

# Ubiór dla pracownika w interpretacjach i orzeczeniach

*Attire for the employee  
in the interpretations and rulings*

Karolina Czerwińska, Agnieszka Kwiatkowska, Wyższa Szkoła Handlowa im. B. Markowskiego w Kielcach,  
Zamiejscowy Wydział Nauk Ekonomicznych w Tarnobrzegu

STRESZCZENIE

Każda praca wymaga stosowania określonego stroju. Niekiedy używanie określonego stroju jest wymagane prawem, innym razem obowiązek ubrania się w dany sposób wynika z regulacji wewnętrznych lub z ogólnie przyjętego zwyczaju. W każdym przypadku podstawowym zagadnieniem jest podatkowo-ubezpieczeniowe rozliczenie takiego świadczenia. Artykuł ten stanowi prezentację sprzecznych linii orzeczniczych, dotyczących podatkowego aspektu zapewnienia pracownikom odpowiedniego ubioru.

**Słowa kluczowe:** odzież robocza, odzież ochronna, strój roboczy, strój służbowy.

Every job requires a particular outfit. Sometimes the use of a specific attire is required by the law. Another time the duty to dress up in a concrete way, results from internal regulations or the generally accepted custom. In any case, the basic issue is the tax-insurance settlement of the benefit. This article presents the contradictory line of jurisprudence regarding the tax aspect of providing employees with appropriate clothing.

**Keywords:** clothing, protective clothing, work clothes, business costume.

ABSTRACT

## Wstęp

Pracownik powinien ubierać się odpowiednio do wykonywanej pracy. Odpowiedni ubiór to tak naprawdę ubiór przyjęty w danym środowisku, stosowny do wykonywania danego zawodu – sędzia w podkoszulku i krótkich spodenkach raczej nie budziłby zaufania i szacunku, z kolei garnitur u barmana pracującego w barze na plaży też nie byłby właściwy. Dodatkowo, w niektórych przypadkach wymagany jest ubiór specjalistyczny (np. toga, kitel, odzież robocza itp.).

Ze względu na warunki pracy, pracodawcy często zapewniają swoim pracownikom określone ubiory. Robią to w celu wypełnienia ciążących na nich obowiązków w zakresie BHP. Pracodawca, zgodnie z przepisami, jest zobowiązany dostarczyć pracownikowi nieodpłatnie środki ochrony indywidualnej, zabezpieczające przed działaniem niebezpiecznych oraz szkodliwych dla zdrowia czynników występujących w środowisku pracy i informować go o sposobach posługiwania się tymi środkami (Ustawa z dnia 26 czerwca 1974 roku Kodeks pracy, Dz.U. z 2014 r. poz. 1502 ze zm., artykuł 237<sup>6</sup>). Środki te, tj. odzież i obuwie robocze, pracownik otrzymuje nieodpłatnie. Zarówno odzież, jak i obuwie robocze muszą spełniać wymagania określone w Polskich Normach (Ustawa z dnia 26 czerwca 1974 roku Kodeks pracy, Dz.U. z 2014 r. poz. 1502 ze zm., artykuł 237<sup>7</sup> § 1 punkty 1 i 2):

- w przypadku, gdy odzież pracownika może ulec zniszczeniu bądź znacznemu zabrudzeniu;
- ze względu na wymagania technologiczne, sanitarne bądź bezpieczeństwa i higieny pracy.

Innym z powodów, dla których pracodawca zapewnia strój służbowy pracownikowi jest zamiar wprowadzenia odpowiednich standardów obsługi klienta lub z innych powodów np. w celach reklamowych.

Jeżeli obowiązek zapewnienia ubrania wynika z obowiązujących przepisów, sprawa jest prosta – przepisów tych musi przestrzegać i pracodawca, i pracownik. Jeżeli natomiast pracodawca wprowadza obowiązek noszenia określonego stroju bez wyraźnej podstawy prawnej, rodzi się pytanie, jak daleko posuniętą swobodę posiada w tym zakresie. Przyjmuje się, że obowiązek noszenia określonego stroju może być nałożony przez pracodawcę, jeżeli ma to wpływ na interesy firmy np. kreowanie wizerunku firmy. Niespełnienie tego warunku powoduje, że pracodawca nie może skutecznie (w znaczeniu prawnym) domagać się od pracownika określonego stylu ubierania. Zgodnie bowiem z przepisami Kodeksu pracy pracownik jest zobowiązany wykonywać pracę sumiennie i starannie oraz stosować się do poleceń przełożonych, które dotyczą pracy, jeżeli nie są one sprzeczne z przepisami prawa lub umową o pracę (Ustawa z dnia 26 czerwca 1974 roku Kodeks pracy, Dz.U. z 2014 r. poz. 1502 ze zm., artykuł 100 § 1).

W sytuacji zatem, gdy pracownik nie ma kontaktu z klientem, żądanie pracodawcy, aby jego podwładny przychodził w określonym stroju, może zostać uznane za bezpodstawne, jeżeli nie wynika z obowiązujących przepisów.

### Koszty uzyskania przychodów

Odzież dla pracownika nie jest za darmo – pracodawca musiał zapłacić za jej zakup lub wytworzenie albo ponieść koszt produkcji, jeżeli jest on producentem takiej odzieży. Rodzi się pytanie czy koszty poniesione przez pracodawcę stanowią dla niego koszty uzyskania przychodów.

Zgodnie z przepisami Ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, kosztami uzyskania przychodów są wszelkie koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów (Ustawa z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz.U. z 2012 r. poz. 361 ze zm., artykuł 22 ustęp 1 oraz Ustawa z dnia 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz.U. z 2011 r. nr 74, poz. 397 ze zm., artykuł 15 ustęp 1). Wyjątek stanowią koszty wymienione w katalogu wyłączeń zawartym w wyżej wymienionych ustawach tj. artykuł 23 Ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych lub artykuł 16 Ustawy o podatku od osób prawnych. Powoduje to, że aby uznać dany koszt za koszt uzyskania przychodów, należy powiązać go z przychodami i wykazać brak wyłączenia.

W przypadku świadczeń na rzecz pracowników powiązanie z przychodami jest dość oczywiste, gdyż pracodawca zatrudniając pracowników ma na celu rozbudowę swojego przedsiębiorstwa, a przechodząc na grunt podatkowy należy pamiętać, że pracownicy generują przychody pracodawcy. Powoduje to, że z reguły wystarczy wykazać brak wyłączenia, a dane świadczenie stanowić będzie koszt uzyskania przychodów (<http://www.podatki.abc.com.pl> 2016).

W przypadku strojów pracowniczych brak jest wyraźnego wyłączenia, wobec czego nie powinno być problemu zaliczeniem wydatków do kosztów uzyskania. Inaczej będzie w odniesieniu do ubrań, które pracodawca będzie kupował dla siebie – w tym przypadku, co do zasady, będzie to wydatek osobisty. Zagadnienie to zostało szeroko przedstawione w wyrokach sądu.

W wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Opolu sędziowie zauważyli, że zakup odzieży, czy też środków higieny osobistej i kosmetyków, stanowi wydatek związany z ogólnie pojmowanym funkcjonowaniem danej jednostki w życiu społecznym. Niezależnie zatem od zagadnienia prowadzenia działalności gospodarczej, każda osoba

musi nabywać i posiadać bieliznę i ubrania, które zużywają się przez sam fakt funkcjonowania osoby w życiu społecznym. Dlatego też zakup tych rzeczy stanowi spełnienie zwykłych, normalnych potrzeb danej osoby fizycznej, niezależnie od tego czy prowadzi ona działalność gospodarczą. Wydatek danej osoby fizycznej na zakup odpowiedniej odzieży osobistej nie może być uznany za koszt uzyskania przychodu z działalności gospodarczej, gdyż jego poniesienie uwarunkowane jest głównie innymi względami, aniżeli uzyskiwaniem przychodu z tej działalności. Nie ma przy tym znaczenia fakt, że w wykonywanym przez skarżącą zawodzie brokera ubezpieczeniowego dbałość o wygląd zewnętrzny jest bardzo ważna, jednakże nie można tu mówić o sytuacji znacząco odbiegającej od ogólnie przyjętych norm społecznych. Ponieważ wykazane przez skarżącą wydatki z tego zakresu nie dotyczyły ubioru, który z uwagi na specyficzne cechy mógłby być uznany za specjalistyczny strój służbowy, zasadnie nie uznano ich za koszty podatkowe prowadzonej działalności gospodarczej (Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Opolu z dnia 14 listopada 2007 roku, sygn. I SA/Op 144/07).

Wydatki na zakup odzieży mogą stanowić koszty uzyskania przychodu wówczas, jeżeli podatnik wykaze, że odzież ta utraciła charakter odzieży osobistej, np. z uwagi na opatrzenie jej dla grupy pracowników cechami charakterystycznymi dla firmy: barwą, krojem, logo, itp. Podobnie wypowiedział się w wyroku Naczelny Sąd Administracyjny Oddział Zamiejscowy we Wrocławiu: „trafnie przyjął organ odwoławczy, że wydatki poniesione na zakup koszul, spodni i kurtek nie mogą być w ustalonym stanie faktycznym sprawy uznane za wydatki poniesione w celu uzyskania przychodu. Wydatki te poniesione zostały na zakup rzeczy o charakterze osobistym, a skarżąca nie wykazała szczególnego związku tychże zakupów z osiąganymi przez nią przychodami. (...) Nie ulega wątpliwości, że odpowiedni wygląd może mieć wpływ na wzajemny stosunek kontrahentów. Nie przesądza to jednak, że wydatek na zakup ubrania jest wydatkiem związanym z prowadzeniem działalności gospodarczej. Obowiązujące bowiem zasady życia społecznego wymagają, aby osoby prowadzące swoje interesy w ramach działalności gospodarczej posiadały schludny wygląd, podobnie zresztą jak osoby zatrudnione w innych zawodach, np. lekarze, nauczyciele, urzędnicy, itp. Uzyskiwanie przychodów w ramach działalności gospodarczej nie jest zatem uzależnione od rodzaju noszonej odzieży, gdyż schludny wygląd niezbędny jest dla wykonywania wielu zawodów poza sferą działalności gospodarczej. Prowadzi to do wniosku, że wydatek danej osoby fizycznej na zakup odpowiedniej odzieży osobistej nie może być uznany za koszt uzyskania przychodu z działalności gospodarczej, gdyż jego poniesienie uwarunkowane jest głównie innymi względami, aniżeli uzyskiwanie przychodu z tej

działalności. Wydatki na zakup odzieży mogą stanowić koszty uzyskania przychodu w ramach wydatków na reprezentację, jeżeli podatnik wykaże, że odzież ta utraciła charakter odzieży osobistej np. z uwagi na opatrzenie jej dla grupy pracowników cechami charakterystycznymi dla firmy (barwa, krój, logo itp.)” (Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego Oddział Zamiejscowy we Wrocławiu z dnia 9 lutego 1999 roku, sygn. I SA/Wr 714/97).

Na wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego Oddziału Zamiejscowego w Gdańsku sąd uznał, że zakup odzieży i obuwia jako środka służącego do wykonywania działalności gospodarczej, z punktu widzenia zaliczalności do kosztów, należy ocenić na tych samych zasadach zarówno w przypadku zakupu dla pracowników podmiotu gospodarczego, jak i dla osoby prowadzącej działalność (właściciela podmiotu). Według Naczelnego Sądu Administracyjnego nie ma problemu, jeżeli używanie danej odzieży wymuszają przepisy. W pozostałych przypadkach o potrzebie używania stosownej odzieży ze względu na reprezentację i reklamę decyduje pracodawca, lecz z punktu widzenia przepisów o podatku dochodowym decyzja pracodawcy podlega ocenie czy wydatki na odzież reprezentacyjną poniesione zostały w celu uzyskania przychodów. „W przypadku jednolitej odzieży pracowników bezpośrednio obsługujących klientów rzecz tę na korzyść podatnika można przesądzić bez trudu. Wówczas bowiem z zasady taka odzież, choć nie ma cech ochronnej lub narzuconej przepisami sanitarnymi, wyposażona jest w charakterystyczne cechy firmy (barwy, krój, logo). Traci więc ona charakter odzieży osobistej. Najbardziej skomplikowany w ocenie sądu jest przypadek, kiedy funkcje reprezentacyjne ma pełnić indywidualna odzież. Uwarunkowane to musi być charakterem działalności gospodarczej i funkcją, jaką w tej działalności pełni osoba wyposażona w odzież, której koszt nabycia ma stanowić koszt uzyskania przychodów. Gdy przypomni się przytoczoną na wstępie rozważań zasadę wykonywania pracy we własnej odzieży, to odstępstwo od tej zasady należy traktować jako wyjątek, a ciężar wykazania wyjątkowości spada na podatnika” (Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego Oddziału Zamiejscowego w Gdańsku z dnia 20 czerwca 2001 roku, sygn. I SA/Gd 985/99).

Na zaliczenie do kosztów nie zezwolił także Naczelny Sąd Administracyjny Oddział Zamiejscowy w Szczecinie, który określił, że: „zakupiony ubiór (koszule, ubranie, półbuty) są to rzeczy osobiste, których z istoty rzeczy nie zalicza się do kosztów podatkowych niezależnie od tego czy i w jakim stopniu niszczą się w toku prowadzonej działalności. Jedynie wydatek na odzież typowo ochronną (roboczą), noszoną tylko podczas wykonywania pracy na budowach, mógłby uzasadniać zaliczenie do kosztów podatkowych. Rzeczy osobiste nie należą do kosztów podatkowych. (...) Niszczony się odzież

podczas pracy oraz konieczność noszenia odzieży ochronnej nie jest wystarczającą przesłanką do uznania, że zakupione ubranie i obuwie stanowi odzież ochronną. Za taką można bowiem uznać specjalną odzież roboczą (kombinezony, dreluchy, fartuchy, obuwie robocze, itp.) noszoną tylko w związku z wykonywaną pracą. Przydział i rodzaj odzieży ochronnej reguluje uchwała Rady Ministrów w sprawie zasad przydzielania pracownikom ochrony indywidualnej oraz dostarczania odzieży roboczej (MP z 1990 r. nr 14, poz. 109 ze zm.). Bogusław S. nie jest pracownikiem, lecz właścicielem prowadzonych firm, nie jest więc uprawniony do otrzymania takiej odzieży. Przede wszystkim jednak zakwestionowana odzież nie miała charakteru ochronnego ani roboczego, lecz były to rzeczy osobiste, przeznaczone na użytek codzienny, wobec czego wydatek poniesiony na ich nabycie nie ma związku z uzyskaniem przychodu w rozumieniu artykułu 22 ustęp 1 Ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych” (Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego Oddział Zamiejscowy w Szczecinie z dnia 24 stycznia 2001 roku, SA/Sz 1875/99).

Z kolei Naczelny Sąd Administracyjny Oddział Zamiejscowy w Gdańsku w wyroku uznał, że jeżeli z przepisów stosowanych przez podatnika wynika obowiązek używania przez niektóre grupy pracowników odzieży o charakterze reprezentacyjnym, charakterystycznej bądź wyróżniającej działalność podatnika, wydatki na zakup takiej odzieży są kosztem uzyskania przychodów, ale tylko w ramach limitu (0,25% przychodu) na koszty reprezentacji i reklamy. Było to w czasach, gdy reprezentacja była limitowana do tej wysokości. Przekładając treść wyroku na obecny stan prawny należałoby uznać, że wartość takich ubiorów nie może być zaliczona do kosztów (obecnie koszty reprezentacji wyłączone są z kosztów uzyskania przychodów). W wyroku tym czytamy, iż „zakupione przez Spółkę obuwie (czółenka, obuwie turystyczne, pantofle) oraz odzież (kurtka, garnitur, bluza, kożuch damski, kurtka skórzana) nie kwalifikują się do odzieży roboczej lub ochronnej, nie stanowią umundurowania ani ubioru służbowego, nie można jej również uznać jako odzieży reprezentacyjnej, a zatem stwierdza Izba, skoro w świetle cytowanych wyżej przepisów Kodeksu pracy i obowiązujących do niego przepisów wykonawczych, do poniesienia wydatków na zakup wyżej wymienionego obuwia i odzieży nie obligował pracodawcy żaden z obowiązujących przepisów prawnych, wobec powyższego wydatki te nie stanowią kosztów uzyskania przychodów Spółki. (...) Kosztem uzyskania przychodów są także wydatki na zakup ubioru, jeżeli obowiązek jego używania wynika z przepisów w zakresie bezpieczeństwa i higieny pracy. Nie są natomiast kosztem uzyskania przychodów wydatki na zakup innej odzieży, której używanie nie jest konieczne” (Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego

Oddział Zamiejscowy w Gdańsku z dnia 15 września 1999 roku, sygn. I SA/Gd 1712/97).

Zaliczenie do kosztów eleganckiej odzieży i obuwia uznał także w wyroku za niedopuszczalne Naczelny Sąd Administracyjny Oddział Zamiejscowy w Gdańsku: „należy stwierdzić brak podstaw do uznania, że zakup eleganckiej odzieży i obuwia – artykułów nazywanych przez skarżącego jako odpowiadających wizerunkowi przedsiębiorcy – stanowi koszt uzyskania przychodu. Prowadzenie działalności gospodarczej nie uzasadnia możliwości zmniejszenia świadczeń publicznoprawnych przez wskazanie jako kosztów uzyskania przychodów wydatków osobistych. Skarżący nie wykazał, aby zakupiona odzież stanowiła odpowiednik odzieży pracowniczej, opatrzonej znakiem firmowym, wykorzystywanej wyłącznie w związku z kontaktami z klientami firmy. Podatnicy nie wyjaśnili okoliczności i sposobu oferowania klientom słodyczy, szampana i kwiatów, organy podatkowe dokonały oceny zebranego materiału dowodowego nie naruszając zasad postępowania” (Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego Oddział Zamiejscowy w Gdańsku z dnia 1 lipca 1998 roku, sygn. I SA/Gd 1683/96).

Niekiedy sądy wydają wyroki, w których narzucają styl ubierania pracowników. Przykładem jest wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego Oddział Zamiejscowy w Poznaniu: „pogląd podatnika, że skoro kupił pracownikom odzież ochronną, to powinien kupić także pralkę automatyczną do jej prania, jest typową demagogią, gdyż pralka automatyczna jest sprzętem gospodarstwa domowego, a skarżący prowadził działalność gospodarczą polegającą na cięciu i heblowaniu drewna oraz sprzedaży hurtowej materiałów budowlanych, mógł więc jedynie serwować pracownikom płaszcze lub fartuchy chroniące przed kurzem” (Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego Oddział Zamiejscowy w Poznaniu z dnia 27 stycznia 1998 roku, sygn. I SA/Po 560/97).

W wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego Oddział Zamiejscowy w Poznaniu Sąd stwierdził, że „za koszty reprezentacji i reklamy nie można uznać zakupu odzieży, zegarka, itp. przez osobę prowadzącą sprzedaż ziół, jako że są to wydatki typowo osobiste, które trudno zaliczyć do działalności gospodarczej” (Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego Oddział Zamiejscowy w Poznaniu z dnia 4 czerwca 1997 roku, sygn. I SA/Po 1835/96).

Zaliczaniu do kosztów wydatków na odzież osobistą sprzeciwił się także Naczelny Sąd Administracyjny Oddział Zamiejscowy w Łodzi w wyroku z dnia 5 marca 1997 roku, SA/Łd 3269/95, nawet jeśli podatnik prowadzi interesy z kontrahentami zagranicznymi oraz Naczelny Sąd Administracyjny Oddział Zamiejscowy we Wrocławiu w wyroku z dnia 29 listopada 1994 roku, SA/Wr 1242/94, dotyczącym

osoby prowadzącej sklep spożywczy (<http://orzeczenia.ms.gov.pl/> 2016).

Zgodnie zaś z wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego Oddział Zamiejscowy we Wrocławiu „w niektórych sytuacjach wydatki poniesione na zakup ubioru reprezentacyjnego – garnituru – mogą być uznane za koszty uzyskania przychodu. Chodzi tu w szczególności o sytuacje, gdy podatnik prowadzi działalność gospodarczą, której charakter wymaga estetycznego i schludnego wyglądu. Zatem każdy zakup o charakterze reprezentacyjnym musi być rozpatrywany indywidualnie. Zważywszy na profil działalności spółki należy uznać, że podstawowym strojem roboczym jest ubranie robocze lub fartuch. Wydatek poniesiony na zakup garnituru, niewątpliwie potrzebny, nie sposób uznać za koszty działalności gospodarczej. Jest to bowiem wydatek typowo osobisty, który winien podatnik pokryć z czystego dochodu po jego uprzednim opodatkowaniu” (Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego Oddział Zamiejscowy we Wrocławiu z dnia 4 maja 1998 roku, sygn. I SA/Wr 1106/97).

W sprawie zaliczania wydatków na odzież do kosztów uzyskania przychodów wypowiadały się także organy skarbowe. Wystarczy wspomnieć pismo Izby Skarbowej w Warszawie, w którym czytamy: „wydatki na nabycie odzieży dla siebie oraz pracowników salonu nie stanowią reprezentacji, powinny być uznane za wydatki o charakterze reklamowym, a w konsekwencji – mogą zostać zaliczone przez podatnika do kosztów uzyskania przychodów jako wydatek związany z zachowaniem lub zabezpieczeniem źródła przychodów” (Interpretacja Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 26 października 2007 roku, 1401/PP-II/4110-1/07/ZO). Okazuje się zatem, że organy podatkowe bywają czasem bardziej przychylnie podatnikom niż sądy. Wcześniej jednak Naczelnik Urzędu Skarbowego Warszawa Targówek uznał, że odzież to reprezentacja. We wspomnianej interpretacji Izby Skarbowej czytamy, że niewątpliwie jednolity ubiór Pana Pawła W., jak i jego pracowników, oznaczony marką ROKU w prowadzonym przez niego salonie sprzedaży ROKU powoduje lepszy odbiór firmy przez osoby – klientów salonu ROKU. Wyróżnia on pracowników salonu spośród innych osób i jednocześnie jest bezpośrednio kojarzony z konkretną firmą – ROKU, której odzież jest sprzedawana w salonie. Nie sposób więc im odmówić charakteru reklamowego. Ma to też szczególne znaczenie, jeżeli uwzględnić specyfikę działalności Podatnika – sprzedaż ubiorów marki ROKU, która przynosi Podatnikowi określone przychody (Interpretacja Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 26 października 2007 roku, 1401/PP-II/4110-1/07/ZO). Wbrew stanowisku organu i Instancji, zdaniem Dyrektora Izby Skarbowej, czynności podejmowane przez Pana Pawła W. w żadnym razie nie mieszczą się w pojęciu „reprezentacja” (<http://orzeczenia.ms.gov.pl/> 2016).

ms.gov.pl/ 2016). Warto zwrócić również uwagę, że wskazanie kosztów reprezentacji znajdujemy w wystąpieniach Ministerstwa Finansów. Jak wynika z nieobowiązującej już instrukcji Ministra Finansów, kosztami reprezentacji są w szczególności (Instrukcja Ministra Finansów z 1 lutego 1989 roku w sprawie zmian w typowych planach kont, Dz. Urz. MF nr 1/KI, poz. 2 ze zm.):

- wszelkie koszty związane z przyjmowaniem i utrzymaniem delegacji lub kontrahentów zagranicznych, jak też koszty uczestnictwa gospodarzy w przyjęciach i imprezach organizowanych na rzecz tych delegacji lub kontrahentów;
- koszty poczęstunków gości podmiotu gospodarczego, uczestników konferencji, przyjęć i posiedzeń, w tym również władz statutowych podmiotów gospodarczych, koszty poczęstunków z okazji świąt branżowych, państwowych, wręczania nagród i odznaczeń;
- koszty imprez artystycznych organizowanych z okazji uroczystości, zakupy kwiatów dla dekoracji pomieszczeń i dla wręczania ich określonym osobom;
- wartość upominków i nagród rzeczowych służących reprezentacji oraz reklamie, jak też produktów użytych na degustacje.

Przy braku legalnej definicji pojęcia „reprezentacja” można przyjąć, że wymienione wyżej wydatki, uznawane za koszty reprezentacji, aktualnie pozostają i obecnie.

Z powyższego wynika, że najprostszym sposobem uniknięcia kłopotów z zaliczaniem odzieży do kosztów jest zindywidualizowanie jej poprzez opatrzenie logiem pracodawcy. Jednakże nawet wtedy mamy problem z uznaniem czy jest to reklama (koszt uzyskania przychodu), czy też reprezentacja (nie koszt uzyskania przychodu). Organy podatkowe coraz częściej przychylają się do stanowiska, że jednak to reklama. Nie należy jednak przesadzać z jakością i ceną – ekskluzywna odzież może być uznana za reprezentację.

Należy nadmienić, że w przypadku odzieży pracodawcy trudno nie zgodzić się z poglądem, że do kosztów można zaliczać jedynie odzież specjalistyczną (kombinezon, kitel, itp.), czy też wymaganą przepisami. W przypadku pracowników jest jeszcze jedna możliwość – można uznać, że jest to po prostu świadczenie na rzecz pracownika – forma gratyfikacji rzeczowej. Idąc tym tropem, pracodawca mógłby zaliczyć do kosztów także zwykłą odzież (bez oznaczeń) kupioną pracownikom. Argumentem przemawiającym za tym poglądem jest chociażby fakt, że w przypadku innych świadczeń rzeczowych organy podatkowe nie wymagają, żeby opatrywać przekazane przedmioty logo firmy.

W ramach działalności gospodarczej można używać różnych środków transportu, w tym motocykli. Tym samym wydatek na zakup motocykla może być zaliczony do kosztów uzyskania przychodów (zazwyczaj poprzez odpisy amortyzacyjne), kosztem będą także wydatki związane z użytkowaniem motocykla (paliwo, części, ubezpieczenie, itp.). W przypadku odzieży motocyklowej zdania są jednak podzielone. Organy podatkowe stoją często na stanowisku, że wydatki na taką odzież są wydatkami osobistymi, niezwiązanymi z działalnością gospodarczą. Tak stwierdził np. Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie (Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 22 kwietnia 2010 roku, IPPB1/415-251/10-3/EC oraz Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 10 lipca 2009 roku, IPPB1/415-454/09-2/AG). Organy podatkowe z trudem akceptują jedynie możliwość zaliczenia do kosztów odzieży motocyklowej zawierającej oznaczenia przedsiębiorcy (logo, barwa, krój, itp.), a więc w sytuacji, gdy odzież będzie zawierała elementy reklamowe (<https://interpretacje-podatkowe.org> 2016).

Inne stanowisko widzimy w orzecznictwie np. w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie. Sąd stanął na stanowisku, że skoro motocykl jest wykorzystywany w ramach działalności gospodarczej, to specjalistyczna odzież motocyklowa, której noszenie podyktowane jest przede wszystkim względami bezpieczeństwa, również powinno stanowić koszt uzyskania przychodów. Sąd zauważył także, że skoro mamy do czynienia z odzieżą ochronną, to zapewnienie jej pracownikom użytkującym w ramach stosunku pracy motocykle, stanowi zapewnienie środków ochrony indywidualnej. Pracodawca ma obowiązek dostarczenia pracownikowi środków ochrony indywidualnej także wówczas, gdy żaden szczególny przepis nie przewiduje wyposażenia pracownika w takie środki, ale również w sytuacjach, w których doświadczenie życiowe wskazuje na potrzebę korzystania z takich środków (Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 20 kwietnia 2011 roku, sygn. I SA/Sz 60/11).

## Przychody pracownika

Otrzymane od pracodawcy rzeczy stanowią dla pracownika przychód ze stosunku pracy (Ustawa z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz.U. z 2012 r. poz. 361 ze zm., artykuł 11 ustęp 1 oraz artykuł 12 ustęp 1). Od przychodu są jednak zwolnione świadczenia BHP (Ustawa z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz.U. z 2012 r. poz. 361 ze zm., artykuł 21 ustęp 1 punkty 11-11b) oraz wartość ubioru



służbowego (umundurowania), jeżeli jego używanie należy do obowiązków pracownika lub ekwiwalentu pieniężnego za ten ubiór (Ustawa z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz.U. z 2012 r. poz. 361 ze zm., artykuł 21 ustęp 1 punkt 10).

W przypadku odzieży ochronnej sprawa jest zatem prosta – jej wartość jest zwolniona od podatku, ale musi to być odzież spełniająca określone normy i być przyznawana w sytuacjach, gdy odzież pracownika może ulec zniszczeniu lub znacznemu zabrudzeniu albo ze względu na wymagania technologiczne, sanitarne lub bezpieczeństwa i higieny pracy. Należy jednak pamiętać o zachowaniu umiaru. Zgodnie z orzecznictwem nadmierne kwoty ekwiwalentów za pranie i reperację odzieży stanowią po prostu wynagrodzenie za pracę i jako takie nie podlegają zwolnieniu (<https://interpretacje-podatkowe.org> 2016).

Inaczej jest z umundurowaniem. Aby skorzystać ze zwolnienia, spełnione muszą być dwa warunki. Po pierwsze pracownicy muszą mieć obowiązek noszenia określonej odzieży (wystarczy zapis w regulaminie pracy), a po drugie – musi to być strój służbowy (mundur).

Zgodnie z definicją słownikową, umundurowanie to „przepisowy uniform wojska, górników, policji, itp.” (<http://sjp.pwn.pl> 2016), mundur zaś to „przepisowy, ustalony przez władzę ubiór wyróżniający członków określonej organizacji społecznej, formacji wojskowej lub grupy zawodowej” (<http://sjp.pwn.pl> 2016). Mówiąc inaczej – umundurowanie to strój zindywidualizowany, określony odpowiednimi normami (np. regulaminem pracy lub zarządzeniem pracodawcy). W praktyce wystarczy opatrzyć odzież logo firmy czy jej nazwą, aby je uznać za umundurowanie.

Wymóg nadania ubiorowi cech indywidualnych dla uznania go za mundur budzi jednak wątpliwości, a w niektórych przypadkach graniczy z absurdem – wystarczy sobie wyobrazić naszywki na fraku dyrygenta w filharmonii. Dlatego należałoby uznać, że w szczególnych przypadkach mundur nie musi mieć oznaczeń, choć jest to pogląd niezgodny z tym, co można przeczytać w większości opracowań, interpretacji i orzeczeń.

Sięgając do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy, sprawa dotyczyła zakładu budżetowego, który wyposażał swoich kierowców autobusów, motornych tramwajów, kontrolerów ruchu oraz dyspozytorów w odzież nieposiadającą cech charakterystycznych dla zakładu (brak logo, nazwy, itp.). Jednocześnie wszyscy pracownicy byli jednak ubrani jednakowo i byli zobowiązani do używania tego stroju podczas wykonywania pracy (ale mogli go także używać po godzinach pracy i w czasie wolnym od pracy). Po ustalonym okresie użytkowania wydany ubiór przechodził na własność pracownika (nieodpłatnie). Obowiązek wydania

ubioru nie wynikał z Kodeksu pracy i przepisów BHP. W ocenie zakładu był to mundur, a więc wartość ubioru korzystała ze zwolnienia z artykułu 21 ustęp 1 punkt 10 Ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Zdaniem wyrażonym przez organ podatkowy „odzież służbowa to specjalna odzież (lub elementy tej odzieży) noszona tylko w związku z wykonywaną pracą, której charakter powinien uniemożliwiać wykorzystywanie jej do celów osobistych np. mundur, odzież robocza charakterystyczna dla firmy poprzez barwę, krój, logo, itp. Zatem wartość odzieży przekazywanej nieodpłatnie pracownikom przez Wnioskodawcę stanowi dla nich przychód w rozumieniu artykułu 12 ustęp 1 Ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, który podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych” (Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 12 stycznia 2011 roku, sygn. I SA/Bd 991/10).

Sąd niestety stanął po stronie fiskusa. Zaczął od pojęcia ubioru służbowego. „Określenie to nie zostało jednak zdefiniowane przez ustawodawcę ani w Ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych ani w innych przepisach prawa podatkowego. Trafnie zatem wskazuje organ, iż jeżeli brak jest w treści ustawy legalnej definicji to przy wyjaśnianiu treści danego terminu trzeba odwołać się do słownika ogólnego języka polskiego. Zgodnie z definicją zawartą w Słowniku Języka Polskiego ‘ubranie’ to ‘to co się nosi, ubranie; strój, ‘służbowy’ zaś to ‘dotyczący pracy w jakiej instytucji, w wojsku; wynikający z pracy w takiej instytucji, urzędowy’. Mając powyższe na względzie w ocenie Sądu organ prawidłowo uznał, że okoliczności faktyczne przedstawione we wniosku nie pozwalają na przyjęcie, iż pracownicy wnioskodawcy otrzymują ubiór służbowy w rozumieniu artykułu 21 ustęp 1 punkt 10 cytowanej ustawy” (<http://orzeczenia.ms.gov.pl/> 2016).

Także w tym przypadku obok wyroków warto sięgnąć do interpretacji. W interpretacji Naczelnika Trzeciego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Radomiu czytamy, że wartość odzieży firmowej przekazanej pracownikowi z obowiązkiem zwrotu nie stanowi przychodu dla pracownika i nie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych (Interpretacja Naczelnika Trzeciego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Radomiu z dnia 26 stycznia 2007 roku, 1473/WP/415/789/42/07/JK).

Z kolei w interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy czytamy, że odzież używana do wykonywania obowiązków służbowych przez pracowników społecznych, która nie spełnia kryteriów określonych w przepisach prawa pracy, nie może być uznana za odzież roboczą. W związku z tym, ekwiwalent za używanie odzieży i obowiązek własnego zamiast roboczego oraz pranie odzieży nie korzysta ze zwolnienia od podatku dochodowego i powinien być uznany za przychód ze stosunku pracy. Podstawą takiej in-

terpretacji jest fakt, że nie była to odzież BHP (Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 20 sierpnia 2010 roku, ITPB2/415-539/10/RS).

Inaczej jednak wypowiedział się Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu w interpretacji: „ekwiwalent za używanie odzieży własnej wypłacany pracownikom socjalnym, wykonującym obowiązki służbowe w terenie, jest zwolniony z opodatkowania na podstawie artykułu 21 ustęp 1 punkt 11 Ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych”. Organ podatkowy jednak wyraźnie zastrzegł, że „niniejszą interpretację oparto na informacjach przedstawionych we wniosku przez Zainteresowanego, w tym przede wszystkim o informację, że ekwiwalent za używanie odzieży własnej pracownikom socjalnym został przyznany na podstawie stosownych przepisów Kodeksu pracy”. Przepisy te nie stanowią prawa podatkowego, w związku z czym nie były one objęte przedmiotem interpretacji – zastrzeżenia te powodują, że organ podatkowy miał jednak wątpliwości (Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 1 sierpnia 2011 roku, ILPB1/415-645/11-2/AA).

## Podsumowanie

W ramach działalności gospodarczej często niezbędnym staje się zapewnienie pracownikom odpowiedniej odzieży. Obowiązek użytkowania odpowiedniego ubioru służbowego może wynikać z decyzji kierownika zakładu, jak również obowiązek ten mogą na pracowników nakładać akty prawne. Dotyczyć to może np. odzieży ochronnej, roboczej, w przypadku pracowników, którzy mając bezpośredni kontakt z klientem, również eleganckich garniturów bądź garsonek w charakterze stroju służbowego. Podobne wydatki ponoszą przedsiębiorcy na własne ubrania, gdyż odpowiedni strój jest nieodzowny w trakcie spotkań biznesowych z kontrahentami. Podatnicy mają jednak wątpliwości czy tego rodzaju wydatki można zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów. Podstawowe znaczenie w tej kwestii ma określenie rodzaju danej odzieży służbowej i charakteru pracy, którą pracownik wykonuje. W praktyce chodzi o to, by danemu ubiorowi pracownika nadać tylko i wyłącznie charakter służbowy, a nie osobisty (<http://www.vat.pl/> 2016).

W zakresie odzieży ochronnej przepisy prawa są jednoznaczne, natomiast w zakresie ubioru służbowego wyroki sądów oraz interpretacje urzędów skarbowych wskazują na fakt, że ubiór ten musi utracić charakter odzieży osobistej. Ubiór służbowy powinien być odpowiednim rodzajem odzieży noszonym tylko w związku z wykonywaną pracą, a której specyfika powinna uniemożliwiać wykorzystywanie jej w celach osobistych np. odzież robocza (kombinezon, fartuch)

bądź mundur. Warunki te może spełniać również odzież reprezentacyjna, którą jest np. garnitur. Odzież ta powinna jednak być charakterystyczna dla danego przedsiębiorstwa poprzez krój, barwę, logo bądź inne szczegóły.

## Bibliografia

### Akty normatywne

1. Ustawa z dnia 26 czerwca 1974 roku Kodeks pracy, Dz.U. z 2014 r. poz. 1502 ze zm.
2. Ustawa z dnia 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz.U. z 2011 r. nr 74, poz. 397 ze zm.
3. Ustawa z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz.U. z 2012 r. poz. 361 ze zm.
4. Instrukcja Ministra Finansów z dnia 1 lutego 1989 roku w sprawie zmian w typowych planach kont, Dz. Urz. MF nr 1, poz. 2 ze zm. nr 1/Kl.

### Wyroki sądów

1. Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 24 kwietnia 1959 roku, sygn. III CR 907/58, PiZS 1961, nr 1.
2. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego Oddział Zamiejskowy w Poznaniu z dnia 4 czerwca 1997 roku, sygn. I SA/Po 1835/96.
3. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego Oddział Zamiejskowy w Poznaniu z dnia 27 stycznia 1998 roku, sygn. I SA/Po 560/97.
4. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego Oddział Zamiejskowy we Wrocławiu z dnia 4 maja 1998 roku, sygn. I SA/Wr 1106/97.
5. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego Oddział Zamiejskowy w Gdańsku z dnia 1 lipca 1998 roku, sygn. I SA/Gd 1683/96.
6. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego Oddział Zamiejskowy we Wrocławiu z dnia 9 lutego 1999 roku, sygn. I SA/Wr 714/97.
7. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego Oddział Zamiejskowy w Gdańsku z dnia 15 września 1999 roku, sygn. I SA/Gd 1712/97.
8. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego Oddział Zamiejskowy w Szczecinie z dnia 24 stycznia 2001 roku, SA/Sz 1875/99.
9. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego Oddział Zamiejskowy w Gdańsku z dnia 20 czerwca 2001 roku, I SA/Gd 985/99.
10. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Opolu z dnia 14 listopada 2007 roku, sygn. I SA/Op 144/07.
11. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 12 stycznia 2011 roku, sygn. I SA/Bd 991/10.
12. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 20 kwietnia 2011 roku, sygn. I SA/Sz 60/11.

### Interpretacje

1. Interpretacja Naczelnika Trzeciego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Radomiu z dnia 26 stycznia 2007 roku, 1473/WP/415/789/42/07/JK.
2. Interpretacja Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 26 października 2007 roku, 1401/PP-II/4110-1/07/ZO.
3. Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 10 lipca 2009 roku, IPPB1/415-454/09-2/AG.
4. Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 22 kwietnia 2010 roku, IPPB1/415-251/10-3/EC.
5. Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 20 sierpnia 2010 roku, ITPB2/415-539/10/RS.
6. Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 1 sierpnia 2011 roku, ILPB1/415-645/11-2/AA).

### Źródła internetowe

1. <http://www.podatki.abc.com.pl> [12.07.2016].
2. <https://interpretacje-podatkowe.org> [12.07.2016].
3. <http://orzeczenia.ms.gov.pl/> [12.07.2016].
4. <http://sjp.pwn.pl> [12.07.2016].
5. <http://www.vat.pl/> [12.07.2016].

### Licencja:



Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons Uznanie autorstwa Na tych samych warunkach. Pewne prawa zastrzeżone na rzecz autorów oraz Agencji Managerskiej VIP for You. Pełna treść licencji dostępna pod adresem: <http://creativecommons.org/licenses/by-sa/3.0/pl/> Publikacja dostępna w sieci pod adresem: <http://kwartalnikrsk.pl>