

Obiad w delegacji nie zawsze z PIT

15 kwietnia 2016 | Prawo | Krzysztof Dyba

Wciąż brak jest jednolitej wykładni zasad w sprawie PIT od wyżywienia w podróży służbowych. W interesie szerokiej grupy podatników jest zaś wyeliminowanie rozbieżności - przekonuje ekspert Krzysztof Dyba.

Problem doliczania wartości wyżywienia w podróży służbowej do przychodów pracownika był już rozstrzygany w orzecznictwie. Wciąż brak jest jednak jednolitej wykładni zasad obowiązujących w tym zakresie. Sądy administracyjne często nie zwracają uwagi na różnicę między zapewnieniem pracownikowi wyżywienia w delegacji a zwróceniem mu kosztów poniesionych na ten cel.

Rozbieżności w orzecznictwie

Przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. a) zwalniają z PIT diety i inne należności za czas podróży służbowej pracownika do wysokości określonej w odrębnych ustawach lub w przepisach (obecnie jest to 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).

5 kwietnia br. w Naczelnym Sądzie Administracyjnym zapadł kolejny wyrok dotyczący stosowania tego zwolnienia (sygn. akt II FSK 416/14). NSA stanął na stanowisku, że zwrócenie pracownikowi poniesionych przez niego kosztów całodziennego wyżywienia w delegacji powoduje opodatkowanie, jeżeli zwrócone kwoty przekraczają wysokość diety określoną w stosowanych przepisach. Nie ma jeszcze pisemnego uzasadnienia tego wyroku.

Dotychczas w orzecznictwie przedstawiano różne poglądy w takich sprawach. W wyroku z 11 września 2015 r., sygn. akt II FSK 1516/13, NSA uznał, że zwolnienie z PIT przysługuje pracownikowi tylko do równowartości diety określonej w przepisach dotyczących podróży służbowych, niezależnie od formy wyżywienia pracownika w czasie takiej podróży. Dotyczy to sytuacji, gdy pracodawca zwraca pracownikowi poniesione przez niego koszty wyżywienia, jak i wyjazdów, w trakcie których pracownik ma zapewnione wyżywienie na koszt firmy.

Korzystne dla pracowników orzeczenia zapadały natomiast np. w Wojewódzkim Sądzie Administracyjnym w Warszawie (wyrok z 23 stycznia 2015 r., sygn. akt III SA/Wa 1111/14 i wyrok z 5 listopada 2015 r., sygn. akt III SA/Wa 3985/14, nieprawomocne). W obu tych orzeczeniach wyrażona została teza, że nie powstaje dla pracownika przychód podatkowy, jeżeli firma zapewnia mu wyżywienie w trakcie podróży służbowej. Zapewnienie wyżywienia w delegacji nie jest bowiem dietą, o której mowa w przepisach o podróży służbowych. Jednocześnie, delegując pracownika i zapewniając mu wyżywienie w podróży, pracodawca realizuje zadania własne, a nie interesy wydelegowanego. Brak więc podstaw do odprowadzania PIT od takich świadczeń.

Diety a zapewnienie wyżywienia

Trzeba zwrócić uwagę, że analizowane zwolnienie od podatku dotyczy „diety i innych należności

za czas podróży służbowej pracownika". W orzecznictwie niedostatecznie akcentuje się, że należności te obejmują jedynie świadczenia o charakterze pieniężnym dokonywane przez pracodawcę na rzecz pracownika w związku z kosztami poniesionymi w delegacji. Takie świadczenia stanowią przychód pracownika korzystający ze zwolnienia z PIT, jeżeli nie przekraczają limitów określonych w przepisach o podróżach służbowych.

Czym innym jest natomiast zapewnienie pracownikowi wyżywienia w delegacji. Nie jest to ani dieta, ani inna należność określona w powołanych przepisach. Jest to jedynie okoliczność wyłączająca obowiązek wypłaty diety przez pracodawcę. To pracodawca decyduje, czy zapewni pracownikowi wyżywienie, czy też wypłaci mu należności pokrywające dodatkowe koszty związane z podróżą. Pracownik może z takiego wyżywienia zrezygnować, ale poniesie wtedy wydatki na własne wyżywienie bez prawa do diety. Z tego względu powołane zwolnienie z PIT nie ma zastosowania do delegacji, w trakcie których pracownikowi zapewniono posiłki. Nie dochodzi bowiem do wypłaty na rzecz pracownika diet ani innych należności, o których mowa w przepisach o podróżach służbowych.

Brak przychodu

Powstaje pytanie, czy zapewnienie przez firmę wyżywienia pracownikowi odbywającemu podróż służbową powoduje dla niego powstanie przychodu podatkowego. Przekonującą odpowiedź daje w tym zakresie powołane wyżej orzecznictwo WSA w Warszawie, według którego nie można w takiej sytuacji mówić o powstaniu przychodu, gdyż świadczenie związane z zapewnieniem pracownikowi wyżywienia wynika przede wszystkim z realizacji zadań pracodawcy. Teza ta nawiązuje bezpośrednio do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 8 lipca 2014 r., sygn. akt K 7/13, w którym określono kryteria uznania świadczenia ponieszonego na rzecz pracownika za nieodpłatne świadczenie stanowiące przychód podatkowy.

Po pierwsze, świadczenie takie musi być spełnione za zgodą pracownika, co nie ma miejsca w sytuacji, gdy pracodawca decyduje o zapewnieniu pracownikowi wyżywienia w delegacji zamiast wypłacania mu diet.

Po drugie, musi ono zostać spełnione w jego interesie i przynosić mu korzyść w postaci powiększenia aktywów lub uniknięcia wydatku, który musiałby ponieść. Wprawdzie pracownik musiałby ponieść wydatek na własne wyżywienie, nie będąc w podróży, jednak nie musi to być wydatek tej samej wielkości co wartość wyżywienia zapewnionego przez pracodawcę. Skoro z rozstrzygnięcia Trybunału wynika, że przychodem pracownika nie jest wyżywienie zapewnione mu w trakcie tzw. spotkań integracyjnych, gdyż nie są to świadczenia, na które pracownik dobrowolnie poniósłby wydatek, to tym bardziej przychodem takim nie może być wyżywienie zapewnione pracownikowi w czasie podróży służbowej. Celem takiej podróży jest realizacja interesów pracodawcy. Wykonując polecenie wyjazdu służbowego, pracownik nie realizuje celów prywatnych, a koszty ponoszone na jego wyżywienie w podróży nie są wydatkami, które sam poniósłby z własnej woli.

Po trzecie, świadczenie musi być wymierne, a jego wartość możliwa do przypisania konkretnemu pracownikowi.

Nawet gdy to ostatnie kryterium będzie spełnione, świadczenia polegające na zapewnieniu pracownikowi posiłków w delegacji nie spełniają dwóch pozostałych kryteriów pozwalających traktować je jako przychód pracownika. W związku z tym traktowanie wyżywienia pracownika w podróży tak samo jak należności pieniężnych, które mogą być mu wypłacane, jest nieprawidłowe.

W interesie szerokiej grupy podatników jest wyeliminowanie wskazanych wyżej rozbieżności w orzecznictwie dotyczących tego zagadnienia.

Autor jest doradcą podatkowym, Kancelaria Prawnicza Domański Zakrzewski Palinka

Rzeczpospolita

© © Wszystkie prawa zastrzeżone