

## **Wysokość diet za delegacje zagraniczne w sferze pozabudżetowej**

Trybunał Konstytucyjny wydał wyrok w sprawie konstytucyjności przepisów dotyczących wysokości diet przysługujących z tytułu podróży służbowej zatrudnionym w sferze pozabudżetowej.

W dniu 4 października 2005 r. Trybunał Konstytucyjny rozpoznał wniosek Zarządu Krajowego Niezależnego Związku Zawodowego Kierowców dotyczący wysokości diet za delegacje zagraniczne pracowników niezatrudnionych w państwowej i samorządowej jednostce sfery budżetowej. Trybunał orzekł, że art. 775 § 2, 3 i 4 ustawy z 26 czerwca 1974 r. Kodeks pracy (Dz.U. z 1998 r. nr 21, poz. 94 z późn. zm., dalej: kp) jest zgodny z art. 2, art. 24 i art. 32 Konstytucji oraz nie jest niezgodny z art. 36 Konstytucji (sygn. K 36/03). W opinii TK ustawodawca ma prawo uzależnić tryb regulacji warunków wypłacania należności od źródła finansowania świadczeń pracowniczych.

Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że kwestionowane przepisy nie ustalają wysokości diet przysługujących z tytułu podróży służbowej i nie różnicują ich wysokości w zależności od rodzaju pracodawcy. Ustawodawca natomiast uzależnia tryb regulacji warunków wypłacania należności od źródła finansowania świadczeń pracowniczych, a do tego w demokratycznym państwie prawnym ma pełne prawo. **Kodeks pracy określa obowiązki pracodawcy w zakresie wypłacania i wysokości diet wyłącznie wobec grupy pracowników sfery budżetowej.**

W odniesieniu zaś do pracowników niezatrudnionych w sferze budżetowej regulację warunków wypłacania należności pozostawia partnerom społecznym, czym nie narusza zasady równości ani też zasady sprawiedliwości społecznej. Kwestionowana regulacja nie jest sprzeczna z zasadą ochrony pracy i nadzoru przez państwo nad warunkami jej wykonywania. Realizację gwarancji ochrony pracy stanowią m.in. przepisy Kodeksu pracy. Wśród nich ustawodawca zawarł przepisy bezwzględnie obowiązujące oraz te, które mogą być stosowane w zależności od woli stron. Chroniąc pracownika, jako najczęściej słabszą stronę stosunku pracy, kodeks wprowadza zasadę jego uprzywilejowania. Postanowienia układów zbiorowych pracy i porozumień zbiorowych oraz regulaminów i statutów nie mogą być mniej korzystne dla pracowników niż przepisy Kodeksu pracy i aktów wykonawczych. Dotyczy to także umów o pracę oraz innych aktów, na podstawie których powstaje stosunek pracy.

**Kształtowanie stosunku pracy na podstawie woli stron jest więc ograniczone normami bezwzględnie obowiązującymi, które mogą zostać zmienione jedynie na korzyść pracownika.**

Kwestionowany przepis i przewidziane w nim regulacje stanowią gwarancję pewnego ustawowego minimum, co jest wyrazem ochrony przez państwo warunków wykonywania pracy.

Wyrok Trybunału jest ostateczny, a jego sentencja podlega ogłoszeniu w Dzienniku Ustaw.

## **Diety i należności za czas podróży służbowej**

Zgodnie z Kodeksem pracy wysokość diet oraz warunki ustalania należności z tytułu podróży służbowych pracowników zatrudnionych w państwowej lub samorządowej jednostce budżetowej regulują przepisy wydane na podstawie Kodeksu pracy dwa rozporządzenia: 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) oraz 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 poza granicami kraju (Dz.U. nr 236, poz. 1991).

**W stosunku do innych pracowników zasady wypłacania należności z tytułu podróży służbowych krajowych i zagranicznych określają takie akty, jak układy zbiorowe pracy, regulaminy wynagradzania albo umowy o pracę.**

Zgodnie z wyrokiem Trybunału takie uregulowanie nie jest dyskryminujące dla „pozostałych pracowników” zatrudnionych poza sferą budżetową, co jest wyrazem swobody kształtowania stosunków między pracodawcą i pracownikiem. Nie ma tu mowy o dyskryminacji, gdyż postanowienia tych aktów i tak nie mogą być mniej korzystne dla tych pozostałych pracowników, a w przypadku gdyby taka sytuacja miała miejsce, zastosowanie mają przepisy rozporządzeń dotyczących pracowników zatrudnionych w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej. Takie uregulowanie zasad wypłaty diet i należności z tytułu krajowych (orzeczenie TK dotyczy jedynie podróży zagranicznych, ale niewątpliwie wyrażona w nim zasada ma zastosowanie i w przypadku podróży krajowych) i zagranicznych podróży służbowych obowiązuje od 1 stycznia 2003 r. i ma wpływ na **zasady opodatkowania** takich wypłat.

## **W jakiej wysokości przysługuje zwolnienie podatkowe w przypadku pracowników?**

**Diety i inne należności za czas podróży są zwolnione od podatku dochodowego od osób fizycznych. Zwolnienie podatkowe obecnie dotyczy również takich świadczeń wypłacanych osobom niebędącym pracownikami**, np. zleceniobiorców, menedżerów (zmiana obowiązuje od 1 stycznia 2004 r.). Diety i inne należności za czas podróży służbowej pracowników w wysokości przekraczającej pułap określony w odrębnych przepisach stanowią przychód ze stosunku pracy

podlegający podatkowi dochodowemu od osób fizycznych.

W przypadku pracowników o podróży służbowej oraz o należnych z tytułu jej odbywania należnościach (dietach, kosztach podróży) decyduje to, że określone zadanie w ramach świadczonej pracy wykonywane jest poza miejscem ustalonym w umowie o pracę jako miejscem jej wykonywania (wyrok NSA z 24 listopada 1999 r., sygn. SA/Sz 1780/98, LEX nr 39538).

Zgodnie z rozporządzeniem w sprawie wysokości oraz warunków ustalania należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju w przypadku podróży odbywanej w terminie i miejscu określonym przez pracodawcę, pracownikowi przysługują diety i zwrot kosztów noclegów. Dieta jest przeznaczona na pokrycie zwiększonych kosztów wyżywienia w czasie podróży i nie przysługuje, jeżeli pracownikowi zapewniono bezpłatne całodzienne wyżywienie. Pracownikowi przysługuje ryczałt za każdy nocleg w wysokości 150% diety, jeżeli nie zapewniono mu bezpłatnego noclegu oraz nie przedłożył rachunku za nocleg w hotelu lub innym obiekcie świadczącym usługi hotelarskie.

W sprawie niniejszego zwolnienia podatkowego wypowiedziały się wielokrotnie organy podatkowe (pismo p.o. Zastępcy Dyrektora Departamentu Podatków Bezpośrednich do Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 28 września 2004 r., sygn. PB5/KD-066-408-1-1439/04, opubl. w Biuletynie Skarbowym z 2004 r. nr 5, s. 25), podkreślając, że **zwolnienie od podatku dochodowego od osób fizycznych diet i innych należności za czas podróży osoby niebędącej pracownikiem odnosi się zarówno do pracowników, jak i osób niebędących pracownikami**. Przy czym przepis ten odrębnie określa warunki korzystania ze zwolnienia od podatku w przypadku tych dwóch grup podatników.

### **W jakiej wysokości przysługuje zwolnienie podatkowe w przypadku osób niebędących pracownikami?**

W przypadku **pracowników zwolnieniem objęte są wyłącznie diety i inne należności za czas podróży służbowej**, natomiast u **osób niebędących pracownikami mowa jest o tego rodzaju świadczeniach otrzymywanych w związku z szeroko rozumianą podróżą**, jeśli są spełnione warunki wskazane w ustawie.

Oznacza to, że **zwolnienie w przypadku osób niebędących pracownikami stosuje się, jeżeli otrzymane świadczenia nie zostały zaliczone do kosztów uzyskania przychodów i zostały poniesione:**

- 1) w celu osiągnięcia przychodów lub
- 2) w celu realizacji zadań organizacji i jednostek organizacyjnych działających na podstawie przepisów odrębnych ustaw, lub

- 3) przez organy (urzędy) władzy lub administracji państwowej albo samorządowej oraz jednostki organizacyjne im podległe lub przez nie nadzorowane, lub
- 4) przez osoby pełniące funkcje obywatelskie, w związku z wykonywaniem tych funkcji.

Źródłem przychodów jest działalność wykonywana osobiście, które podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym, z wyjątkiem dochodów wymienionych w art. 21, 52 i 52a oraz dochodów, od których na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej zaniechano poboru podatku.

**Przychody z tytułu wykonywania usług**, zgodnie z art. 13 pkt 8 lit. a upodof **na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło**, uzyskiwane wyłącznie od osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą, osoby prawnej i jej jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej - z wyjątkiem przychodów uzyskanych na podstawie umów zawieranych w ramach prowadzonej przez podatnika pozarolniczej działalności gospodarczej oraz przychodów uzyskanych na podstawie umów o zarządzanie przedsiębiorstwem, kontraktów menedżerskich lub umów o podobnym charakterze, w tym przychody z tego rodzaju umów zawieranych w ramach prowadzonej przez podatnika pozarolniczej działalności gospodarczej, stanowią przychody z działalności wykonywanej osobiście.

Przychodami są otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń.

W przypadku osób niebędących pracownikami podróży, w związku z którą otrzymują diety i inne należności, nie musi wiązać się z wykonywaniem zadania poza miejscowością, w której znajduje się siedziba podmiotu wypłacającego te świadczenia. W przypadku tych osób „podróży” nie należy bowiem utożsamiać z „podróżą służbową” - pojęciem zdefiniowanym w Kodeksie pracy i odnoszącym się do pracowników.

Niezależnie jednak od powyższego należy pamiętać, że dla obu grup podatników **zwolnienie jest limitowane do wysokości określonej w odrębnych ustawach lub (wyżej wskazanych) rozporządzeniach**.

Jeżeli zatem zleceniodawca zapewni bezpłatne wyżywienie i zakwaterowanie zleceniobiorcy, np. w czasie przeprowadzanego szkolenia, to wartość powyższych świadczeń korzysta ze zwolnienia z opodatkowania na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. b upodof (pismo Drugiego Urzędu Skarbowego w Bydgoszczy z 10 marca 2005 r., nr DG/415-IX/39-8/05).

## **Czy istnieje możliwość zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wartości diet z tytułu podróży służbowych przez osoby prowadzące działalność gospodarczą?**

Najwięcej jednak kontrowersji odnośnie możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wartości diet z tytułu podróży służbowych dotyczy osób prowadzących działalność gospodarczą, np. działalność gospodarczą w zakresie usług transportowych.

Podatnicy świadczący usługi przewozu towaru i kierowania pojazdem, wykonując tego typu działalność gospodarczą, odbywają kilkudniowe wyjazdy, za które jako za „wyjazdy służbowe” wypłacają sobie diety, które następnie zaliczają do kosztów uzyskania przychodu prowadzonej działalności. Takie postępowanie prowadzi prosto do konfliktu z organami podatkowymi.

W powszechnie panującej opinii organów podatkowych (np. pismo Drugiego Urzędu Skarbowego w Bydgoszczy z 10 marca 2005 r., nr DG/415-IX/39-8/05) w świetle przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych brak jest podstaw do uznania za koszt uzyskania przychodów wydatków osób prowadzących działalność gospodarczą w omawianym zakresie, poniesionych na ich wyżywienie w czasie podróży odbywanej w związku z prowadzoną działalnością, gdyż wydatki takie są wydatkami o charakterze osobistym.

W uzasadnieniu organy podatkowe podkreślają, że kosztami uzyskania przychodów z poszczególnego źródła są wszelkie koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w ustawie jako niestanowiące kosztów uzyskania przychodu. Ten ostatni przepis zawiera katalog wydatków nieuznawanych za koszt uzyskania przychodów. Brak zakwalifikowania jednak jakiegokolwiek wydatku do katalogu wyłączeń nie oznacza, iż każdy inny wydatek stanowić może koszt uzyskania przychodu. Dla pozyskania bowiem takiego uprawnienia wymagane jest wykazanie przez podatnika związku przyczynowo-skutkowego pomiędzy wydatkiem a przychodem w chwili poniesienia wydatku bądź w przyszłości.

Wartość diet z tytułu podróży służbowych osób prowadzących działalność gospodarczą i osób z nimi współpracujących nie stanowi kosztu uzyskania przychodów, ale tylko w części przekraczającej wysokość diet przysługujących pracownikom, określoną w odrębnych przepisach wydanych przez właściwego ministra.

Wysokość diet przysługujących pracownikom z tytułu podróży służbowych określił Minister Pracy i Polityki Społecznej w rozporządzeniach.

Definicja podróży służbowej została zawarta w Kodeksie pracy. Zgodnie z tą definicją podróż służbowa to wykonywanie zadań służbowych poza miejscowością, w której znajduje się siedziba pracodawcy, lub poza stałym miejscem pracy.

W przypadku osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą w zakresie świadczenia usług transportu samochodowego lub kierowania pojazdem brak jest uzasadnienia dla przyjęcia, że wykonywanie przez te osoby zadań poza miejscowością podaną w zgłoszeniu o dokonanie wpisu do ewidencji działalności gospodarczej wiąże się z odbyciem podróży służbowej. Wyjazdy należą do istoty tej działalności i jako takie nie są podróżami służbowymi, stanowią czynności będące przedmiotem prowadzonej działalności gospodarczej. Natomiast **istotą podróży służbowej jest wykonywanie zadania w miejscu innym niż stałe miejsce pracy, czyli opuszczenie stałego miejsca pracy.**

W konsekwencji powyższego przedsiębiorcy świadczącemu usługi transportu samochodowego lub kierowania pojazdem nie przysługuje prawo zaliczenia w koszty uzyskania przychodów diet z tytułu podróży krajowych i zagranicznych. Podróże te są realizacją usług wykonywanych w ramach prowadzonej działalności gospodarczej i nie mogą być utożsamiane z podróżą służbową.

Niniejsze stanowisko oraz jego uzasadnienie prezentowane przez organy podatkowe jako główny argument powołuje definicję podróży służbowej z Kodeksu pracy, gdzie podróż służbową określa się jako wykonywanie zadań służbowych poza miejscowością, w której znajduje się siedziba pracodawcy lub poza stałym miejscem pracy. W tym jednak tkwi podstawowy błąd. Definicja ta odnosi się bowiem do **pracownika**.

Podstawą tych niekorzystnych interpretacji wydawanych przez organy podatkowe stało się pismo Ministra Finansów z 5 grudnia 2003 r. skierowane do Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy i do wiadomości wszystkich izb skarbowych (nr PB2/AS-033-0600-2495/03), w którym czytamy, że „w przypadku osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą w zakresie świadczenia usług transportu samochodowego brak jest uzasadnienia dla przyjęcia, iż wykonywanie przez te osoby zadań poza miejscowością podaną w zgłoszeniu o dokonanie wpisu do ewidencji działalności gospodarczej wiąże się z odbyciem podróży służbowej.

Należy bowiem przyjąć, że świadczenie usług transportowych w ramach wykonywanej przez przedsiębiorcę działalności gospodarczej stanowi istotę tej działalności. Bez wpływu na powyższe pozostaje przy tym okoliczność ewentualnego posiadania przez przedsiębiorcę oznaczonej we wpisie do ewidencji działalności gospodarczej siedziby. (...) W konsekwencji powyższego przedsiębiorcy świadczącemu usługi transportu samochodowego nie przysługuje prawo zaliczenia w koszty uzyskania przychodu diet z tytułu podróży służbowych”.

Istotna jest jednak także odpowiedź podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów Jarosława Nenemana udzielona 21 grudnia 2004 r. z upoważnienia Ministra Finansów na interpelację nr 8871 (w sprawie interpretacji definicji podróży służbowej), według której należy dokonywać wykładni przepisów

nieco inaczej. Wyjaśnił on, że w myśl art. 23 ust. 1 pkt 52 upodp, nie uważa się za koszty uzyskania przychodów wartości diet z tytułu podróży służbowych osób prowadzących działalność gospodarczą i osób z nimi współpracujących w części przekraczającej wysokość diet przysługujących pracownikom, określoną w odrębnych przepisach wydanych przez właściwego ministra. Oznacza to, że **osoby prowadzące działalność gospodarczą mogą zaliczyć w koszty uzyskania przychodów wartość diet związanych z własnymi podróżami służbowymi oraz podróżami osób współpracujących w wysokości nieprzekraczającej wysokości diet określonych dla pracowników.**

Powołany wyżej przepis nie zawiera bowiem wyłączeń o charakterze podmiotowym, zatem **bezsprzeczne jest, że prawo zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wartości diet z tytułu podróży służbowych do wysokości określonego limitu przysługuje wszystkim osobom prowadzącym działalność gospodarczą i osobom z nimi współpracującym, w tym także osobom prowadzącym działalność w zakresie usług transportu samochodowego.**

Jednakże należy mieć na względzie i to, że brak wyłączeń podmiotowych nie oznacza, że osoba prowadząca działalność gospodarczą lub osoba z nią współpracująca w każdym przypadku wartość diet może zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów. Zakres przedmiotowy tego przepisu pozwala zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów jedynie wartość diet z tytułu podróży służbowych. Tym samym osoba fizyczna świadcząca usługi transportu samochodowego, podobnie jak każdy inny podatnik prowadzący działalność gospodarczą, do kosztów uzyskania przychodów może zaliczyć wartość diet, pod warunkiem że związane są one z odbywaniem podróży służbowej.

W sytuacji, w której wykonywane usługi stanowią przedmiot działalności gospodarczej, a tak jest w przypadku usług transportu samochodowego, nie są one podróżą służbową. Właśnie z uwagi na fakt, że czynności te stanowią istotę świadczonych usług, nie wiążą się z odbywaniem podróży służbowej.

**Okoliczność, że ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie definiuje pojęcia „podróż służbowa”, nie może, zdaniem ministra, prowadzić do konkluzji, że osoba fizyczna świadcząca usługi transportu samochodowego wartość diet z tytułu każdej podróży odbywanej poza miejscowość, w której znajduje się siedziba firmy, może uwzględnić w kosztach uzyskania przychodów nawet wówczas, kiedy właśnie z uwagi na specyfikę prowadzonej działalności podróż ta stanowi istotę świadczonych usług.** Odmienne interpretacja skutkowałaby tym, że działalność gospodarcza osób świadczących usługi transportu samochodowego w praktyce sprowadzałaby się do odbywania podróży służbowych.

Brak możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wartości diet z tytułu podróży odbywanej poza miejscowość, w której znajduje się siedziba firmy, dotyczy wszystkich rodzajów pozarolniczej działalności gospodarczej, przy wykonywaniu których właśnie z uwagi na specyfikę

prowadzonej działalności wyjazd poza miejscowość, w której znajduje się siedziba firmy, związany jest z istotą świadczonych usług.

Jednocześnie z poczynionych ustaleń w zakresie definicji „podróż służbowa” nie należy wnioskować, że osoba fizyczna świadcząca usługi w zakresie transportu samochodowego w żadnym przypadku nie może zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów wartości diet z tytułu podróży służbowych na podstawie art. 23 ust. 1 pkt 52 updof. Podatnik świadczący przedmiotowe usługi może uwzględnić w kosztach uzyskania przychodów wartość diet do wysokości określonego limitu, pod warunkiem jednak że jest to podróż służbowa, np. podróż związana z koniecznością zawarcia umowy o świadczenie usług transportowych czy podróż w celu zakupu środka trwałego dla potrzeb prowadzonej działalności gospodarczej.

Takie rozumienie podróży służbowej, która musi być odbyta w celu zakupu środka trwałego, by diety z jej tytułu mogły zostać przez podatnika zaliczone do kosztów uzyskania przychodów, stanowi nadinterpretację przepisów, niekorzystną z punktu widzenia podatnika. Większość ekspertów w prawie podatkowym stoi na stanowisku, że przepisy bowiem nie formułują takich wymogów, jak: podróż związana z koniecznością zawarcia umowy o świadczenie usług transportowych czy podróż w celu zakupu środka trwałego dla potrzeb prowadzonej działalności gospodarczej.

### **Czy kierowca będący pracownikiem może odbyć podróż służbową?**

Należy zauważyć, że także w opinii Ministerstwa Gospodarki, Pracy i Polityki Społecznej również **kierowcy będącemu pracownikiem w rozumieniu przepisów Kodeksu pracy, zatrudnionemu u podatnika świadczącego usługi transportowe, nie w każdym przypadku przysługuje dieta z tytułu odbywanej podróży.** Istotne znaczenie ma charakter i rodzaj pracy wykonywanej przez pracownika.

Kwestii „podróży służbowych” osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą w zakresie usług transportu samochodowego dotyczy pismo z 7 czerwca 2004 r., nr PB2/MW-033-0304-6997/04, z upoważnienia Ministra Finansów w sprawie zaliczania do kosztów uzyskania przychodów wartości diet z tytułu podróży służbowych osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą w zakresie usług transportu samochodowego do Przewodniczącego Ogólnopolskiego Związku Pracodawców Transportu Drogowego. Stosownie bowiem do art. 23 ust. 1 pkt 52 updof nie uważa się za koszty uzyskania przychodów wartości diet z tytułu podróży służbowych osób prowadzących działalność gospodarczą i osób z nimi współpracujących w części przekraczającej wysokość diet przysługujących

pracownikom, określoną w odrębnych przepisach wydanych przez właściwego ministra.

Przepis ten nie zawiera wyłączeń o charakterze podmiotowym. Tym samym nie ulega wątpliwości, że **zakres podmiotowy tego przepisu obejmuje również osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą w zakresie usług transportu samochodowego**. Nie zmienia to jednak faktu, że przepis ten pozwala zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów, **do wysokości określonego limitu**, jedynie wartości diet z tytułu podróży służbowych.

### **Czy przedsiębiorca świadczący usługi transportowe może odbyć podróż?**

Podsekretarz Stanu Elżbieta Mucha nie zgadza się z tym, że osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą w zakresie świadczenia usług transportu samochodowego wykonująca zadania poza miejscowością podaną w zgłoszeniu dokonania wpisu do ewidencji działalności gospodarczej, stanowiące istotę tej działalności, odbywa podróż służbową w rozumieniu art. 21 ust. 1 pkt 52 updof. Podkreśla ona, że właśnie **z uwagi na fakt, że czynności te stanowią istotę świadczonych usług, nie wiążą się z odbywaniem podróży służbowej**. Okoliczności tej nie zmieniają również wynikające z odrębnych przepisów uregulowania w zakresie norm określających czas pracy kierowców.

W opinii Elżbiety Muchy w pełni należy podzielić przytoczone przez Ministerstwo Finansów (w piśmie z 17 maja 2004 r., nr PB2/MW-033-0207-3127/04) uwagi Ministerstwa Gospodarki, Pracy i Polityki Społecznej odnośnie do **odróżnienia miejsca pracy pracownika od miejsca wykonywania poszczególnych czynności wchodzących w skład danego rodzaju pracy**. Wprawdzie uwagi te odnoszą się do osób będących pracownikami w rozumieniu Kodeksu pracy, to jednak, biorąc pod uwagę charakter czynności będących przedmiotem usług świadczonych przez osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą w zakresie usług transportu samochodowego, znajdują zastosowanie również w odniesieniu do tych osób.

Jak słusznie zatem zauważono „Miejsce wykonywania obowiązków pracowniczych może się pokrywać z miejscem pracy, jak również może być usytuowane poza nim. Sytuacja taka dotyczy tych pracowników, którzy wykonują pracę związaną z przemieszczaniem się w przestrzeni jak np. kierowcy. Oznacza to, że charakter i rodzaj pracy wykonywanej przez pracownika determinuje niejednokrotnie, iż stałym miejscem pracy pracownika może być np. więcej niż jedna miejscowość lub określona trasa. Świadczenie pracy w miejscowości, w której znajduje się siedziba pracodawcy lub w stałym miejscu pracy pracownika nie jest podróżą służbową w rozumieniu przepisów Kodeksu pracy, a tym samym nie rodzi obowiązku płacenia przez pracodawcę diet”.

W konsekwencji przedstawiciele Ministra Finansów zajmują stanowisko, że podatnikowi świadczącemu usługi transportu samochodowego nie przysługuje z tytułu świadczenia tych usług

prawo zaliczenia w koszty uzyskania przychodów diet z tytułu podróży służbowych.

**Podstawa prawna:** art. 775 § 2, 3 i 4 ustawy z 26 czerwca 1974 r. - Kodeks pracy (Dz.U. z 1998 r. nr 21, poz. 94 z późn. zm.), 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), 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 poza granicami kraju (Dz.U. nr 236, poz. 1991), art. 9 ust. 1, art. 10 ust. 1 pkt 2, art. 13 pkt 8 lit. a, art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. b, art. 21 ust. 13, art. 22 ust. 1, art. 23, art. 23 ust. 1 pkt 52 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2000 r. nr 14, poz. 176 z późn. zm.).

Tekst pochodzi z „**Poradnika Podatnika**”.

„**Poradnik Podatnika**” jako jedyna publikacja podpowiada, co zrobić, by w każdej chwili móc się powołać na opinie ekspertów a tym samym poprawnie rozliczać podatki. Daje też gwarancję, że jeśli urząd skarbowy zakwestionuje podjęte decyzje, podatnik będzie wiedział, jak się obronić.