pracownikom posiłków, chyba że są to posiłki profilaktyczne. Jest

eprasa.pl 1dc89f76f3

to zatem zakup na cele osobiste pracowników. Nie przekonuje argument, że zakupione artykuły są spożywane w miejscu pracy. Prawo do odliczenia przysługuje tylko wtedy, gdy produkty są spożywane wyłącznie podczas spotkań służbowych. Jeśli produkty te są spożywane na spotkaniach i poza nimi, a podatnik nie jest w stanie określić, jaka część tych zakupów jest wykorzystywana na spotkaniach, nie możemy w ogóle odliczyć VAT.

Stanowisko organów podatkowych potwierdzają również sądy (zob. wyrok WSA w Krakowie z 8 grudnia 2015 r., sygn. akt I SA/Kr 1370/15, wyrok WSA w Łodzi z 17 lipca 2019 r., sygn. akt I SA/Łd 217/19, czy wyrok NSA z 7 grudnia 2022 r., sygn. akt I FSK 2134/19).

Zatem bardzo ważne jest dokładne opisywanie otrzymanych faktur, aby w przyszłości organy podatkowe nie kwestionowały prawa do odliczenia VAT. Gdy kontrola odbywa się po kilku latach od spotkania, trudno sobie wtedy przypomnieć, jakie to było spotkanie i czego dotyczyło.

Zakup wody, kawy, herbaty

Odrębnie należy natomiast rozpatrzyć kwestię napojów. Inaczej wygląda bowiem sytuacja, gdy pracodawcy kupują wodę, kawę, herbatę, mleko czy soki. Na podstawie § 112 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z 26 września 1997 r. w sprawie ogólnych przepisów bezpieczeństwa i higieny pracy pracodawca jest obowiązany zapewnić wszystkim pracownikom wodę zdatną do picia lub inne napoje. Natomiast pracownikom zatrudnionym stale lub okresowo w warunkach szczególnie uciążliwych należy zapewnić oprócz wody inne napoje. Ich ilość, rodzaj i temperatura powinny być dostosowane do warunków wykonywania pracy i potrzeb fizjologicznych pracowników.

W związku z tym należy stwierdzić, że przekazanie pracownikom artykułów spożywczych, takich jak kawa, herbata, woda, soki, mleko, cukier, nie jest przekazaniem towarów na cele osobiste. Konieczność zapewnienia napojów swoim pracownikom w czasie pracy wynika bezpośrednio z przepisów przywołanego rozporządzenia. Istnieje zatem związek (pośredni) z wykonywaniem czynności opodatkowanych. Nie służą one dalszej odsprzedaży ani nie są wykorzystywane do wytworzenia wyrobów i usług będących przedmiotem obrotu, lecz są spożywane na terenie firmy w godzinach jej pracy przez pracowników, w celu prawidłowego funkcjonowania na rzecz firmy.

Dlatego wydatki te mają pośredni związek z wykonywanymi czynnościami opodatkowanymi. W związku z tym od zakupu tych produktów odliczymy VAT. Jednocześnie nie musimy go naliczać od przekazania tych produktów pracownikom.

Przykład 23

Spółka kupuje wodę oraz zapewnia pracownikom kawę, herbatę, cukier oraz mleko. W listopadzie otrzymała fakturę:

- za wodę: wartość netto 500 zł, VAT 115 zł,
- za kawę, herbatę, cukier, mleko: wartość netto 330 zł, VAT 68 zł.

Spółka może odliczyć pełny VAT, tj. 183 zł. Od przekazania nie nalicza VAT.

eprasa.pl 1dc89f76f3

Potwierdzają to organy podatkowe (zob. interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 11 grudnia 2024 r., sygn. 0112-KDIL1-1.4012.664.2024.3.HW).

3.3. Impreza integracyjna

Jedną z przesłanek odliczenia VAT jest związek zakupów z działalnością opodatkowaną podatnika. Jeśli przyjąć stanowisko organów podatkowych, to pracodawca odliczy VAT od zakupów związanych z organizacją imprezy tylko w części dotyczącej pracowników, współpracowników. Dział księgowości musi dysponować listą uczestników imprezy, aby proporcjonalnie ustalić VAT do odliczenia. W piśmie z 5 grudnia 2025 r. Dyrektora KIS (sygn. 0111-KDIB3-1.4012.672.2025.3.ICZ) czytamy:

MF *Natomiast w odniesieniu do świadczenia w postaci uczestnictwa w jubileuszu osób towarzyszących pracowników, przedstawicieli władz samorządowych i przedstawicieli mediów lokalnych i branżowych wskazania wymaga, że nie wykazuje ono ani bezpośredniego, ani pośredniego związku z Państwa działalnością gospodarczą. Wobec tego uznać należy, że ww. wydatki służyły głównie celom prywatnym osób towarzyszących pracowników, przedstawicieli władz samorządowych i przedstawicieli mediów lokalnych i branżowych. Jednakże – jak wskazałem powyżej – podatek naliczony wynikający z faktur dokumentujących wydatki na organizację jubileuszowej gali w części odnoszącej się do osób towarzyszących pracowników, przedstawicieli władz samorządowych i przedstawicieli mediów lokalnych i branżowych nie podlegał odliczeniu, gdyż nie zostały spełnione wymogi, o których mowa w art. 86 ust. 1 ustawy.*

Należy pamiętać, że nie odliczymy VAT od wszystkich wydatków, niezależnie od tego, kto był obecny na imprezie.

I tak nie odliczymy VAT od zakupu:

- usługi gastronomicznej, tj. gdy zorganizujemy imprezę w restauracji; odliczymy natomiast VAT, gdy zamówimy catering do firmy;

  Wyjątkiem jest przypadek, gdy pracodawca nabywa kompleksową usługę organizacji imprezy. Jak czytamy w wyroku WSA w Łodzi z 5 października 2023 r. (sygn. akt I SA/Łd 587/23):

WSA *W okolicznościach niniejszej sprawy wskazać należy, na co trafnie wskazał i organ, iż co prawda w świetle art. 88 ust. 1 pkt 4 ustawy VAT, podatek naliczony z tytułu nabycia usług noclegowych i gastronomicznych – co do zasady – nie podlega odliczeniu; ograniczenie to nie ma jednak zastosowania w sytuacji, jak w niniejszej sprawie, gdy mamy do czynienia z usługą kompleksową, kiedy to nocleg i usługa gastronomiczna jest elementem spójnej ekonomicznie usługi organizacji Wydarzenia.*

eprasa.pl 1dc89f76f3

Potwierdzają to obecnie również organy podatkowe (zob. interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 14 listopada 2025 r. , sygn. 0114-KDIP1-1.4012.805.2025.3.AKA).

- alkoholu; wprawdzie pojawiają się pierwsze orzeczenia, które kwestionują stanowisko organów odmawiające prawa do odliczenia, ale nie możemy jeszcze mówić o ukształtowanej linii orzeczniczej (zob. prawomocny wyrok WSA w Poznaniu z 27 czerwca 2023 r., sygn. akt I SA/Po 20/23); organy podatkowe odmawiają jednomyślnie prawa do odliczenia VAT od zakupu alkoholu na imprezę, również gdy alkohol wchodzi w skład usługi kompleksowej.

Organy podatkowe odmawiały również prawa do odliczania VAT od dodatkowych atrakcji. Sądy kwestionowały to stanowisko. Jednak wydane w 2025 r. interpretacje pokazują, że organy podatkowe zaczęły zmieniać zdanie (zob. interpretacje indywidualne Dyrektora KIS z 3 lutego 2025 r., sygn. 0113-KDIPT1-1.4012.944.2024.2.ŻR, oraz z 2 lipca 2025 r., sygn. 0114-KDIP1-1.4012.377.2025.4.AWY).

Obecnie, zdaniem organów podatkowych, pracodawca nie naliczy VAT tylko w przypadku świadczeń na rzecz pracowników i współpracowników. Natomiast świadczenie na rzecz osób towarzyszących podlega VAT, mimo że nie odliczono podatku (zob. interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 20 lutego 2026 r., sygn. 0111-KDIB3-1.4012.907.2025.4.ICZ). Stanowisko to jest błędne, gdyż ustalając koszt świadczenia, należy brać pod uwagę tylko zakupy, od których odliczono VAT. To oznacza, że w tym przypadku koszt świadczenia, czyli podstawa opodatkowania, wynosi zero.

3.4. Szkolenie pracowników oraz uczestnictwo w konferencji

Od zakupu usługi szkoleniowej, gdy jest związana z wykonywaniem działalności opodatkowanej, odliczymy pełny VAT. Nie naliczymy VAT od tego świadczenia.

Jeśli jest to stacjonarne szkolenie, powstaje pytanie, czy prawo do odliczenia przysługuje, gdy w pakiecie uczestnicy otrzymują również nocleg i wyżywienie? Na to pytanie należy odpowiedzieć twierdząco. W takim przypadku nabywamy kompleksową usługę organizacji szkolenia.

Dlatego firma, której pracownik uczestniczył w takim szkoleniu lub konferencji i były one związane z działalności opodatkowaną, odliczy VAT, mimo że w skład nabytej usługi wchodzą usługi hotelowe i gastronomiczne. Prawo do odliczenia będzie przysługiwało również wtedy, gdy na fakturze znajdą się dwie pozycje:

- „organizacja konferencji" opodatkowana stawką VAT 23%,
- „organizacja konferencji" opodatkowana stawką VAT 8% (koszty noclegu i wyżywienia).

Potwierdził to Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji indywidualnej z 27 października 2016 r. (sygn. 1462-IPPP2. 4512.649.2016.1.JO).

eprasa.pl 1dc89f76f3

Zdaniem organów podatkowych, tak jak w przypadku imprezy integracyjnej, w skład kompleksowej usługi organizacji konferencji nie wchodzi alkohol (zob. interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 29 listopada 2019 r., sygn. 0114-KDIP1-1.4012.491.2019.2.KOM). Od jego nabycia nie odliczymy VAT.

Według organów podatkowych również w przypadku nabycia rozrywek nie można mówić o związku tych świadczeń z działalnością podatnika. Prawo do odliczenia VAT naliczonego od nabywanych dodatkowych atrakcji dla uczestników konferencji, m.in. polegających na organizacji rozrywek podczas czasu wolnego (wstęp do parków wodnych, zwiedzanie miasta, imprezy taneczne), zakwestionował Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z 22 czerwca 2023 r. (sygn. DOP7.8101.62.2021.HEMD). Czytamy w niej:

MF *(...) Organ zauważa, że w odniesieniu do czynności polegających na zakupie napojów alkoholowych dla uczestników Konferencji oraz organizacji rozrywek podczas czasu wolnego (wstęp do parków wodnych, zwiedzanie miasta, imprez tanecznych) nie można uznać, iż stanowią one element kompleksowej usługi organizacji tych uroczystości. Nie stanowią one świadczeń niezbędnych do należytego i właściwego świadczenia usług polegających na organizacji Konferencji. W ocenie organu nie występuje wystarczający związek pomiędzy nabyciem alkoholu oraz organizacją czasu wolnego, a celem Konferencji podczas której ma dojść do przekazania pracownikom wiedzy na temat planów rozwoju, kierunków działań i strategii.*

(…) W tym miejscu należy ponownie wskazać, że prawo to nie będzie przysługiwało w części dotyczącej wydatków na zakup alkoholu oraz organizacji rozrywek podczas czasu wolnego (wstęp do parków wodnych, zwiedzanie miasta, imprez tanecznych) z uwagi na brak związku (nawet pośredniego) pomiędzy ich poniesieniem a czynnościami opodatkowanymi Wnioskodawcy.

Nie ma aktualnych interpretacji, jak w przypadku imprez integracyjnych, zmieniających to stanowisko. Trudno się z tym zgodzić. Warto zwrócić uwagę na pogląd przyjęty w orzecznictwie, że dokonując wykładni, czy dany wydatek ma związek z działalnością, należy wziąć pod uwagę zmiany zachodzące w sposobie prowadzenia działalności gospodarczej, tworzące się zwyczaje i praktykę obrotu gospodarczego. Powoduje to, że np. niektóre wydatki, które kiedyś uznawane były za dokonywane w celu budowania wizerunku firmy, obecnie mogą być wydatkami ponoszonymi zwyczajowo oraz powszechnie i uznawanymi za konieczne dla prowadzenia działalności gospodarczej (zob. wyroki NSA z 15 listopada 2017 r., sygn. akt II FSK 2725/15, oraz z 20 października 2022 r., sygn. akt II FSK 531/20).

3.5. Pogrzeb pracownika lub byłego pracownika

Pracodawcy ponoszą również wydatki na zakup wieńców pogrzebowych, umieszczanie nekrologów w prasie, kondolencji czy wydatki związane z transportem pracowników w związku z udziałem w uroczystościach pogrzebowych zmarłego pracownika.

eprasa.pl 1dc89f76f3

Zdaniem organów podatkowych nie przysługuje im wtedy prawo do odliczenia VAT z faktur dokumentujących wydatki ponoszone w związku z pogrzebem zmarłego pracownika, emeryta, rencisty oraz najbliższej rodziny pracownika lub byłego pracownika (emeryta, rencisty). Ich zdaniem wydatki te nie pozostają w związku z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą (zob. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 22 lipca 2015 r., sygn. ILPP1/4512-1-295/15-4/MD).

Stanowisko organów podatkowych potwierdził NSA w wyroku z 19 sierpnia 2020 r. (sygn. akt I FSK 7/18), w którym czytamy:

NSA

Zwyczaj zamieszczania kondolencji czy składania wieńców na pogrzebach pracowników lub członków ich rodzin niewątpliwie poprawia wizerunek firmy, jednakże realizacja powszechnych zwyczajów związanych ze śmiercią nie przyczynia się do zwiększenia obrotu ze sprzedaży energii elektrycznej, do czego została powołana spółka. Stanowi jedynie o stosowaniu się do pewnych ustalonych norm obowiązujących w całym społeczeństwie, a nie odnoszących się do realizacji celów gospodarczych przez skarżącą, mającą co do zasady sprzedaż energii elektrycznej.

Reasumując, należy zgodzić się z organem, że wydatki związane z udziałem w uroczystościach pogrzebowych nie pozostają w związku z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą, mimo że wynikają z prowadzonej wewnętrznej polityki kadrowej oraz dobrego zwyczaju. Mają bezpośredni i jednoznaczny związek z czynnościami niepodlegającymi VAT, więc nie ma możliwości doszukiwania się ich pośredniego wpływu na prowadzoną działalność opodatkowaną. Taki związek jest zbyt mało konkretny w porównaniu do jednoznacznego powiązania tych wydatków z czynnościami niepodlegającymi opodatkowaniu.

Jednocześnie zakup wieńców pogrzebowych, umieszczenie nekrologów czy kondolencji w prasie oraz transport pracowników w związku z udziałem w uroczystościach pogrzebowych nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

Przykład 24

W sierpniu zmarł pracownik spółki. Spółka wynajęła autokar, aby dowieźć pracowników na pogrzeb. Koszt autokaru wyniósł 1000 zł plus 80 zł VAT. Oprócz tego zakupiono wieniec, a w prasie zamieszczono nekrolog. Koszty wyniosły 400 zł plus 38 zł VAT. Spółka nie odliczy od tych wydatków VAT i go nie naliczy.

3.6. Prezenty z okazji świąt lub jubileuszu

Przekazywanie pracownikom upominków z okazji świąt, jubileuszu czy innych ważnych wydarzeń jest popularną formą doceniania i motywowania zespołu. Z perspektywy VAT istotne jest jednak ustalenie, czy przy zakupie takich świadczeń pracodawcy przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego, a także czy sposób przekazania prezentu wpływa na rozliczenie VAT.

eprasa.pl 1dc89f76f3

Upominki rzeczowe

Firmy często przekazują swoim pracownikom upominki z różnych okazji, np. jubileuszu firmy czy świąt. Gdy są one finansowane ze środków zfśs, ich przekazanie nie podlega VAT i jednocześnie pracodawca nie odliczy podatku od ich nabycia.

Jeśli zakup jest finansowany ze środków obrotowych, podatnikowi również nie przysługuje prawo do odliczenia VAT. Zdaniem organów podatkowych przekazanie to odbywa się na cele osobiste (zob. interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 27 marca 2026 r., sygn. 0114-KDIP1-1.4012.29.2026.3.KOM). Uznają one, że osobiste cele i korzyści pracowników mają znaczenie pierwszorzędne w stosunku do korzyści pracodawcy (wzmocnienie związków z pracodawcą i zwiększenie efektywności pracy). Argumentem za przyjęciem tego stanowiska jest to, że przepisy prawa nie wymuszają na pracodawcy obowiązku wręczania pracownikom prezentów z okazji jubileuszu firmy. Obdarowanie pracowników nie jest niezbędne dla celów prowadzonej działalności gospodarczej, gdyż pracownicy są zobowiązani świadczyć pracę niezależnie od prezentów, jakie daje im z własnej woli pracodawca. Dlatego wręczenie pracownikom upominków będzie nosiło znamiona przekazania towarów na cele osobiste. Pracodawca nie odliczy VAT, ale również go nie naliczy.

W interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 31 stycznia 2017 r. (sygn. 3063-ILPP1-1.4512.187.2016.1.AK) czytamy:

MF *Zatem, w przypadku nabycia nagród rzeczowych przekazywanych pracownikom z okazji jubileuszu pracy, z uwagi na fakt, że zakupy te nie mają związku z wykonywaniem czynności opodatkowanych i fakt ten (jak wynika z treści wniosku) znany jest Gminie w chwili dokonywania zakupów – nie ma ona możliwości odliczenia podatku naliczonego związanego z nabyciem tych towarów.*

W firmach dokonuje się zakupów z różnych okazji, np. słodyczy, które są spożywane w miejscu pracy przez pracowników. Zdaniem organów podatkowych również od tych zakupów nie odliczymy VAT. Jednocześnie nie musimy naliczać podatku.

W interpretacji indywidualnej Dyrektora KIS z 26 czerwca 2017 r. (sygn. 0115-KDIT1-1.4012.150.2017.1.AJ) czytamy:

MF *(...) Wydatki te nie będą miały zatem związku z prowadzoną działalnością gospodarczą. Nie występuje więc nie budzący wątpliwości związek (nawet pośredni) podatku naliczonego z wykonywaniem czynności opodatkowanych. W rezultacie nie będzie przysługiwać odliczenie w takiej sytuacji, gdyż nie będą spełnione wymogi, o których mowa w ww. art. 86 ust. 1 ustawy o VAT, tj. nie wystąpi związek z wykonywaniem czynności opodatkowanych.*

Bony

Nie odliczymy VAT również wtedy, gdy zakupimy bony dla pracowników, a ich sprzedawca wystawi nam fakturę z naliczonym podatkiem. Także w tym przypadku pracownik przy użyciu tych bonów realizuje swoje cele osobiste.

eprasa.pl 1dc89f76f3

3.7. Zakup posiłków regeneracyjnych

Niektórzy pracodawcy są zobowiązani zapewnić pracownikom posiłki regeneracyjne. Obowiązek ten wynika z art. 232 Kodeksu pracy. Przepis ten stanowi, że pracodawca jest obowiązany zapewnić pracownikom zatrudnionym w warunkach szczególnie uciążliwych, nieodpłatnie, odpowiednie posiłki i napoje, jeżeli jest to niezbędne ze względów profilaktycznych. Rodzaje tych posiłków i napojów oraz wymagania, jakie powinny spełniać, a także przypadki i warunki ich wydawania określa rozporządzenie Rady Ministrów z 28 maja 1996 r. w sprawie profilaktycznych posiłków i napojów.

Oznacza to, że pracodawca, wydając takie posiłki zgodnie z zasadami określonymi w przywołanym rozporządzeniu, wypełnia obowiązki ustawowe. Bezsprzecznie istnieje związek posiłków z prowadzoną przez niego działalnością. Może zatem odliczyć VAT od ich zakupu, gdy nie będą to usługi gastronomiczne, ale np. cateringowe lub stołówkowe bądź gotowe produkty spożywcze. Jednocześnie przekazanie tych posiłków nie podlega VAT.

Podatnik odliczy również VAT od zakupu bonów żywnościowych, pod warunkiem że nie zostaną wymienione na usługi gastronomiczne. W interpretacji indywidualnej z 12 czerwca 2017 r. (sygn. 0112-KDIL4.4012.72.2017.2.JKU) Dyrektor KIS stwierdził:

MF *Podsumowując, Wnioskodawca może dokonać obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego z faktur dokumentujących nabycie posiłków profilaktycznych w formie bonów żywieniowych, ze względu na fakt, że ponie sione wydatki będą służyć Zainteresowanemu do wykonywania czynności opodatkowanych podatkiem od towarów i usług. Prawo to będzie przysługiwało pod warunkiem niezaistnienia przesłanek negatywnych z art. 88 ustawy.*

Zatem w przypadku zakupu przez pracodawcę bonów uprawniających do otrzymania przez jego pracowników posiłków profilaktycznych w restauracji, barze lub innej placówce gastronomicznej nie przysługuje mu prawo do odliczenia VAT od ich nabycia. Wynika to z tego, że w art. 88 ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT wprowadzono zakaz odliczania VAT naliczonego przy nabywaniu usług gastronomicznych. Wprawdzie zakaz ten odnosi się do nabywania usług gastronomicznych, ale należy uznać, że skoro nabywany przez pracodawcę bon uprawnia do zapłaty za taką usługę, to od jego zakupu nie przysługuje odliczenie VAT.

Przykład 25
Pracodawca prowadzący działalność opodatkowaną VAT nabył 25 czerwca 2026 r. 20 bonów uprawniających jego pracowników do otrzymania posiłków profilaktycznych w restauracji Y. pracodawcy nie przysługuje prawo do odliczenia VAT od nabytych bonów.

Należy zwrócić uwagę, że omawiany zakaz odliczania VAT nie znajduje zastosowania, gdy pracodawca kupi bony na posiłki profilaktyczne dla pracowników dostarczane

eprasa.pl 1dc89f76f3

przez firmy cateringowe. W tym przypadku prawo do odliczenia VAT przysługuje pracodawcy już w momencie zakupu bonów. W tym bowiem momencie po stronie sprzedawcy bonów powstał obowiązek podatkowy w VAT (art. 86 ust. 10 w zw. z art. 19a ust. 1a ustawy o VAT). Pracodawcy nie mogą zapominać o podstawowym warunku odliczenia VAT, czyli związku zakupionych bonów z działalnością opodatkowaną VAT. Jeżeli pracodawca nie odliczy VAT w deklaracji za okres, w którym zakupił bony, może to zrobić w deklaracji za jeden z dwóch kolejnych okresów rozliczeniowych.

Przykład 26

Pracodawca prowadzący działalność opodatkowaną VAT nabył 28 lipca 2026 r. bony uprawniające jego pracowników do otrzymania posiłków profilaktycznych w firmie cateringowej i otrzymał tego dnia fakturę, gdyż są to bony jednego przeznaczenia. Pracodawca składa miesięczne deklaracje VAT. Ma prawo odliczyć VAT od zakupu bonów w deklaracji JPK_V7 za lipca 2026 r. Jeżeli tego nie zrobi, może dokonać odliczenia VAT z tytułu zakupu bonów w jednym z trzech kolejnych okresów rozliczeniowych, tj. w deklaracji JPK_V7 za sierpień, wrzesień albo październik 2026 r.

3.8. Zakup odzieży dla pracowników

W przypadku zakupu odzieży i obuwia dla pracowników należy rozważyć dwie sytuacje: zakup odzieży i obuwia ochronnego, gdy taki obowiązek nakładają na pracodawcę przepisy Kodeksu pracy, oraz zakupy, do których pracodawca nie jest zobowiązany przepisami prawa.

Odzież ochronna

Z regulacji Kodeksu pracy wynika, że pracodawca jest obowiązany dostarczyć pracownikowi nieodpłatnie odzież i obuwie robocze, spełniające wymagania określone w Polskich Normach (art. 237[7] Kodeksu pracy):

1) jeżeli odzież własna pracownika może ulec zniszczeniu lub znacznemu zabrudzeniu,
2) ze względu na wymagania technologiczne, sanitarne lub bezpieczeństwa i higieny pracy.

Dlatego w przypadku gdy pracownicy są zatrudnieni do wykonywania czynności opodatkowanych, pracodawcy przysługuje prawo do odliczenia podatku od zakupu takiej odzieży. Jednocześnie, przekazując pracownikom te ubrania, nie ma on obowiązku naliczenia VAT.

Odzież służbowa z logo firmy

Pracodawcy dbający o dobry wizerunek firmy często zapewniają pracownikom jednakowe uniformy z logo firmy, nie będąc do tego zobowiązanym na podstawie przepisów Kodeksu pracy.

eprasa.pl 1dc89f76f3

W tym przypadku również przysługuje im prawo do odliczenia VAT, gdyż ubrania te nie są wykorzystywane do celów prywatnych. Potwierdzają to również organy podatkowe (zob. interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 5 stycznia 2024 r., sygn. 0114-KDIP1-1.4012.627.2023.3.KOM).

Odzież służbowa bez logo firmy

Inaczej wygląda sytuacja, gdy podatnik kupuje np. drogi garnitur, buty, zegarek, tłumacząc, że wykonywany przez niego zawód wymaga dobrej prezencji (np. adwokat). Tutaj powstaje wątpliwość, czy możemy mówić wyłącznie o związku z działalnością gospodarczą. Kupione towary mogą być bowiem wykorzystywane również do celów osobistych, gdyż nie są to ubrania oznaczane np. logo firmy. Dlatego od tych zakupów prawo do odliczenia nie przysługuje.

W interpretacji indywidualnej z 5 listopada 2014 r. (sygn. IPPP2/443-792/14-2/DG) Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie na pytanie podatnika będącego prezenterem telewizyjnym, czy może odliczyć VAT od zakupu odzieży, butów, kosmetyków oraz usług fryzjerskich i kosmetycznych, odpowiedział przecząco. Takie samo stanowisko zajął Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z 16 października 2023 r. (sygn. 0112-KDIL1-3.4012.391.2023.4.JŚ).

3.9. Telefony służbowe

Jeśli pracownik używa telefonu do celów służbowych, to z oczywistych względów nie otrzymuje żadnego świadczenia od pracodawcy. Pracodawca odlicza VAT na ogólnych zasadach. Jeżeli natomiast pracownik wykorzystuje telefon do celów prywatnych i pracodawca obciąża go kosztami rozmów, dochodzi do odsprzedaży usług telekomunikacyjnych. Odpłatne świadczenie usług (art. 8 ust. 1 ustawy o VAT) podlega opodatkowaniu VAT. W przypadku usług telekomunikacyjnych właściwą stawką VAT jest stawka podstawowa 23%. W wyniku tego w rozliczeniach VAT pracodawca jest traktowany, jakby sam świadczył usługi telekomunikacyjne.

Co do zasady odpłatne świadczenie usług dokumentowane jest fakturą VAT. Jednak w przypadku refakturowania usług telekomunikacyjnych na pracowników, czyli na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej, nie ma obowiązku wystawienia faktury, nawet gdy wystąpią z żądaniem jej wystawienia w terminie trzech miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym wykonano usługę (art. 106b ust. 3 ustawy o VAT). Wynika to z faktu, że usługi telekomunikacyjne są wymienione w art. 19 ust. 5 pkt 4 ustawy o VAT. Zatem obrót uzyskany w wyniku obciążenia pracowników za rozmowy prywatne można udokumentować w dowolny sposób, np. w postaci listy obciążanych pracowników, z której wynika kwota do zwrotu przez pracownika i kwota VAT należnego.

Świadczenia te są zwolnione z obowiązku ewidencjonowania na kasie rejestrującej. Gdy nie jest wystawiana faktura, obowiązek podatkowy powstaje w rozliczeniu za okres, kiedy upływa termin płatności. W większości przypadków koszty te

eprasa.pl 1dc89f76f3

są potrącane z wynagrodzenia pracownika. Dlatego okres rozliczeniowy, w którym zostanie potrącony koszt, będzie okresem rozliczeniowym, za który należy rozliczyć VAT.

Gdy pracownik nie jest obciążany kosztami rozmów prywatnych, dochodzi do nieodpłatnego świadczenia podlegającego opodatkowaniu VAT.

Jeśli pracodawca zamierza sprzedać swoim pracownikom telefony służbowe, również będzie zwolniony z obowiązku ewidencjonowania tej sprzedaży. Sprzedaż telefonów służbowych na rzecz swoich pracowników jest objęta zwolnieniem wynikającym z § 2 w powiązaniu z poz. 39 załącznika do rozporządzenia w sprawie zwolnień z kas rejestrujących. Bezwzględny obowiązek ewidencjonowania obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących na podstawie § 4 ust. 1 pkt 1 lit. b–n tego rozporządzenia (np. w związku ze sprzedażą telefonów) nie ma zastosowania do zwolnień wynikających z poz. 39 załącznika do przywołanego rozporządzenia.

3.10. Opieka medyczna

Pracodawcy, w celu zwiększenia motywacji pracowników i ich zaangażowania w pracę, dość często nabywają od podmiotu trzeciego, a następnie nieodpłatnie przekazują swoim pracownikom, pakiety medyczne uprawniające do korzystania z usług medycznych. W takim przypadku pracodawcy nabywają usługę, która jest zwolniona od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 18 lub pkt 19 ustawy o VAT. Przekazując pakiety medyczne swoim pracownikom, pracodawcy świadczą nieodpłatną usługę na cele osobiste pracowników, która podlega zwolnieniu z opodatkowania na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 19a ustawy o VAT. Według tych regulacji zwolnieniem objęte jest także świadczenie usług, o których mowa w art. 43 ust. 1 pkt 18 i 19 ustawy o VAT, jeżeli usługi te zostały nabyte przez podatnika we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej (czyli np. na rzecz pracownika) od podmiotów, o których mowa w art. 43 ust. 1 pkt 18 i 19 ustawy o VAT.

Inne zdanie na ten temat mają organy podatkowe. Uznają, że regulacje zawarte w art. 8 ust. 2 ustawy o VAT nie mają zastosowania do nieodpłatnie świadczonych usług, które są zwolnione od podatku. Organy podatkowe twierdzą, że te świadczenia są czynnościami niepodlegającymi opodatkowaniu. W rezultacie wartość nieodpłatnie świadczonych usług zwolnionych od podatku nie podlega wykazaniu w JPK_V7. Takie stanowisko zaprezentował m.in. Dyrektor KIS w interpretacjach indywidualnych z 22 kwietnia 2025 r. (sygn. 0113-KDIPT1-3.4012.164.2025.1.JM) oraz z 28 maja 2020 r. (sygn. 0113-KDIPT1-1.4012.210.2020.2.RG).

Gdy pracodawca pobiera częściową odpłatność, to jest to świadczenie odpłatne, a VAT, zdaniem organów, należy liczyć od wartości rynkowej tego świadczenia, a nie od pobranej kwoty.

eprasa.pl 1dc89f76f3

3.11. Samochody służbowe

Jeżeli pracownik podatnika, który od nabycia samochodu odliczył 100% VAT, skorzysta z samochodu do celów prywatnych, podatnik musi naliczyć VAT. Jeśli przy nabyciu samochodu podatnik:

- odliczył część VAT,
- nie odliczył podatku w ogóle,
- nie odliczył podatku w ogóle, ale odliczył 50% kwoty podatku naliczonego z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia części składowych do tych pojazdów

– to nieodpłatne wykorzystanie samochodu do celów prywatnych przez pracownika nie podlega VAT.

Jeżeli nieodpłatne wykorzystanie samochodu podlega VAT, wówczas podstawą opodatkowania jest koszt świadczenia tych usług poniesiony przez podatnika (art. 29a ust. 5 ustawy o VAT). Obecnie dla jego udokumentowania nie trzeba wystawiać żadnego dokumentu wewnętrznego. Ustalając koszt świadczenia, bierzemy pod uwagę tylko te wydatki, w stosunku do których przysługiwało nam prawo do odliczenia VAT (zob. wyroki Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z 26 września 1996 r. w sprawie C-230/94 oraz z 14 września 2006 r. w sprawie C-72/05). Natomiast zdaniem organów podatkowych należy wziąć pod uwagę stałe koszty, również te, od których nie odliczymy VAT, takie jak koszty ubezpieczenia.

Natomiast gdy nie ponosimy żadnych kosztów przy nieodpłatnym świadczeniu usług lub gdy kosztów tych nie da się określić, podstawa opodatkowania będzie miała wartość „zerową", co w konsekwencji spowoduje nieopodatkowanie tej czynności podatkiem od towarów i usług.

Dla ustalenia podstawy z tytułu nieodpłatnego świadczenia usług nie można przyjąć ceny rynkowej świadczenia usług tego typu, gdyż podstawą opodatkowania jest koszt świadczenia tych usług poniesiony przez podatnika.

Obciążając pracownika kosztami korzystania z samochodów służbowych, można korzystać ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania na kasie rejestrującej. Ze zwolnienia można korzystać nawet wtedy, gdy do tej pory ewidencjonowano obrót na kasie. Potwierdził to Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z 19 grudnia 2019 r. (sygn. 0114-KDIP1-3.4012.607.2019.1.JG).

3.12. Karnety sportowe

W praktyce odpłatne lub nieodpłatne przekazanie karnetów może być problematyczne w zakresie rozliczania VAT.

Z art. 8 ust. 2a ustawy o VAT wynika, że jeśli podatnik, działając we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, bierze udział w świadczeniu usług, przyjmuje się, że ten podatnik sam otrzymał i wyświadczył te usługi.

eprasa.pl 1dc89f76f3

Jeśli podatnik kupuje karnety sportowe a następnie je odsprzedaje, to mamy właśnie do czynienia z refakturowaniem usług.

W interpretacji indywidualnej Dyrektora KIS z 30 sierpnia 2024 r. (sygn. 0114-KDIP1-3.4012.321.2024.2.AMA) czytamy, że z treści art. 8 ust. 2a ustawy o VAT:

MF *(...) można wywieść, że przy odsprzedaży usług w rzeczywistości świadczona jest jedna usługa, jednak dla celów podatkowych należy przyjąć, iż była ona wyświadczona dwa razy (była przedmiotem dwóch odrębnych transakcji). Oznacza to, że podmiot świadczący (sprzedający) daną usługę nabytą we własnym imieniu, lecz na rzecz osoby trzeciej traktowany jest najpierw jako usługobiorca, a następnie jako usługodawca tej samej usługi. (...) A zatem, ten kto odsprzedaje usługę, jest uznawany za dokonującego sprzedaży w zakresie powstania obowiązku podatkowego i wystawiania faktur.*

Nabycie usług oraz ich późniejsza odsprzedaż są traktowane w VAT jako dwie odrębne transakcje. Mówi się, że mamy do czynienia z odsprzedażą lub refakturowaniem usług. W takim przypadku należy dokonać rozliczenia VAT na takich samych zasadach, jakby podatnik sam wykonał taką usługę, tzn. powstaje:

- prawo do odliczenia podatku naliczonego od zakupu,
- obowiązek rozliczenia VAT należnego od sprzedaży.

Prawo do odliczenia VAT od zakupu karnetów sportowych

Z art. 86 ust. 1 ustawy o VAT wynika, że prawo do odliczenia podatku naliczonego od zakupów przysługuje, pod warunkiem że towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, o ile nie występują przesłanki negatywne wynikające z art. 88 ustawy o VAT.

W interpretacji indywidualnej Dyrektora KIS z 25 maja 2021 r. (sygn. 0111-KDIB3-1.4012.112.2021.2.IK) czytamy, że:

MF *Skoro Wnioskodawca (pracodawca), czynny zarejestrowany podatnik podatku VAT, nabywa karty MultiSport w celu przekazania ich pracownikom za częściową nawet tylko odpłatnością, czyli w celu odsprzedaży, to ich zakup służy bezpośrednio realizacji czynności opodatkowanej. Wnioskodawcy przysługuje więc prawo do pełnego odliczenia VAT naliczonego wynikającego z faktur dokumentujących zakup tych kart, otrzymanych od podmiotu trzeciego.*

Przykład 27

Firma XYZ zakupiła karnety sportowe dla swoich pracowników, które w 75% zostały sfinansowane przez pracodawcę, natomiast 25% ich kosztów pokryli pracownicy. Mogli oni również dokonać zakupu karnetów dla członków rodzin, ale już za 100% ich ceny. W takim przypadku firma ma prawo do pełnego odliczenia podatku naliczonego

eprasa.pl 1dc89f76f3

od zakupu, ale również obowiązek rozliczenia podatku należnego. Rozliczenie VAT będzie neutralne podatkowo.

Podatnikowi przysługuje prawo do odliczenia VAT naliczonego od zakupu kart sportowych, nawet jeśli odpłatność przy sprzedaży karty jest tylko częściowa. Prawo do odliczenia VAT naliczonego powoduje obowiązek rozliczenia VAT należnego.

Odpłatne przekazanie karnetów sportowych a rozliczenie podatku VAT

W przypadku odpłatnego (nawet w części) przekazania karnetów sportowych najczęściej podatnik będzie miał prawo do odliczenia VAT naliczonego, ale i obowiązek rozliczenia podatku należnego.

W interpretacji indywidualnej Dyrektora KIS z 6 sierpnia 2025 r. (sygn. 0112-KDIL3.4012.362.2025.2.AK) czytamy:

MF *Na gruncie podatku od towarów i usług nie występują czynności częściowo odpłatne. Jeśli tylko czynność została wykonana za wynagrodzeniem, to jest ona odpłatna. Nie ma żadnego znaczenia czy wynagrodzenie to pokrywa koszty świadczenia tej czynności poniesione przez podatnika, ewentualnie kreuje dla podatnika zysk. Także czynności wykonane „po kosztach" ich świadczenia bądź poniżej tych kosztów, są czynnościami odpłatnymi, o ile tyko pobrano za nie wynagrodzenie.*

Z dalszej części przywołanej interpretacji wynika, że na potrzeby opodatkowania transakcji w VAT nie ma znaczenia, czy to będzie zwrot kosztów w całości czy tylko w części. Oznacza to, że obciążenie pracowników (współpracowników) określoną kwotą do zapłaty z tytułu przekazania kart sportowych dla nich, jak i dla członków rodzin czy osób towarzyszących, spowoduje, że będzie to czynność odpłatna w VAT.

W powołanej interpretacji wyjaśniono również, że bez znaczenia pozostaje fakt, iż karnety zostały przekazane pracownikom zatrudnionym na podstawie umowy o pracę, osobom zatrudnionym na podstawie umowy zlecenia i współpracownikom, a także członkom ich rodzin oraz osobom towarzyszącym.

Przykład 28
Spółka z o.o. zakupiła ze środków obrotowych firmy karnety sportowe, które w 50% były finansowane przez pracownika. Koszt zakupu karnetu wynosił 108 zł brutto, w tym VAT 8 zł. Pracownikowi potrącono z wynagrodzenia kwotę 54 zł (50 zł + 4 zł VAT). Z uwagi na częściową odpłatność ponoszoną przez pracownika przekazanie karnetu traktujemy jako usługę odpłatną.
Rozliczenie transakcji w VAT powinno wyglądać następująco:
a) prawo do odliczenia podatku naliczonego w kwocie 8 zł,
b) obowiązek rozliczenia podatku należnego w kwocie 8 zł.

eprasa.pl 1dc89f76f3

Przekazanie za wynagrodzeniem (pełnym lub częściowym) kart sportowych pracownikom/zleceniobiorcom/współpracownikom i członkom ich rodzin oznacza, że podatnik świadczy usługę odpłatną i występuje w roli podatnika, o którym mówi art. 15 ust. 1 ustawy o VAT.

Jest to czynność opodatkowana VAT, z prawem do pełnego odliczenia VAT naliczonego, o ile podatnik nie stosuje proporcji w rozliczaniu VAT.

Nieodpłatne przekazanie karnetów sportowych a rozliczenie VAT

W VAT dyskusyjny pozostaje temat całkowicie nieodpłatnego przekazania karnetów sportowych.

Z interpretacji indywidualnej Dyrektora KIS z 27 marca 2025 r. (sygn. 0114-KDIP4-3.4012.771.2024.2.APR) wynika, że spółka, przekazując benefity, realizuje interesy prywatne (osobiste) pracownika, które nie są związane z obowiązkami nałożonymi przepisami prawa. W ocenie spółki trudno uznać, że ma to związek z prowadzoną działalnością gospodarczą. Przepisy podatkowe przewidują natomiast, że prawo do odliczenia podatku naliczonego przysługuje, jeżeli nabycie służy czynnościom opodatkowanym w VAT i ma bezpośredni lub pośredni związek z prowadzoną działalnością gospodarczą.

Firma nabywa różnego rodzaju benefity dla pracowników w celu zacieśnienia relacji z pracownikiem i budowania dobrego samopoczucia pracownika. W kategorii oferowanych świadczeń znalazły się między innymi karnety sportowe. W ocenie spółki kluczową cechą benefitów jest zaspokajanie prywatnych potrzeb pracowników. Przekazanie karnetów pracownikom będzie w 100% nieodpłatne. Zakup jest finansowany ze środków obrotowych firmy.

Organ podatkowy uznał, że skoro benefity są przekazywane na zaspokojenie potrzeb prywatnych pracowników i nie ma to związku z prowadzoną działalnością gospodarczą, to firmie nie przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego.

Podobne wnioski płyną z wyroku NSA z 6 kwietnia 2023 r. (sygn. akt I FSK 239/20), w którym sąd podkreślił, że:

NSA *Przepis art. 8 ust. 2 pkt 2 u.p.t.u. nie ma zastosowania w sytuacji, gdy przedsiębiorca świadczy pracownikom nieodpłatne usługi nabyte, nie na cele własnej działalności gospodarczej, lecz wyłącznie dla celów prywatnych (konsumpcji) tych pracowników, gdyż w takim przypadku nie działa w charakterze podatnika, a tym samym nie przysługuje mu prawo do odliczenia VAT z tytułu nabytych usług.*

Z kolei z art. 8 ust. 2 pkt 2 ustawy o VAT wynika, że podatnik powinien opodatkować nieodpłatne świadczenie usług do celów innych niż działalność gospodarcza podatnika. Potwierdzeniem tego jest treść interpretacji indywidualnej Dyrektora KIS z 22 sierpnia 2024 r. (sygn. 0111-KDIB3-1.4012.273.2024.2.IK), w której czytamy:

eprasa.pl 1dc89f76f3

MF *(...) w oparciu o przepisy art. 5 ust. 1 pkt 1 w związku z art. 8 ust. 2 pkt 2 ustawy, że nieodpłatne umożliwienie pracownikom korzystania z kart MultiSport wypełnia przesłanki do uznania tych czynności za odpłatne świadczenie usług, podlegające opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.*

W przypadku nieodpłatnego przekazania karnetów podstawą opodatkowania jest koszt świadczenia usługi poniesiony przez podatnika (art. 29a ust. 5 ustawy o VAT). Przepis art. 8 ust. 2 pkt 2 ustawy o VAT nie zawiera zastrzeżenia, że usługa jest opodatkowana, pod warunkiem że podatnikowi przysługiwało wcześniej prawo do odliczenia VAT. W praktyce podatnicy mogą się więc spotkać z sytuacją, w której organy odmówią im prawa do odliczenia VAT od zakupu kart oraz nakażą naliczenie VAT od nieodpłatnego ich przekazania.

4. Ewidencja wydatków pracowniczych w księgach rachunkowych

Wydatki pracownicze ujmuje się w księgach rachunkowych w ciężar działalności operacyjnej. W zależności od polityki rachunkowości firmy stosuje się konta zespołu 4 (układ rodzajowy), zespołu 5 (układ funkcjonalny) lub oba układy równolegle z wykorzystaniem konta 490 „Rozliczenie kosztów".

Zazwyczaj do księgowania wydatków pracowniczych stosuje się konto 40-5 „Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia". Służy ono do ewidencji kosztów ponoszonych przez jednostkę w związku z zatrudnianiem pracowników, jak i osób fizycznych niebędących pracownikami. Generalnie na koncie tym ujmuje się koszty, których obowiązek poniesienia wynika wprost z przepisów prawa pracy oraz regulaminów wewnętrznych obowiązujących w jednostce.

Z użyciem tego konta można księgować m.in. takie wydatki pracownicze, jak:

- kształcenie (szkolenie) pracowników,
- karnety (np. Multisport, karty sportowe – finansowane ze środków obrotowych firmy),
- imprezy integracyjne (jeśli finansowane są ze środków obrotowych firmy),
- pakiety medyczne,
- obowiązkowe badania lekarskie,
- napoje wydawane pracownikom, jako świadczenia ponoszone na rzecz pracowników na podstawie przepisów BHP oraz Kodeksu pracy,
- zakup odzieży roboczej, ochronnej lub służbowej (z logo); jeśli wydatek dotyczy prania lub najmu odzieży – stosujemy konto 40-2 „Usługi obce",
- dopłaty do kwater prywatnych, do biletów pracowników dojeżdżających do pracy,
- zakup bonów wydawanych pracownikom z różnych okazji, opłaconych ze środków jednostki,
- dobrowolne zapomogi i upominki finansowane ze środków obrotowych jednostki.

eprasa.pl 1dc89f76f3

Ewidencja szczegółowa do konta 40-5 może być prowadzona z podziałem na wymienione tytuły świadczeń.

Wydatki takie mogą zostać ujęte w księgach rachunkowych jednostki w następujący sposób:

a) wartość brutto wydatku:

Wn konto 30 „Rozliczenie zakupu",

Ma konto 21 „Rozrachunki z dostawcami";

b) VAT naliczony, który podlega odliczeniu:

Wn konto 22-1 „VAT naliczony i jego rozliczenie",

Ma konto 30 „Rozliczenie zakupu",

c) zarachowanie kosztu:

Wn konto 40-5 „Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia",

Ma konto 30 „Rozliczenie zakupu".

Jeśli jednostka prowadzi również ewidencję w zespole 5, to równolegle stosujemy zapis:

Wn odpowiednie konto zespołu 5,

Ma konto 49 „Rozliczenie kosztów".
Z kolei wydatki na zakup artykułów spożywczych (tj. kawy, herbaty, wody, cukru itp.) dla pracowników lub na spotkania z kontrahentami mogą zostać ujęte np. na koncie 40-1 „Zużycie materiałów" lub/i na odpowiednim koncie zespołu 5.

Zamiennie, w przypadku wydatków na zakup artykułów spożywczych dotyczących wyłącznie pracowników, można zastosować np. konto 40-5 „Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia".

Operacje związane z zakupem wymienionych artykułów spożywczych mogą zostać zaewidencjonowane w księgach rachunkowych np. w następujący sposób:

1. Faktura dokumentująca zakup artykułów spożywczych:
   a) wartość netto faktury:

      Wn konto 30 „Rozliczenie zakupu",

   b) kwota VAT naliczonego (o ile VAT podlega odliczeniu):

      Wn konto 22-1 „VAT naliczony i jego rozliczenie",

   c) wartość brutto faktury:

      Ma konto 21 „Rozrachunki z dostawcami".

2. Zarachowanie artykułów spożywczych do kosztów:

   Wn konto 40-1 „Zużycie materiałów" lub konto 40-5 „Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia",

   Ma konto 30 „Rozliczenie zakupu"

eprasa.pl 1dc89f76f3

równolegle, jeśli jednostka stosuje konta zespołu 5:

Wn odpowiednie konto zespołu 5,

Ma konto 49 „Rozliczenie kosztów".

Przykład 29

W czerwcu 2026 r. spółka zakupiła karnety sportowe dla 30 pracowników. Wartość faktury brutto wyniosła 7560 zł, w tym wartość netto 7000 zł oraz VAT naliczony podlegający odliczeniu w kwocie 560 zł (stawka 8%). Zgodnie z regulaminem wynagradzania obowiązującym w spółce 70% wartości karnetów finansuje pracodawca ze środków obrotowych (4900 zł netto), a pozostałe 30% pokrywają pracownicy (2100 zł netto). Kwoty przypadające na pracowników potrącono z ich wynagrodzeń. Świadczenie ma formę niepieniężną. Pracownicy otrzymują karnety, a nie ekwiwalent pieniężny. Ponieważ prawo do świadczenia wynika z regulaminu wynagradzania, a pracownicy partycypują w kosztach zakupu, dofinansowanie pracodawcy w kwocie 4900 zł netto jest wyłączone z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne na podstawie § 2 ust. 1 pkt 26 rozporządzenia składkowego. Część przypadająca na pracowników (2100 zł) stanowi potrącenie z wynagrodzenia netto i nie generuje dodatkowych składek ZUS. VAT należny wykazano od całości przekazanych karnetów, tj. od wartości wynoszącej 7000 zł netto, co daje 560 zł VAT należnego. Część przypadająca na pracodawcę wynosi 392 zł (560 zł × 70%), a część przypadająca na pracowników to 168 zł (560 zł × 30%).

Ewidencja w księgach rachunkowych

1. Faktura dokumentująca zakup karnetów sportowych:
   Wn konto 30 „Rozliczenie zakupu" 7 000 zł
   Wn konto 22-1 „VAT naliczony i jego rozliczenie" 560 zł
   Ma konto 21 „Rozrachunki z dostawcami" 7 560 zł
2. PK – Rozliczenie zakupu karnetów sportowych:
   Wn konto 40-5 „Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia" (70%) 4 900 zł
   Wn konto 23-4 „Pozostałe rozrachunki z pracownikami" (30%) 2 100 zł
   Ma konto 30 „Rozliczenie zakupu" 7 000 zł
3. PK – VAT należny od przekazanych pracownikom karnetów:
   a) w części przypadającej na pracowników:
      Wn konto 23-4 „Pozostałe rozrachunki z pracownikami" 168 zł
      Ma konto 22-2 „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego" 168 zł
   b) w części przypadającej na pracodawcę:
      Wn konto 40-3 „Podatki i opłaty" 392 zł
      Ma konto 22-2 „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego" 392 zł

   Konto 40-3 „Podatki i opłaty" użyto w przykładzie do zaksięgowania VAT należnego w części przypadającej na pracodawcę, ponieważ VAT należny od nieodpłatnie przekazanej części karnetu stanowi dla pracodawcy koszt. Nie ma możliwości jego przerzucenia na inny podmiot, więc obciąża działalność

eprasa.pl 1dc89f76f3

pracodawcy. To podatek, który pracodawca musi odprowadzić do urzędu skarbowego z własnych środków, analogicznie jak inne podatki i opłaty obciążające działalność. Można argumentować, że bardziej naturalnym rozwiązaniem byłoby ujęcie tego VAT bezpośrednio na koncie 40-5 „Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia" razem z kosztem samego karnetu w części pracodawcy (skoro oba wydatki dotyczą tego samego świadczenia na rzecz pracownika). W praktyce spotyka się oba podejścia, a wybór zależy od przyjętej polityki rachunkowości jednostki.

4. WB – Zapłata zobowiązania wobec dostawcy karnetów:
   Wn konto 21 „Rozrachunki z dostawcami" 7 560 zł
   Ma konto 13-1 „Rachunek bieżący" 7 560 zł
5. LP – Potrącenie należności za karnety z wynagrodzeń pracowników (2 100 zł + 168 zł):
   Wn konto 23-1 „Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń" 2 268 zł
   Ma konto 23-4 „Pozostałe rozrachunki z pracownikami" 2 268 zł

21 – Rozrachunki z dostawcami

(4)	7 560,00	7 560,00	(1)

30 – Rozliczenie zakupu

(1)	7 000,00	7 000,00	(2)

22-1 – VAT naliczony i jego rozliczenie

(1)	560,00		

40-5 – Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia

(2)	4 900,00		

23-4 – Pozostałe rozrachunki z pracownikami

(2)	2 100,00	2 268,00	(5)
(3a)	168,00		

22-2 – Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego

		168,00	(3a)
		392,00	(3b)

23-1 – Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń

(5)	2 268,00		

40-3 – Podatki i opłaty

(3b)	392,00		

13-1 – Rachunek bieżący

(Sp)	xxx	7 560,00	(4)

Przykład 30

Spółka w czerwcu 2026 r. zakupiła 10 kompletów odzieży roboczej w cenie 250 zł za komplet. Wartość brutto faktury wynosi 3075 zł (w tym VAT 575 zł). W miesiącu zakupu wydano sześć kompletów odzieży, reszta pozostaje w magazynie. Trzem pracownikom wypłacono ekwiwalent za używanie własnej odzieży roboczej, ustalony na podstawie rynkowych cen tej odzieży, przy uwzględnieniu stopnia jej zużycia. Na liście płac naliczono ekwiwalent w wysokości 100 zł dla każdego pracownika.
Jednostka prowadzi ewidencję kosztów wyłącznie na kontach zespołu 4.

Ewidencja w księgach rachunkowych

1. Faktura zakupu odzieży roboczej
   Wn konto 30 „Rozliczenie zakupu" 2 500 zł
   Wn konto 22-1 „VAT naliczony i jego rozliczenie" 575 zł
   Ma konto 21 „Rozrachunki z dostawcami" 3 075 zł

eprasa.pl 1dc89f76f3

2. PZ – przyjęcie zakupionej odzieży roboczej do magazynu
   Wn konto 31 „Materiały” 2 500 zł
   Ma konto 30 „Rozliczenie zakupu” 2 500 zł
3. WZ – wydanie pracownikom z magazynu 6 kompletów odzieży
   Wn konto 40-5 „Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia” 1 500 zł
   Ma konto 31 „Materiały” 1 500 zł
4. Lista płac – wartość należnego pracownikom ekwiwalentu
   Wn konto 40-5 „Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia” 300 zł
   Ma konto 23-1 „Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń”
   lub 23-4 „Pozostałe rozrachunki z pracownikami” 300 zł
5. WB – wypłata ekwiwalentu pracownikom
   Wn konto 23-1 „Rozrachunki z pracownikami z tytułu wynagrodzeń”
   lub 23-4 „Pozostałe rozrachunki z pracownikami” 300 zł
   Ma konto 13-1 „Rachunek bieżący” 300 zł

21 – Rozrachunki z dostawcami krajowymi

	3 075,00	(1)

22-1 – VAT naliczony i jego rozliczenie

(1)	575,00		

30 – Rozliczenie zakupu

(1)	2 500,00	2 500,00	(2)

31 – Materiały

(2)	2 500,00	1 500,00	(3)

40-5 – Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia

(3)	1 500,00		
(4)	300,00		

23-1 – Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń

(5)	300,00	300,00	(4)

13-1 – Rachunek bieżący

(Sp)	xxx	300,00	(5)

Z kolei wydatki finansowane ze środków zfśs nie obciążają kosztów działalności operacyjnej jednostki. Ich wartość odnosi się na zmniejszenie zakładowego funduszu świadczeń socjalnych, ujmując ją po stronie Wn konta 85-0 „Zakładowy fundusz świadczeń socjalnych”. Część przypadająca na pracownika księgowana jest na koncie 23-4 „Pozostałe rozrachunki z pracownikami”, skąd w momencie potrącenia z wynagrodzenia przeksięgowuje się ją na konto 23-0 „Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń”.

Przykład 31
W czerwcu 2026 r. jednostka zakupiła karnety sportowe dla pracowników za kwotę 12 960 zł brutto. Zakup karnetów sfinansowano częściowo ze środków zfśs, z zachowaniem kryterium socjalnego. Zapłata nastąpiła z rachunku bieżącego jednostki. Łączne dofinansowanie z zfśs wyniosło 9720 zł, zaś udział własny pracowników 3240 zł. Należne od pracowników kwoty potrącono z wynagrodzeń. Żaden pracownik nie przekroczył w 2026 r. limitu świadczeń wynoszącego 1000 zł. Ponieważ zakup sfinansowano ze środków zfśs, VAT naliczony z faktury nie podlega odliczeniu, a przekazanie karnetów pracownikom nie rodzi obowiązku naliczenia VAT należnego.

eprasa.pl 1dc89f76f3

Ewidencja w księgach rachunkowych

1. Faktura dokumentująca zakup karnetów sportowych:
   Wn konto 30 „Rozliczenie zakupu” 12 960 zł
   Ma konto 21 „Rozrachunki z dostawcami” 12 960 zł
2. WB – Zapłata za zakupione karnety z rachunku bieżącego jednostki:
   Wn konto 21 „Rozrachunki z dostawcami” 12 960 zł
   Ma konto 13-1 „Rachunek bieżący” 12 960 zł
3. WB – Refundacja środków w części sfinansowanej z zfśs:
   Wn konto 13-1 „Rachunek bieżący” 9 720 zł
   Ma konto 13-5 „Rachunek bankowy wyodrębnionych środków zfśs” 9 720 zł
4. PK – Rozliczenie zakupu (wydanie karnetów na podstawie imiennych list pracowników):
   a) w części sfinansowanej z zfśs:
      Wn konto 85-0 „Zakładowy fundusz świadczeń socjalnych” 9 720 zł
      Ma konto 30 „Rozliczenie zakupu” 9 720 zł
   b) w części sfinansowanej przez pracowników:
      Wn konto 23-4 „Pozostałe rozrachunki z pracownikami” 3 240 zł
      Ma konto 30 „Rozliczenie zakupu” 3 240 zł
5. LP – Potrącenie należności za karnety z wynagrodzeń pracowników:
   Wn konto 23-1 „Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń” 3 240 zł
   Ma konto 23-4 „Pozostałe rozrachunki z pracownikami” 3 240 zł

21 – Rozrachunki z dostawcami

(2)	12 960,00	12 960,00	(1)

30 – Rozliczenie zakupu

(1)	12 960,00	9 720,00	(4a)
		3 240,00	(4b)

13-1 – Rachunek bieżący

(Sp)	xxx	12 960,00	(2)
(3)	9 720,00		

13-5 – Rachunek bankowy wyodrębnionych środków zfśs

(Sp)	xxx	9 720,00	(3)

23-4 – Pozostałe rozrachunki z pracownikami

(4b)	3 240,00	3 240,00	(5)

85 – Zakładowy fundusz świadczeń socjalnych

(4a)	9 720,00	xxx	(Sp)

23-1 – Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń

(5)	3 240,00		

PODSTAWA PRAWNA

- art. 6 ust. 1, art. 20 ust. 1 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości (j.t. Dz.U. z 2026 r. poz. 522; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 644)
- art. 15 ust. 1 i ust. 4d-4e, art. 16 ust. 1 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (j.t. Dz.U. z 2026 r. poz. 554; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 1123)
- art. $94^{[13]}$, art. $103^{[1]}$–$103^{[6]}$, art. 207 § 1–2, art. $237^{[6]}$ ustawy z 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 277; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 1046)
- art. 9 ust. 1, art. 10 ust. 1 pkt 2, art. 11 ust. 1, ust. 2–2b, art. 12 ust. 1 i 2a, art. 13 pkt 8 i 9, art. 14 ust. 2 pkt 8 i ust. 3 pkt 3a, art. 21, art. 22 ust. 1, art. 23 ustawy z 26 lipca 1991 r.

eprasa.pl 1dc89f76f3

o podatku dochodowym od osób fizycznych (j.t. Dz.U. z 2026 r. poz. 592; Dz.U. z 2026 r. poz. 1123)
- § 2 pkt 2, § 3–4 rozporządzenia 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 (j.t. Dz.U. z 2023 r. poz. 2190)
- § 2 pkt 1–4, pkt 6, pkt 9–13, pkt 15, pkt 19, pkt 22, pkt 26, pkt 27a i pkt 29, § 3, § 5 ust. 2 pkt 2 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 316)
- art. 8 ust. 2 pkt 2 i ust. 2a, art. 86 ust. 1, art. 88 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 775; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 846)
- pkt 12 objaśnień do pkpir stanowiących załącznik do rozporządzenia Ministra Finansów i Gospodarki z 6 września 2025 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (Dz.U. z 2025 r. poz. 1299)
- art. 4 pkt 9, art. 18 ust. 1–3, art. 20 ust. 1 ustawy z 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (j.t. Dz.U. z 2026 r. poz. 199; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 734)
- art. 81 ust. 1 ustawy z 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 1461; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 1007)

W opracowaniu wykorzystano materiały opublikowane w wydawnictwach INFOR PL S.A.

eprasa.pl 1dc89f76f3

INFOR
Zał. R. Pieńkowski w 1987 r.

KOMPLEKSOWO O ZMIANACH W PRAWIE PRACY I ZUS 2026

Komplet poradników o tematyce prawnopracowniczej, niezbędnych w pracy specjalistów z zakresu kadr i płac oraz pracowników działów HR. W publikacjach z serii „Niezbędnik kadrowo-płacowy" omówiono zmiany w prawie pracy obowiązujące w 2026 r., m.in. w zakresie naliczania stażu pracy i jawności wynagrodzeń. Wyjaśniono wszystkie nowe rozwiązania i uprawnienia, jakie przyznano Inspekcji Pracy od 8 lipca 2026 r. Przedstawiono również prawa i obowiązki pracodawcy w trakcie kontroli PIP.

Szczegóły na sklep.infor.pl

Biuro Obsługi Klienta: 22 761 30 30, 801 626 666 bok@infor.pl

eprasa.pl 1dc89f76f3

INFORLEX
KOMPLEKSOWA BAZA WIEDZY

Szybko i wiarygodnie

Teraz INFORLEX z **Asystentem AI**✨
dla księgowych, kadrowych, biur rachunkowych i JST

Nowość

INFORLEX Asystent AI✨ gwarantuje:

- Szybkie, precyzyjne i praktyczne odpowiedzi
- Odpowiedzi oparte na wiarygodnych źródłach INFORLEX
- Wygodę korzystania bez skomplikowanych promptów

Umów bezpłatną prezentację

eprasa.pl 1dc89f76f3