

PODRÓŻE SŁUŻBOWE

**W RAPORCIE ZNAJDZIESZ ODPOWIEDZI
M.IN. NA NASTĘPUJĄCE PYTANIA:**

- Jak rozliczać podróże służbowe?
- Jakie dokumenty należy przedstawić w celu rozliczenia podróży służbowej?
- Czy wydatki na wyżywienie pracowników w podróży służbowej przekraczające wartość diet stanowią koszty podatkowe?
- Kiedy pracownik ma prawo do zwrotu kosztów biletu powrotnego z podróży służbowej?

Spis treści:

1. Podróże służbowe krajowe i zagraniczne – zasady rozliczeń obowiązujące od 1 marca 2013 r.	3
2. Podróże służbowe – praktyka podatkowa po zmianach przepisów	31
I. Podróże służbowe – zwolnienie podatkowe, przychody	31
I.1. Zwolnienie z opodatkowania należności za czas podróży służbowej	31
I.2. Traktowanie podatkowe nadwyżki kosztów wyżywienia	33
I.3. Rozliczenie podatkowe części wyżywienia zapewnionej pracownikowi podczas podróży służbowej	34
I.4. Wyżywienie w delegacji nie jest przychodem	36
I.5. Ubezpieczenia podrózne a przychód pracowników	38
II. Podróże służbowe w kosztach podatkowych	40
II.1. Wartość diet osoby prowadzącej działalność gospodarczą a koszty uzyskania przychodów	40
II.2. Moment zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wydatków z tytułu delegacji pracowniczych	42
II.3. Sposób ustalania różnic kursowych powstałych w związku z zagranicznymi podróżami służbowymi pracowników	44
II.4. Ustalenie podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne w związku z podróżami służbowymi i delegowaniem za granicę	47
3. Dowody dotyczące rozliczania kosztów podróży służbowych	53
I. Rozliczenie kosztów podróży służbowej	53
4. Kontrola merytoryczna rachunku kosztów podróży służbowej	69
5. Oświadczenie pracownika o okolicznościach mających wpływ na wysokość świadczeń z tytułu podróży służbowej	72
6. Czy dietę obniża posiłek spożyty przez pracownika przed podróżą służbową	83
7. Czy wydatki na wyżywienie pracowników w podróży służbowej przekraczające wartość diet stanowią koszty podatkowe?	86
8. Kiedy pracownik ma prawo do zwrotu kosztów biletu powrotnego z podróży służbowej?	90
9. Jak rozliczyć opłaty za autostrady według nowych przepisów o podróżach służbowych?	93
10. Podróże służbowe w pytaniach i odpowiedziach	98

1. Podróże służbowe krajowe i zagraniczne – zasady rozliczeń obowiązujące od 1 marca 2013 r.

Od 1 marca 2013 r. weszły w życie nowe przepisy związane z podróżami służbowymi. Od tego dnia wzrosły niezmiennie od wielu lat stawki diet za podróże służbowe krajowe i zagraniczne. Zmiany objęły także m.in. rozliczanie kosztów noclegu (w podróżach krajowych wprowadzono limit udokumentowanych kosztów noclegu w wysokości nie większej niż 20-krotność stawki diety za jedną dobę hotelową w przypadku podróży krajowych), rozliczanie diet zagranicznych (wprowadzono możliwość ustalenia przez pracodawcę dwóch lub więcej państw docelowych).

Z dniem 1 marca 2013 r. weszło w życie nowe rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Społecznej z 29 stycznia 2013 r. w sprawie należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej – Dz.U. z 2013 r., poz. 167 (dalej: rozporządzenie ws. podróży służbowych). Reguluje ono w sposób kompleksowy zasady rozliczania krajowych oraz zagranicznych podróży służbowych. Do 28 lutego br. kwestię tę regulowały dwa odrębne rozporządzenia wykonawcze: rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Społecznej z 19 grudnia 2002 r. w sprawie wysokości oraz warunków ustalania należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu:

- podróży służbowej na obszarze kraju – Dz.U. Nr 236, poz. 1990 ze zm.,
- podróży służbowej poza granicami kraju – Dz.U. Nr 236, poz. 1991 ze zm.

Od 1 marca 2013 r. zasady rozliczania krajowych oraz zagranicznych podróży służbowych reguluje jedno rozporządzenie.

Treść rozporządzenia została opublikowana w dodatku do Mk nr 5/2013 „Kodeks pracy i podróże służbowe” oraz jest dostępna na www.mk.infor.pl.

Zmiany w podróżach służbowych od 1 marca 2013 r.:

1. Diety krajowe. Wyższa kwota diety przysługująca pracownikowi za czas podróży służbowej na terenie kraju (tj. 30 zł zamiast dotychczasowych 23 zł).
2. Noclegi. Wyższa kwota ryczałtu za nocleg przysługującego pracownikowi za czas podróży służbowej na terenie kraju (tj. 45 zł; uprzednio 34,50 zł).
3. Dojazdy. Wyższa kwota ryczałtu na pokrycie kosztów dojazdów środkami komunikacji miejscowej przysługującego pracownikowi za czas podróży służbowej na terenie kraju (tj. 6 zł; uprzednio 4,60 zł).
4. Diety i ryczałty zagraniczne. Wyższe kwoty diet i związanych z nimi ryczałtów przysługujące pracownikowi za czas podróży służbowej za granicą.
5. Wyżywienie. Pomniejszanie kwoty diety krajowej o koszt zapewnionego bezpłatnego wyżywienia.
6. Państwa docelowe. Możliwość ustalenia przez pracodawcę w ramach podróży służbowej dwóch lub więcej państw docelowych.
7. Środek transportu. Konieczność określenia przez pracodawcę rodzaju i klasy środka transportu właściwego do odbycia podróży służbowej pracownika.
8. Dokumentacja. Doprecyzowanie zakresu dokumentowania kosztów podróży – pracownik powinien w tym celu dołączyć w szczególności rachunki, faktury oraz bilety potwierdzające poszczególne wydatki.
9. Inne wydatki. Wyszczególnienie, co należy zaliczać do innych niezbędnych wydatków związanych z podróżą służbową (tj. m.in. opłata za bagaż, przejazd drogami płatnymi i autostradami, postój w strefie płatnego parkowania oraz miejsca parkingowe).
10. Motocykl i motorower. Wprowadzenie możliwości odbycia podróży zagranicznej także motocyklem lub motorowerem niebędącym własnością pracodawcy.
11. Limit kosztów noclegu. Wprowadzenie limitu zwrotu kosztów noclegu przysługującego pracownikowi za czas podróży służbowej na terenie kraju do wysokości 20-krotności stawki diety (tj. obecnie 600 zł).

12. Dojazd w jedną stronę. Możliwość obniżenia wysokości ryczałtu na pokrycie kosztów dojazdu do i z dworca (kolejowego, autobusowego, portu lotniczego lub morskiego) do wysokości 50% diety, jeśli pracownik ponosi te koszty tylko w jedną stronę.

13. Koszty leczenia. Wyłączenie ze zwracanych pracownikowi kosztów leczenia za granicą świadczeń gwarantowanych, udzielonych zgodnie z przepisami o koordynacji systemów zabezpieczenia społecznego w Unii Europejskiej.

I. Podróże służbowe krajowe i zagraniczne – zmiany w zasadach rozliczania obowiązujące od 1 marca 2013 r.

Większe kwoty diet i ryczałtów w podróżach krajowych

Od 1 marca br. została zwiększona kwota diety przysługująca pracownikowi za czas podróży służbowej na terenie kraju (§ 7 rozporządzenia). Obecnie wynosi ona 30 zł za dobę podróży (dotychczas było to 23 zł). Podwyższenie diety spowodowało wzrost innych należności za czas podróży służbowej ustalanych na podstawie stawki diety. W podróży krajowej oznacza to wzrost ryczałtów za nocleg oraz na pokrycie kosztów dojazdu środkami komunikacji miejscowej. Od 1 marca 2013 r.:

- ryczałt za nocleg wynosi 45 zł (150% diety) – poprzednio wynosił 34,50 zł,
- ryczałt na pokrycie kosztów dojazdów środkami komunikacji miejscowej wynosi 6 zł (20% diety) – poprzednio wynosił 4,60 zł.

Ze względu na to, że poprzednia stawka diety krajowej w wysokości 23 zł obowiązywała od 1 stycznia 2007 r., jej podwyższenie jest najbardziej oczekiwaną zmianą przepisów. Powoduje urealnienie zwrotu kosztów za czas podróży służbowej, ale jednocześnie sprawia, że stają się one droższe. Z uwagi na powszechność stosowania regulacji określających wysokość zwrotu należności za czas podróży służbowej, podwyższeniem stawki diety, a w konsekwencji ryczałtów za nocleg oraz za dojazdy, zainteresowani są zarówno pracodawcy wypłacający świadczenia delegacyjne (zwolnione od PIT i ZUS do wysokości limitów), jak i sami pracownicy.

Należy zwrócić jeszcze uwagę na rozliczenie podróży służbowej, która została rozpoczęta w lutym br., a zakończona w marcu br. Zmiana stawki diety powoduje konieczność dwuetapowego rozliczenia czasu trwania takiej podróży krajowej, tj. za

okres do 28 lutego br. według stawki 23 zł (I etap) oraz za okres od 1 marca br. według stawki 30 zł (II etap).

PRZYKŁAD

Pracownik przebywał w podróży służbowej na terytorium kraju od 27 lutego 2013 r. (godz. 12.00) do 2 marca 2013 r. (godz. 14.00). Podróż służbowa trwała łącznie 3 doby i 2 godziny, z czego na luty br. przypadała 1 doba i 12 godzin, natomiast na marzec br. – 1 doba i 14 godzin.

Należność z tytułu diet za luty br. wyniosła 34,50 zł, co wynika z rachunku: 23 zł + (23 zł : 24 godziny x 12 godzin). Należność z tytułu diet za marzec br. wyniosła 47,50 zł, co wynika z rachunku: 30 zł + (30 zł : 24 godziny x 14 godzin).

W sumie za podróż służbową pracownik powinien otrzymać diety w wysokości 82 zł (34,50 zł + 47,50 zł).

Rozliczenie niepełnego dnia podróży służbowej poprzez podzielenie stawki diety obowiązującej odpowiednio w lutym (23 zł) i marcu (30 zł) przez 24 godziny i pomnożenie przez liczbę niepełnych godzin doby pozwala na zachowanie limitu diety obowiązującej odpowiednio przed i od 1 marca br.

Większe kwoty diet i ryczałtów w podróżach zagranicznych

Podwyższeniu uległy kwoty diet zagranicznych oraz kwoty limitów za nocleg w podróży zagranicznej – niezmieniane od 1 stycznia 2006 r. (załącznik do rozporządzenia). Ich obecna wysokość wynika z załącznika do rozporządzenia ws. podróży służbowych. Podobnie jak w przypadku diet krajowych, ich wartość została urealniona. W nowym załączniku poszerzono także listę krajów, dla których została określona wartość diety wraz z kwotą limitu na nocleg, o takie państwa jak Katar, Oman oraz Palestyńska Władza Narodowa. W przypadku państw, które nie zostały wymienione w załączniku, wartość diety wynosi obecnie 41 euro, zaś kwota limitu na nocleg – 140 euro (wcześniej wartości te stanowiły odpowiednio 42 USD i 120 USD). W przypadku niektórych państw zmieniono także walutę diety oraz limitu na nocleg, czego przykładem są Chiny, Izrael, Ukraina, Rosja (było: USD, jest: euro) czy Turcja (było: euro, jest: USD).

Podwyższenie diet spowodowało wzrost innych należności za czas zagranicznych podróży służbowych, a mianowicie:

- ryczałtu na pokrycie kosztów dojazdu z i do dworca kolejowego, autobusowego, portu lotniczego lub morskiego; wynosi on 100% zagranicznej diety (lub w przypadku gdy pracownik ponosi koszty dojazdu wyłącznie w jedną stronę – 50% tej diety),
- ryczałtu na pokrycie kosztów dojazdów środkami komunikacji miejscowej; wynosi on 10% diety.

Informacje na temat diet i ryczałtów wraz z pełną tabelą diet i ryczałtów w podróży zagranicznych publikujemy w comiesięcznym dodatku „WSKAŹNIKI i stawki”.

Pomniejszanie diety krajowej

Według przepisów § 7 i § 14 rozporządzenia ws. podróży służbowych, obowiązujących od 1 marca 2013 r., kwota diety krajowej oraz zagranicznej jest pomniejszana o koszt zapewnionego bezpłatnego wyżywienia. Do 28 lutego br. przepisy wykonawcze nie nakładały obowiązku częściowego pomniejszania diety krajowej, w przypadku gdy pracownik wyżywienie to miał zapewnione częściowo, np. w formie śniadania. Dieta krajowa nie przysługiwała tylko, gdy zostało pracownikom zapewnione bezpłatne całodzienne wyżywienie. Obowiązek pomniejszania diety w przypadku zapewnienia częściowego wyżywienia dotyczył jednak diety zagranicznej.

Z powodu wskazanych różnic w pomniejszaniu diety krajowej i zagranicznej o koszt zapewnionego wyżywienia, od 1 marca br. przyjęto jednolitą zasadę równego traktowania diety krajowej i zagranicznej. Obecnie kwotę diety zmniejsza się o koszt zapewnionego bezpłatnego wyżywienia zarówno w podróży krajowej, jak i zagranicznej. Kwoty tego pomniejszenia nie są jednakowe. W przypadku zapewnienia całodziennego bezpłatnego wyżywienia pracownik traci w podróży krajowej 100% diety, zaś w podróży zagranicznej, tak jak dotychczas, 75% diety (od marca br. nie zmienił się też procentowy udział posiłku w pomniejszeniu diety zagranicznej). Różnica ta wynika z faktu, że dieta krajowa służy pokryciu zwiększonych kosztów wyżywienia w podróży krajowej (pracodawca nie ma obowiązku rekompensowania pracownikowi całodziennego kosztu wyżywienia). Natomiast dieta zagraniczna jest przeznaczona na pokrycie pełnych kosztów

wyżywienia. Procentowe udziały danego posiłku, o który należy pomniejszyć od 1 marca 2013 r. dietę krajową i zagraniczną, przedstawia tabela.

Wyszczególnienie	Procentowy udział posiłku w zmniejszeniu diety krajowej	Procentowy udział posiłku w zmniejszeniu diety zagranicznej
Śniadanie	25%	15%
Obiad	50%	30%
Kolacja	25%	30%

Nowością w rozliczaniu diet krajowych oraz zagranicznych jest ich pomniejszenie także wówczas, gdy pracownik skorzysta z usługi hotelarskiej, w ramach której zapewniono wyżywienie. Z tego powodu przedsiębiorca, rozliczając pracownika, który powrócił z podróży krajowej lub zagranicznej, musi dysponować informacją, czy w cenę pobytu za hotel został wliczony posiłek w postaci śniadania, obiadu lub kolacji. Brak tej informacji może narazić go na zawyżenie kwoty diety wypłaconej pracownikowi za podróż służbową, czego konsekwencją może być powstanie obowiązku opodatkowania i oskładkowania tej nadwyżki na zasadach przewidzianych dla składnika wynagrodzenia ze stosunku pracy.

PRZYKŁAD

Pracownik odbył w marcu podróż służbową na terenie kraju, w której przybywał 3 doby i 9 godzin. Należność z tytułu diet wyniosła 120 zł (4 doby x 30 zł).

Pracodawca zapewnił temu pracownikowi bezpłatne zakwaterowanie w hotelu. Cena za hotel obejmowała także śniadanie. Pracownik spędził w hotelu 3 doby, podczas których miał zapewnione śniadania. Dieta za dobę, w której pracownik korzystał z bezpłatnego śniadania, uległa pomniejszeniu o kwotę 7,50 zł (30 zł x 25%). Pracownik otrzymał należność z tytułu diet w krajowej podróży służbowej w kwocie 97,50 zł (120 zł – 3 x 7,50 zł).

Jeśli pracodawca wypłaciłby pełne diety w kwocie 120 zł, tj. bez pomniejszania o procentowy udział śniadania zapewnionego pracownikowi bezpłatnie podczas 3 dób hotelowych, to wówczas kwota 22,50 zł (3 x 7,50 zł) stanowiłaby świadczenie delegacyjne wypłacone ponad limit, od którego należy ustalić zaliczkę na podatek dochodowy (PIT) oraz składki ZUS.

Określenie państwa docelowego podróży

Na podstawie przepisów obowiązujących do końca lutego br. pracodawca mógł wyznaczyć tylko jedno państwo docelowe. Trudności związane z jego wyznaczeniem powodowały wątpliwości związane z ustaleniem wysokości przysługującej pracownikowi należności za czas zagranicznej podróży służbowej. Od 1 marca br. w przypadku podróży zagranicznej odbywanej do dwóch lub więcej państw pracodawca może ustalić więcej niż jedno państwo docelowe (§ 13 ust. 2 rozporządzenia).

PRZYKŁAD

Pracownik odbył podróż służbową do Berlina i Paryża. W obu miastach wykonał odrębne zadania służbowe zlecone przez pracodawcę. W celu ustalenia diet zagranicznych jako państwa docelowe zagranicznej podróży służbowej pracodawca może wskazać jednocześnie Niemcy i Francję. Podróż służbowa na terenie Niemiec trwała 14 godzin, za którą pracownik otrzyma dietę obowiązującą na terytorium Niemiec w pełnej wysokości, tj. 49 euro. Natomiast podróż służbowa na terenie Francji trwała 10 godzin, wobec czego pracownik otrzyma połowę diety w wysokości obowiązującej na terenie Francji, tj. 25 euro (50 euro x 50%). W sumie za czas zagranicznej podróży służbowej należność z tytułu diet wyniesie 74 euro.

Dla porównania, jeśli pracodawca jako państwo docelowe wskazałby Francję (ostatni cel podróży zagranicznej), to należność za czas podróży zagranicznej trwającej łącznie 24 godziny wyniosłaby 50 euro.

Ustalenie więcej niż jednego państwa docelowego w podróży zagranicznej pracownika jest prawem pracodawcy. Oznacza to, że ma on całkowitą swobodę w tym zakresie, tzn. może wskazać albo kilka państw docelowych, albo tylko jedno, nawet gdy pracownik odbywa podróż do kilku krajów.

Należy przy tym zauważyć, że od 1 marca br. dieta nadal przysługuje w wysokości obowiązującej dla docelowego państwa podróży zagranicznej (lub kilku państw docelowych wskazanych przez pracodawcę). Ta zasada nie zmieniła się. Nie ma zatem znaczenia, że pracownik zatrzymał się w innym kraju np. na odpoczynek.

PRZYKŁAD

Pracownik został wysłany w podróż służbową z Warszawy do Francji. Podróż samochodem służbowym rozpoczął 12 marca o godzinie 5.30. Przekroczył granicę polsko-niemiecką o godzinie 12.00. Przed wieczorem zatrzymał się na nocleg w Niemczech, po czym rano wyruszył w dalszą podróż do Francji, gdzie przebywał 2 dni. 15 marca pracownik udał się w drogę powrotną do Polski. Wieczorem tego samego dnia zatrzymał się na nocleg w Niemczech. Rano wyruszył w dalszą podróż. Granicę niemiecko-polską przekroczył 16 marca o godzinie 16.00, natomiast do Warszawy dojechał o godzinie 23.20.

Zagraniczna podróż służbowa, rozliczana według diety zagranicznej obowiązującej we Francji, trwała łącznie 4 doby i 4 godziny. Pracownik otrzymał z tego tytułu diety w wysokości 216,67 euro (4 i 1/3 x 50 euro). Natomiast podróż służbowa na terenie kraju trwała łącznie 13 godzin i 50 minut, za którą pracownik nie otrzymał jednak diety krajowej, ponieważ każdy z tych dwóch odcinków krajowych trwał krócej niż 8 godzin.

Obowiązek szczegółowego określenia środka transportu

Dotychczas pracodawca określał jedynie środek transportu właściwy do odbycia podróży służbowej pracownika (pojazd służbowy, pojazd niebędący własnością pracodawcy lub publiczny środek transportu). Od 1 marca br., poza wskazaniem środka transportu, pracodawca określa również jego rodzaj i klasę (§ 3 ust. 1 rozporządzenia).

PRZYKŁAD

Pracodawca zlecił Adamowi Wiśniewskiemu wykonanie zadania służbowego w ramach podróży służbowej z Warszawy do Krakowa. Pracodawca wskazał, że przejazd w obie strony nastąpi pociągiem PKP Intercity w wagonie II klasy.

Jest to zmiana o charakterze uściślającym. Poprzez wskazanie rodzaju i klasy środka transportu pracodawca wyznacza poziom kosztów możliwych do poniesienia przez pracownika w podróży służbowej. O ile w przypadku publicznych środków transportu, jak pociągi czy autobusy, podanie rodzaju i klasy środka transportu nie powinno nastręczać trudności, o tyle sprawa komplikuje się, jeśli pracownik udaje się w podróż służbową prywatnym samochodem osobowym. W takiej sytuacji wyjedzie