



RZECZPOSPOLITA POLSKA
Rzecznik Praw Obywatelskich

RPO-450290-VI/03/BP

00-090 Warszawa
Al. Solidarności 77

Tel. centr. 551 77 00
Fax 827 64 53

Warszawa, dn. 15 listopada 2004 r.

Pan
Jarosław Neneman
Podsekretarz Stanu
Ministerstwo Finansów
ul. Świętokrzyska 12
00-916 WARSZAWA

W dniu 4 sierpnia 2004 r. Rzecznik otrzymał od Pani Ewy Adamiak – p.o. Dyrektora Departamentu Podatków Pośrednich w Ministerstwie Finansów odpowiedź na wystąpienie w sprawie zaliczania do kosztów uzyskania przychodów wartości diet z tytułu podróży służbowych osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą w zakresie usług transportu samochodowego.

Rzecznik został poinformowany tym pismem, iż nie było podstaw do zmiany stanowiska Ministerstwa Finansów wyrażonego w piśmie z dnia 5 grudnia 2003 r. Nr PB2/AS-033-0600-2495/03 skierowanego do Izby Skarbowej w Bydgoszczy oraz do wiadomości wszystkich izb skarbowych dotyczącego zasygnalizowanego przez Rzecznika problemu.

Ministerstwo Finansów uznało, że przepis art. 23 ust. 1 pkt 52 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 z późn. zm.) stanowi, iż 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, określonej 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 nie przekraczającej wysokości diet określonych dla pracowników.

Ponadto stwierdzono, iż 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 gospodarczej, wiąże się z odbyciem podróży służbowej. Świadczenie usług transportowych w ramach wykonywanej przez przedsiębiorcę działalności gospodarczej stanowi – zdaniem Ministerstwa Finansów – istotę tej działalności, a zatem nie może być utożsamiane z odbywaniem podróży służbowej w rozumieniu art. 23 ust. 1 pkt 52 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

W ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich poglądu zawartego we wskazanym wyżej piśmie Ministerstwa Finansów nie można podzielić. Pogląd ten oparty został na definicji pojęcia „podróży służbowej” zawartej w przepisach Kodeksu pracy (art. 77⁵ § 1 Kp). Zakres przedmiotowy tej regulacji wyznacza treść art. 1 Kp i niewątpliwie poza tym zakresem pozostają zagadnienia związane z prowadzeniem przez dany podmiot działalności gospodarczej, o ile nie dotyczą one relacji pracodawca – pracownik. W ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych brak jest zaś wyraźnego przepisu, który nakazywałby dla potrzeb ustalenia kosztów uzyskania przychodu nadawać pojęciu „podróż służbowa” analogiczne znaczenie jak to, którego użył ustawodawca w przepisach Kodeksu pracy. Stąd też – zdaniem Rzecznika – użyte w art. 23 ust. 1 pkt 52 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych określenie „podróż służbowa” ma charakter całkowicie autonomiczny. Za taką interpretacją przepisów prawa w omawianym zakresie przemawia też art. 21 ust. 1 pkt 16 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wyróżniający podróże służbowe pracownika (art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. a) oraz podróże osób niebędących pracownikami (art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. b).

Treść art. 23 ust. 1 pkt 52 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie zawiera natomiast jakichkolwiek wyłączeń podmiotowych. Oznacza to, iż wszystkie osoby prowadzące działalność gospodarczą i osoby z nimi współpracujące (także osoby prowadzące działalność w zakresie usług transportu samochodowego) mają prawo zaliczyć do kosztów uzyskania przychodu wartość diet z tytułu podróży służbowych w części nie przekraczającej wysokości diet przysługujących pracownikom. Inna wykładnia art. 23 ust. 1 pkt 52 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych dokonana przez Ministerstwo Finansów w oczywisty sposób musi prowadzić do postawienia kwestii, czy nie doszło do dyskryminacji określonej grupy osób prowadzących działalność gospodarczą polegającą na wykonywaniu usług transportowych. Wykładnia ta bowiem powoduje, iż w odmienny sposób z punktu widzenia prawa podatkowego traktowana jest osoba wykonująca te usługi samodzielnie, odmiennie zaś osoba wykonująca omawiane usługi przy pomocy

pracowników. Podtrzymanie dotychczasowej wykładni art. 23 ust. 1 pkt 52 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych prowadziłoby do tego, iż możliwe byłoby zatem postawienie zarzutu dyskryminacji osób prowadzących samodzielnie działalność gospodarczą polegającą na świadczeniu usług transportowych.

Z powyższych względów, skoro dotychczas dokonywana przez Ministerstwo Finansów w tym zakresie wykładnia art. 23 ust. 1 pkt 52 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych pozostaje w ocenie Rzecznika w kolizji z art. 32 Konstytucji RP, zwracam się do Pana Ministra stosownie do art. 16 ust. 1 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (Dz.U. z 2001 r. Nr 14, poz. 147) o przeanalizowanie sygnalizowanego problemu i przedstawienie stanowiska w sprawie.

Z wyrazami szacunku

Z upoważnienia

Rzecznika Praw Obywatelskich

/-/ Stanisław Trociuk

Zastępca Rzecznika Praw Obywatelskich

ew.