

III SA/Wa 2494/18 - Wyrok WSA w Warszawie

Data orzeczenia	2019-06-18	<i>orzeczenie prawomocne</i>
Data wpływu	2018-10-23	
Sąd	Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie	
Sędziowie	Agnieszka Baran Jacek Kaute /sprawozdawca/ Waldemar Śledzik /przewodniczący/	
Symbol z opisem	6113 Podatek dochodowy od osób prawnych 6560	
Hasła tematyczne	Interpretacje podatkowe Podatek dochodowy od osób fizycznych	
Sygn. powiązane	II FSK 2741/19 - Wyrok NSA z 2022-06-14	
Skarżony organ	Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej	
Treść wyniku	Uchylono zaskarżoną interpretację	
Powołane przepisy	Dz.U. 2012 poz 361 art. 21 ust. 1 pkt 16 <i>Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych - tekst jednolity</i> Dz.U. 2013 poz 167 par. 7 ust. 1 i 2 pkt 1 lit. b, par. 7 ust. 4, par. 13 ust. 1 i 3, par. 14 ust. 1 i 2 <i>Rozporządzenie Ministra Pracy i Opieki Społecznej z dnia 29 stycznia 2013 r. w sprawie należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej.</i>	

SENTENCJA

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w składzie następującym: Przewodniczący sędzia WSA Waldemar Śledzik, Sędziowie sędzia del. SO Agnieszka Baran, sędzia WSA Jacek Kaute (sprawozdawca), Protokolant referent stażysta Magdalena Frąckiewicz, po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 18 czerwca 2019 r. sprawy ze skargi G. Sp. z o.o. z siedzibą w G. na interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 10 sierpnia 2018 r. nr IPPB2/415-52/14/18-6/S/MG w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych 1) uchyla zaskarżoną interpretację indywidualną, 2) zasądza od Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej na rzecz G. Sp. z o.o. z siedzibą w G. kwotę 457 zł (słownie: czterysta pięćdziesiąt siedem złotych) tytułem zwrotu kosztów postępowania sądowego.

UZASADNIENIE

G. sp. z o.o. z siedzibą w G. (dalej zwana "Spółką" lub "Skarżącą"), złożyła wniosek o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku dochodowego od osób fizycznych.

Skarżąca opisując stan faktyczny wskazała, że prowadzi działalność gospodarczą w zakresie produkcji i sprzedaży produktów leczniczych. Charakter prowadzonej przez nią działalności wiąże się z koniecznością odbywania przez jej pracowników podróży służbowych, zarówno krajowych, jak i zagranicznych. Pracownikom Spółki, za czas podróży służbowej w kraju i poza jego granicami, przysługuje zwrot określonych kosztów, na warunkach i w wysokości określonej w przepisach rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 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 zwane "Rozporządzeniem").

Pracownik Spółki odbywający podróż służbową jest uprawniony do diety, która pokrywa zwiększone koszty wyżywienia, zgodnie z zasadami określonymi w Rozporządzeniu. Powyższe diety, obliczone zgodnie z przepisami Rozporządzenia, korzystają ze zwolnienia z podatku dochodowego od osób fizycznych, wynikającego z art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.; dalej zwana "u.p.d.o.f."), i w związku z tym Spółka jako płatnik nie pobiera od nich zaliczki na ten podatek.

Biorąc pod uwagę przepisy Rozporządzenia, z których wynika, że dieta w krajowej podróży służbowej podlega odpowiedniemu zmniejszeniu, jeżeli pracownikowi zostało zapewnione bezpłatne wyżywienie, pracownicy Spółki mają obowiązek podania informacji, czy podczas podróży służbowej mieli zapewniony posiłek oraz jaki był to posiłek (tzn. śniadanie, obiad lub kolacja). Na tej podstawie Spółka dokonuje obliczenia wysokości diety należnej oddelegowanemu pracownikowi.

W związku z powyższym Skarżąca zapytała, w jaki sposób powinna obliczyć wysokość diety podlegającej zwolnieniu z podatku dochodowego od osób fizycznych w sytuacji, gdy ze względu na długość podróży służbowej (od 8 do 12 godzin) pracownikowi przysługuje 50% diety i jednocześnie miał on zapewnione bezpłatne wyżywienie (jeden lub

więcej posiłków)? Czy w takim przypadku podstawą do odpowiedniego pomniejszenia diety z tytułu zapewnionych posiłków będzie kwota 30 zł, tj. pełna dieta, czy też połowa tej kwoty, tj. 15 zł? Czy końcową należność z tytułu diet należy obliczyć dzieląc; na połowę kwotę pełnej diety (30 zł), czy też kwotę diety pomniejszonej uprzednio o koszt zapewnionego bezpłatnego wyżywienia?

W ocenie Skarżącej w sytuacji, gdy z uwagi na czas trwania podróży służbowej pracownikowi przysługuje 50% diety i jednocześnie zostały mu zapewnione bezpłatne posiłki, to w takim przypadku podstawą do odpowiedniego pomniejszenia diety z tytułu zapewnionych posiłków będzie kwota pełnej diety, tj. 30 zł. Zdaniem Spółki, odpowiednio pomniejszona kwota diety powinna następnie zostać podzielona na połowę, skoro czas trwania podróży uprawnia pracownika tylko do połowy diety.

Skarżąca wskazała, że zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 16 u.p.d.o.f., wolne od podatku dochodowego są diety i inne należności za czas m.in. podróży służbowej pracownika, do wysokości określonej w odrębnych ustawach lub w przepisach wydanych przez ministra właściwego do spraw pracy. Przepisami, o których mowa powyżej, są unormowania zawarte w Rozporządzeniu, obowiązującym od dnia 1 marca 2013 r. i tak, zgodnie z § 7 ust. 1 tego Rozporządzenia, dieta w czasie krajowej podróży służbowej, przeznaczona na pokrycie zwiększonych kosztów wyżywienia, wynosi 30 zł. Jednocześnie, w myśl § 7 ust. 4 Rozporządzenia kwotę diety, o której mowa w ust. 1, należy zmniejszyć o koszt zapewnionego pracownikowi bezpłatnego wyżywienia. W tym celu przyjmuje się, że każdy posiłek stanowi odpowiednio: śniadanie - 25% diety, obiad - 50% diety, kolacja - 25% diety. Natomiast § 7 ust. 2 pkt 1 lit. b Rozporządzenia stanowi, że jeżeli podróż trwa nie dłużej niż dobę i wynosi od 8 do 12 godzin, to pracownikowi przysługuje 50% diety.

W ocenie Spółki kwotą, którą powinna ona przyjąć jako podstawę do pomniejszenia z uwagi na zapewnienie pracownikowi bezpłatnego posiłku, jest kwota 30 zł, a nie 15 zł. Zdaniem Spółki świadczy o tym literalne brzmienie § 7 ust. 4 Rozporządzenia, zgodnie z którym: "Kwotę diety, o której mowa w ust. 1, zmniejsza się o koszt zapewnionego bezpłatnego wyżywienia. W ustępie 1 jest natomiast mowa o kwocie 30 zł. Dlatego, zdaniem Spółki, to tę kwotę należy najpierw odpowiednio zmniejszyć o koszt zapewnionego posiłku. Następnie, od tak pomniejszonej kwoty diety należy obliczyć należność końcową, o której mowa w § 7 ust. 2 pkt 1 lit. b, czyli tę pomniejszoną kwotę należy podzielić jeszcze na połowę.

Skarżąca przywołała przy tym przykład na potwierdzenie swojego stanowiska. Wskazała, że pracownik przebywał w podróży służbowej 10 godzin i miał zapewniony bezpłatny obiad. Sposób obliczenia diety: Krok 1: Kwota diety, o której mowa w § 7 ust. 1 Rozporządzenia (30 zł), zostaje zmniejszona o określony procent, wynikający z zapewnionego posiłku, tj. obiadu (50%): $30 \text{ zł} - (50\% \times 30 \text{ zł}) = 15 \text{ zł}$. Krok 2: Kwota będąca wynikiem poprzedniego działania (15 zł) zostaje podzielona na połowę, a w konsekwencji otrzymujemy kwotę przysługującą pracownikowi należności z tytułu diet: $50\% \times 15 \text{ zł} = 7,5 \text{ zł}$.

Spółka wskazała, że jej rozumowanie opiera się na odróżnieniu dwóch pojęć, którymi posługuje się Rozporządzenie, tj. "kwoty diety" (§ 7 ust. 4) i "należności z tytułu diet" (§ 7 ust. 2). Kwota diety może więc wynosić 30 zł (jeżeli pracodawca nie zapewnia pracownikowi wyżywienia) albo może być niższa (gdy pracownikowi zapewnione zostało częściowe wyżywienie). W przypadku podróży trwającej między 8 a 12 godzin kwotę diety należy podzielić na pół, zgodnie z § 7 ust. 2 pkt 1 lit b) Rozporządzenia. Wynik tego działania jest należnością z tytułu diet, o której mowa w tym przepisie.

W ocenie Skarżącej odmienne stanowisko, wyrażone przez Ministra Pracy i Polityki Społecznej, zgodnie z którym w opisanej sytuacji najpierw należy dokonać zmniejszenia kwoty pełnej diety (30 zł) o połowę, a następnie otrzymaną w ten sposób kwotę pomniejszyć o odpowiedni procent wynikający z zapewnionego posiłku, należy uznać za nieprawidłowe i niezajdujące podstawy w powołanych przepisach Rozporządzenia. Według Skarżącej jej przykład wyglądałby wtedy tak, że : Krok 1: Przysługująca pracownikowi należność z tytułu diety zostaje obliczona jako połowa pełnej diety: $30 \text{ zł} - (50\% \times 30 \text{ zł}) = 15 \text{ zł}$. Krok 2: Należność z tytułu diety (połowa pełnej diety) zostaje następnie zmniejszona o określony procent pełnej diety, wynikający z zapewnionego posiłku: $15 \text{ zł} - (50\% \times 30 \text{ zł}) = 0 \text{ zł}$.

W jej przekonaniu taki sposób obliczenia należności z tytułu diet jest niezgodny z literalnym brzmieniem § 7 ust. 4 Rozporządzenia. Zgodnie z tym przepisem, koszt zapewnionego bezpłatnego wyżywienia powinien zmniejszyć kwotę diety, o której mowa w ust. 1, a więc kwotę 30 zł. Niezrozumiałe jest również, dlaczego "należność z tytułu diet", o której mowa w § 7 ust. 4 Rozporządzenia, zostaje obliczona na samym początku, a następnie kwota ta ulega dalszemu pomniejszeniu o koszt posiłku.

Według Spółki "należność z tytułu diet" (na co wskazuje sama nazwa) powinna stanowić wynik końcowy obliczeń - jest to kwota, którą ostatecznie powinien otrzymać pracownik. W ten sposób działanie, które powinno zostać wykonane na końcu (podział diety na pół), zostało przeprowadzone na początku (jeszcze przed obniżeniem diety z tytułu zapewnienia częściowego wyżywienia), co w konsekwencji prowadzi do wspomnianych niespójności. Stanowisko powyższe prowadzi do sytuacji, gdy pracownik, który przebywał w podróży służbowej przez 12 godzin (np. od 6:00 rano do 18:00 wieczorem) i zapewniono mu w tym czasie bezpłatnie tylko jeden posiłek, traci prawo do jakichkolwiek należności z tytułu diet. Oznacza to, że w czasie delegacji, trwającej od wczesnych godzin rannych, aż do wieczora, pracownik będzie musiał spożyć śniadanie albo kolację na własny koszt. Gdyby natomiast pracodawca zapewnił pracownikowi więcej niż jeden posiłek, np. śniadanie i obiad, okazałoby się, że przysługująca pracownikowi należność z tytułu diety jest kwotą ujemną ($15 \text{ zł} - 75\% \times 30 \text{ zł} = -7,5 \text{ zł}$). Tym samym, pracownik nie tylko nie otrzyma diety, ale jeszcze będzie musiał dopłacić do podróży służbowej. Jeżeli natomiast pracownik otrzyma od pracodawcy dietę i nie zwróci jej wraz z dopłatą wynikającą z "diety ujemnej", po jego stronie powstanie przychód ze stosunku pracy, opodatkowany podatkiem dochodowym.

Zdaniem Skarżącej rozsądek i doświadczenie życiowe wskazują, że skoro podróż trwa od rana do wieczora, to pracownikowi należy się zwrot zwiększonych kosztów wyżywienia związanych z więcej niż jednym posiłkiem (przynajmniej ze śniadaniem i obiadem). W ocenie Spółki takie właśnie było ratio legis omawianych przepisów i w związku z tym przedstawiony na początku przez Spółkę sposób obliczenia diety należy uznać za prawidłowy.

Minister Finansów, z upoważnienia którego działał Dyrektor Izby Skarbowej w W. postanowieniem z dnia [...] kwietnia 2014 r., odmówił wszczęcia postępowania w sprawie.

Organ stwierdził, że zakres przedmiotowy przedstawionego problemu nie mieści się w zakresie przedmiotowym interpretacji. Wydana interpretacja nie spełniałaby podstawowej funkcji ochronnej oraz przedmiotem interpretacji nie może być stan faktyczny, czy też zdarzenia przyszłe.

Minister wskazał, że przedmiotem interpretacji w trybie art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.; dalej zwana "O.p."), może być wyłącznie przepis prawa podatkowego w odniesieniu do danego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego. Wydanie żadanego rozstrzygnięcia w zakresie wskazanym we wniosku naruszałoby kompetencje właściwych organów podatkowych i kontrolnych. Postępowanie podatkowe lub kontrolne natomiast pozostaje poza zakresem instytucji interpretacji indywidualnej. Z tego względu w ocenie organu należało zastosować art. 165a § 1 w związku z art. 14b § 1 i art. 14h O.p, w myśl którego, gdy żądanie, o którym mowa w art. 165 tej ustawy, zostało wniesione przez osobę niebędącą stroną lub z jakichkolwiek innych przyczyn postanowienie nie może być wszczęte, organ podatkowy wydaje postanowienie o odmowie wszczęcia postępowania.

Minister Finansów z upoważnienia którego działał Dyrektor Izby Skarbowej w W. po rozpoznaniu wniesionego przez Skarżącą zażalenia postanowieniem z dnia [...] maja 2014 r. utrzymał w mocy powyższe postanowienie z dnia [...] kwietnia 2014 r.

Organ stwierdził, iż ocena w tym zakresie złożonego przez Spółkę wniosku była taka, iż istnieje niemożność wydania interpretacji, bowiem wyjściowy problem dotyczył nie kwalifikacji podatkowej, lecz wątpliwości co do sposobu rozumienia innej niż podatkowa ustawy. W jego ocenie Skarżąca nie pytała o kwalifikację stanu faktycznego będącego elementem konkretnej przesłanki zawartej w przepisach podatkowych. W zadanych przez Spółkę pytaniach nie ma elementów prawa podatkowego. Skarżąca przedstawiła zagadnienia mieszczące się w sferze przywołanego Rozporządzenia. Zdaniem Ministra w takiej sytuacji adresatem i podmiotem uprawnionym do stosowania tych przepisów nie są organy podatkowe. Przyjęcie, że organ podatkowy mógłby w interpretacjach prawa podatkowego dokonywać przesądzenia innych niż podatkowe kwestii byłoby sprzeczne z celem instytucji interpretacji

indywidualnych. W związku z tym uznał, iż z treści wniosku Skarżącej nie wynikał żaden problem związany z wykładnią, czy też rozumieniem treści powołanych przepisów, wniosek dotyczył zagadnień, które nie mogą zostać zinterpretowane w trybie wydania pisemnych interpretacji indywidualnych.

Według organu merytoryczne rozpatrzenie wniosku Spółki poprzez wydanie interpretacji uznającej za prawidłowe lub nieprawidłowe jej stanowisko wykraczałoby poza uprawnienia przysługujące organowi w ramach postępowania w sprawie wydania pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego. Tym samym stwierdził, że nie dysponuje instrumentami prawnymi, które pozwoliłyby na - wymaganą dla rozstrzygnięcia problemowego zagadnienia - analizę i ocenę czy Skarżąca prawidłowo dokonała obliczenia diety.

W jego ocenie, wbrew twierdzeniom zażalenia, prawidłowość ustalenia przez płatnika wysokości przysługującej diety może być dokonana dopiero na etapie ewentualnych, późniejszych postępowań podatkowych lub kontrolnych. Wówczas, zgodnie z ogólną zasadą prawną, że ciężar udowodnienia faktu spoczywa na osobie wywodzącej z tego tytułu skutki prawne, płatnik będzie musiał wykazać, że prawidłowo dokonał wyliczenia wysokości diety z tytułu odbytej podróży służbowej pracownika w sytuacji gdy ze względu na długość podróży służbowej pracownikowi przysługiwało 50% diety i pracownik miał zapewnione bezpłatne wyżywienie.

Reasumując stwierdził, że skoro wniosek Spółki wykraczał poza zakres przedmiotowy pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego, o której mowa w art. 14b § 1 O.p., co niewątpliwie stanowiło formalną przeszkodę dla prowadzenia postępowania w sprawie wydania interpretacji indywidualnej, to organ pierwszej instancji prawidłowo zastosował art. 165a § 1 w związku z art. 14h O.p.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie, po rozpoznaniu wniesionej przez Spółkę skargi z 24 czerwca 2014 r., wyrokiem z dnia 8 maja 2015 r. sygn. akt III SA/Wa 2360/14 uchylił zaskarżone postanowienie oraz poprzedzające je postanowienie Ministra Finansów z dnia [...] kwietnia 2014 r.

W uzasadnieniu stwierdził, że w przypadku, gdy przedmiotem indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w rozumieniu art. 14b § 1 O.p. jest regulacja prawa podatkowego, która odwołuje się do przepisów prawa pracy, ocena możliwości stosowania i wykładnia interpretowanej normy podatkowej przepisy te powinna uwzględniać i obejmować.

Zdaniem Sądu w rozpoznanej sprawie we wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego zainteresowany dochodził interpretacji unormowania wynikającego z art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. a u.p.d.o.f. Wymieniona regulacja prawna stanowi niewątpliwie przepis materialnego prawa podatkowego. Prowadawca podatkowy posługuje się w nim jednak między innymi terminem dieta (...) do wysokości określonej w odrębnych ustawach lub w przepisach wydanych przez ministra właściwego do spraw pracy w sprawie wysokości oraz warunków ustalania należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej, z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju oraz poza granicami kraju, z zastrzeżeniem ust. 13. Pojęcie to nie zostało unormowane w prawie podatkowym i odnosi się do pojęć z obszaru prawa pracy. Tym samym Sąd uznał, iż zaniechanie wyjaśnienia tych pojęć na podstawie obowiązującego prawa, nawet jeżeli nie byłoby nim prawo podatkowe, uniemożliwia uzasadnione wskazanie i określenie przedmiotu zwolnienia podatkowego z art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. a u.p.d.o.f., a tym samym nie przekazuje informacji o możliwości zastosowania normy prawa podatkowego, co, obok wykładni prawa, stanowi przedmiot interpretacji przepisów prawa podatkowego w rozumieniu Ordynacji podatkowej. Wykładnia pojęcia diety do wysokości określonej w Rozporządzeniu było: dla odpowiedzi na pytanie przedstawione we wniosku o wydanie interpretacji prawa podatkowego, dla oceny zaprezentowanego w nim stanowiska zainteresowanego lub też dla wskazania prawidłowego postępowania, o których mowa jest jednoznacznie w art. 14c O.p.

Reasumując uznał, iż w sytuacji, gdy Spółka w sposób jasny przedstawiła stan faktyczny (we wniosku o interpretację oraz piśmie wyjaśniającym) i zadała pytanie w oparciu o tak przedstawiony stan faktyczny, przedstawiła własne stanowisko, zatem rolą Ministra Finansów będzie odniesienie się do tego stanowiska i udzielenie interpretacji dotyczącej pytania Skarżącej.

Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z dnia 5 grudnia 2017 r., sygn. akt II FSK 2488/15 oddalił skargę kasacyjną Ministra Finansów z dnia 22 lipca 2015 r.

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej po ponownym rozpatrzeniu sprawy w związku z prawomocnym wyrokiem WSA w Warszawie z dnia 8 maja 2015 r. sygn. akt III SA/Wa 2360/14 za nieprawidłowe uznał stanowisko Skarżącej przedstawione we wniosku z dnia 2 stycznia 2014 r. o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie prawidłowości obliczenia wysokości diety, w sytuacji, gdy ze względu na długość podróży służbowej pracownikowi przysługuje 50% diety i pracownik miał zapewnione bezpłatne wyżywienie.

W uzasadnieniu zwrócił uwagę, że warunkiem niezbędnym do skorzystania ze zwolnienia jest odbycie przez pracownika podróży służbowej. Ponadto zauważył, że warunki wypłacania należności z tytułu podróży służbowej pracownikowi zatrudnionemu u pracodawcy spoza sfery budżetowej (państwowej, samorządowej) określa się w układzie zbiorowym pracy lub w regulaminie wynagradzania albo w umowie o pracę, jeżeli pracodawca nie jest objęty układem zbiorowym pracy lub nie jest obowiązany do ustalenia regulaminu wynagradzania. Postanowienia układu zbiorowego pracy, regulaminu wynagradzania lub umowy o pracę nie mogą ustalać diety za dobę podróży służbowej na obszarze kraju w wysokości niższej niż dieta z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju określona dla pracownika zatrudnionego w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej. W przypadku, gdy układ zbiorowy pracy, regulamin wynagradzania lub umowa o pracę nie określa warunków wypłacania należności z tytułu podróży służbowej, pracownikowi przysługują należności na pokrycie kosztów podróży służbowej według przepisów zawartych w rozporządzeniu Ministra Pracy i Polityki Społecznej.

Dyrektor wskazał ponadto, że dieta jest normatywnym określeniem świadczenia przeznaczonego na pokrycie kosztów wyżywienia pracownika w czasie podróży służbowej, przy czym jest to regulacja kompleksowa, określająca konsekwencje wszelkich form wyżywienia pracownika w czasie podróży służbowej. Pracodawca nie ma obowiązku zapewnienia pracownikowi pełnego wyżywienia podczas podróży służbowej. Przeznaczeniem diety z tytułu delegacji na terenie kraju jest zatem pokrycie zwiększonych kosztów wyżywienia pracownika w czasie odbywania podróży służbowej.

Zdaniem organu pracodawca w pierwszej kolejności powinien prawidłowo wyliczyć dietę pracownika, zgodnie z § 7 ust. 2 pkt 1 lit. b) lub § 7 ust. 2 pkt 2 lit. a) ww. Rozporządzenia, a następnie tak ustaloną dietę pomniejszyć o koszt bezpłatnego posiłku, który otrzymał pracownik. Zatem w przypadku, gdy podróż służbowa pracownika trwa od 8 do 12 godzin, a pracodawca zapewnia pracownikowi posiłki w trakcie jej trwania, pracodawca dokonuje w pierwszej kolejności zmniejszenia diety do 50% diety podstawowej, w oparciu o przepis § 7 ust. 2 pkt 1 lit. b) ww. Rozporządzenia i dopiero wówczas prawidłowo ustaloną wysokość diety w danej podróży pomniejsza o koszt zapewnionego bezpłatnego posiłku, stosownie do treści § 7 ust. 4 ww. Rozporządzenia.

Reasumując Dyrektor stanął na stanowisku, że ustalając wysokość diety z tytułu podróży służbowej pracownika, trwającej od 8 do 12 godzin, podlegającej zwolnieniu z opodatkowania na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. a) u.p.d.o.f. podstawą do odpowiedniego pomniejszenia diety z tytułu zapewnionych posiłków będzie połowa kwoty diety, o której mowa w § 7 ust. 1 ww. Rozporządzenia.

W skardze złożonej na powyższą interpretację, Spółka wnosząc o jej uchylenie oraz zasądzenie na jej rzecz zwrotu kosztów postępowania, zarzuciła naruszenie § 7 ust. 2 pkt 1 lit. b) oraz ust. 4 w zw. z § 7 ust. 1 Rozporządzenia poprzez ich błędną wykładnię polegającą na nieprawidłowym przyjęciu jako podstawy do pomniejszenia diety pracownika zwolnionej z opodatkowania na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. a) u.p.d.o.f., z uwagi na zapewnienie pracownikowi bezpłatnego posiłku, kwoty stanowiącej 50% wartości pełnej diety, o której mowa w § 7 ust. 1 Rozporządzenia.

W odpowiedzi na skargę Dyrektor wniósł o jej oddalenie. Podtrzymał stanowisko zajęte w zaskarżonej interpretacji i powtórzył przedstawioną w niej argumentację. Zarzuty skargi ocenił jako niezasadne.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie zważył, co następuje:

Skarga jest zasadna.

Istota sprawy dotyczy kwestii sposobu określenia wysokości diety pracownikowi, który odbywa krajową podróż służbową trwającą od 8 do 12 godzin i jednocześnie pracownik ma zapewnione bezpłatne wyżywienie (jeden lub

więcej posiłków). Kwestię tę reguluje wspomniane Rozporządzenie, jednak ma ona znaczenie na tle prawa podatkowego, gdyż zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 16 u.p.d.o.f. wolne od podatku są m.in. diety za czas podróży służbowej pracownika do wysokości określonej w tym rozporządzeniu.

Spór dotyczy tego, w jaki sposób obliczać wysokość diety. Czy najpierw całodzienną kwotę diety w wysokości 30 zł (określoną w §7 ust. 1 Rozporządzenia) zmniejszyć o połowę z tytułu trwania podróży od 8 do 12 godzin (zgodnie z §7 ust. 2 pkt 1 lit. b Rozporządzenia) i od tej kwoty odjąć (zgodnie z §7 ust. 4 Rozporządzenia) równowartość $\frac{1}{4}$ lub $\frac{1}{2}$ lub $\frac{1}{4}$ diety całodzienną ($\frac{1}{4}$ z 30 zł lub $\frac{1}{2}$ z 30 zł lub $\frac{1}{4}$ z 30 zł) z tytułu zagwarantowania odpowiednio śniadania, obiadu lub kolacji – jak uważa Organ w zaskarżonej interpretacji. Czy też całodzienną kwotę diety w wysokości 30 zł (określoną w §7 ust. 1 Rozporządzenia) należy w pierwszej kolejności zmniejszyć (zgodnie z §7 ust. 4 Rozporządzenia) o $\frac{1}{4}$ lub $\frac{1}{2}$ lub $\frac{1}{4}$ z racji zagwarantowania posiłku i dopiero tak obliczoną kwotę zmniejszyć o połowę z racji tego, że podróż trwa od 8 do 12 godzin (zgodnie z §7 ust. 2 pkt 1 lit. b Rozporządzenia) – jak uważa Skarżąca.

W ocenie Sądu rację należy przyznać Skarżącej.

W Rozporządzeniu w rozdziale 2 pt. Podróż krajowa § 7 stanowi, że:

1. Dieta w czasie podróży krajowej jest przeznaczona na pokrycie zwiększonych kosztów wyżywienia i wynosi 30 zł za dobę podróży.

2. Należność z tytułu diet oblicza się za czas od rozpoczęcia podróży krajowej (wyjazdu) do powrotu (przyjazdu) po wykonaniu zadania służbowego w następujący sposób:

1) jeżeli podróż trwa nie dłużej niż dobę i wynosi:

a) mniej niż 8 godzin - dieta nie przysługuje,

b) od 8 do 12 godzin - przysługuje 50% diety,

c) ponad 12 godzin - przysługuje dieta w pełnej wysokości;

2) jeżeli podróż trwa dłużej niż dobę, za każdą dobę przysługuje dieta w pełnej wysokości, a za niepełną, ale rozpoczętą dobę:

a) do 8 godzin - przysługuje 50% diety,

b) ponad 8 godzin - przysługuje dieta w pełnej wysokości.

3. Dieta nie przysługuje:

1) za czas delegowania do miejscowości pobytu stałego lub czasowego pracownika oraz w przypadkach, o których mowa w § 10;

2) jeżeli pracownikowi zapewniono bezpłatne całodziennie wyżywienie.

4. Kwotę diety, o której mowa w ust. 1, zmniejsza się o koszt zapewnionego bezpłatnego wyżywienia, przyjmując, że każdy posiłek stanowi odpowiednio:

1) śniadanie - 25% diety;

2) obiad - 50% diety;

3) kolacja - 25% diety.

5. W przypadku korzystania przez pracownika z usługi hotelarskiej, w ramach której zapewniono wyżywienie, przepisy ust. 4 stosuje się odpowiednio.

W Rozdziale 3 pt. Podróż zagraniczna §13 stanowi, że

1. Dieta w czasie podróży zagranicznej jest przeznaczona na pokrycie kosztów wyżywienia i inne drobne wydatki.
2. Dieta przysługuje w wysokości obowiązującej dla docelowego państwa podróży zagranicznej. W przypadku podróży zagranicznej odbywanej do dwóch lub więcej państw pracodawca może ustalić więcej niż jedno państwo docelowe.
3. Należność z tytułu diet oblicza się w następujący sposób:
 - 1) za każdą dobę podróży zagranicznej przysługuje dieta w pełnej wysokości;
 - 2) za niepełną dobę podróży zagranicznej:
 - a) do 8 godzin - przysługuje 1/3 diety,
 - b) ponad 8 do 12 godzin - przysługuje 50% diety,
 - c) ponad 12 godzin - przysługuje dieta w pełnej wysokości.
4. Wysokość diety za dobę podróży zagranicznej w poszczególnych państwach jest określona w załączniku do rozporządzenia.

Jednocześnie zgodnie z §14

1. Pracownikowi, któremu zapewniono w czasie podróży zagranicznej bezpłatne, całodzienne wyżywienie, przysługuje 25% diety ustalonej zgodnie z § 13 ust. 3.
2. Kwotę diety zmniejsza się o koszt zapewnionego bezpłatnego wyżywienia, przyjmując, że każdy posiłek stanowi odpowiednio:
 - 1) śniadanie - 15% diety;
 - 2) obiad - 30% diety;
 - 3) kolacja - 30% diety.
3. W przypadku korzystania przez pracownika z usługi hotelarskiej, w ramach której zapewniono wyżywienie, przepisy ust. 2 stosuje się odpowiednio.
4. Pracownikowi, który otrzymuje w czasie podróży zagranicznej należność pieniężną na wyżywienie, dieta nie przysługuje. Jeżeli należność pieniężna jest niższa od diety, pracownikowi przysługuje wyrównanie do wysokości należnej diety.

W ocenie Sądu mimo oczywistych różnic między istotnymi w sprawie przepisami dotyczącymi podróży krajowej (§7) oraz podróży zagranicznej (§13 i §14), istnieje pewne podobieństwo w budowie tych przepisów (przepisy te posługują się podobną terminologią, przewidują zmniejszanie diety z racji tego, że podróż nie trwa pełnej doby oraz z racji tego, że w jej trakcie zapewniany jest posiłek) co przekłada się na konieczność podobnego, w ocenie Sądu, stosowania (interpretowania) tych przepisów i co w konsekwencji można wykorzystać dla potrzeb niniejszej sprawy.

Ze względu na to, że §13 i §14 Rozporządzenia są bardziej rozbudowane od §7 Rozporządzenia, gdyż przewidziana w §13 dieta obejmuje nie tylko koszty wyżywienia ale i inne drobne wydatki, w pierwszej kolejności należy, w ocenie Sądu, dokonać interpretacji §13 i §14 Rozporządzenia. Odkodowanie normy prawnej z §13 i §14 Rozporządzenia umożliwi prawidłowe odkodowanie normy prawnej z §7 Rozporządzenia.

Zgodnie z §13 ust. 1 Rozporządzenia dieta w czasie podróży zagranicznej jest przeznaczona na pokrycie kosztów wyżywienia i inne drobne wydatki. Jednocześnie zgodnie z §14 ust. 1 Rozporządzenia pracownikowi, któremu zapewniono w czasie podróży zagranicznej bezpłatne, całodzienne wyżywienie, przysługuje 25% diety ustalonej zgodnie z § 13 ust. 3.

W Rozporządzeniu przesądzono zatem, że kwota na inne drobne wydatki w czasie podróży zagranicznej stanowi 25% diety. Skoro bowiem dieta w czasie podróży zagranicznej jest przeznaczona na pokrycie kosztów wyżywienia i inne drobne wydatki, a zapewnienie pracownikowi całodziennego wyżywienia skutkuje jej obniżeniem do 25%, to należy uznać, że te 25% stanowi właśnie kwotę na inne drobne wydatki. Ze względu na to, że §14 ust. 1 Rozporządzenia odsyła do §13 ust. 3 w zależności od tego ile będzie trwała podróż, ta ¼ diety na inne drobne wydatki będzie rosła wraz z czasem trwania podróży. I takt, w przypadku podróży zagranicznej, przy zapewnieniu całodziennego wyżywienia :

- do 8 godzin wyniesie 1/4 z 1/3 diety – §14 ust. 1 w zw. z §13 ust. 3 pkt 2 lit. a Rozporządzenia,
- obejmującej 8-12 godzin wyniesie 1/4 z ½ diety - §14 ust. 1 w zw. z §13 ust. 3 pkt 2 lit. b Rozporządzenia
- ponad 12 godzin wyniesie 1/4 diety - §14 ust. 1 w zw. z §13 ust. 3 pkt 2 lit. c Rozporządzenia .

W Rozporządzeniu w §14 ust. 2 przewidziano stosowny mechanizm zmniejszania diety w przypadku zapewniania śniadania o 15%, obiadu o 30% i kolacji o 30%. Należy podkreślić, że wskazane udziały składają się w sumie na 75% diety, czyli stanowią resztę powyżej 25% diety przewidzianej na inne drobne wydatki – co jest zrozumiałe. Skoro bowiem w razie zapewnienia pracownikowi całodziennego wyżywienia, dieta ulega obniżeniu do 25% (na inne drobne wydatki), to zapewnianie kolejnych posiłków (śniadanie, obiad, kolacja) powinno, owszem zmniejszać kwotę diety, ale nie wpływać na kwotę diety przeznaczoną na inny cel jakim są inne drobne wydatki.

W Rozporządzeniu dla podróży zagranicznych przewidziano zatem zasady pomniejszania diety w związku z zapewnieniem wskazanych posiłków w taki sposób, żeby nie potrącać diety na drobne wydatki. Jeżeli zatem w świetle §14 ust. 1 w zw. z §13 ust. 3 pkt 2 lit. b pracownikowi w trakcie podróży zagranicznej trwającej między 8 a 12 godzin, któremu zapewniono całodzienne wyżywienie przysługuje 25% z ½ diety, to pracownikowi, któremu zapewniono:

- jedynie śniadanie przysługuje 85% (100%-15%) z 1/2 diety (§14 ust. 2 pkt 1 w zw. z §13 ust. 3 pkt 2 lit. b Rozporządzenia),
- śniadanie i obiad przysługuje 55% (100%-45%) z 1/2 diety (§14 ust. 2 pkt 1 i 2 w zw. z §13 ust. 3 pkt 2 lit. b Rozporządzenia),
- śniadanie, obiad i kolację przysługuje 25% (100%-75%) z 1/2 diety (§14 ust. 2 pkt 1-3 w zw. z §13 ust. 3 pkt 2 lit. b Rozporządzenia, tj. dieta równoważna diecie pracownika, któremu zapewniono całodzienne wyżywienie - §14 ust. 1 w zw. §13 ust. 3 pkt lit. b Rozporządzenia).

W tym względzie należy podkreślić, że wprawdzie jedynie §14 ust. 1 odsyła wprost do §13 ust. 3 Rozporządzenia, jednakże z racji tego, że ust. 2 §14 jest ściśle związany z ust. 1, oba przepisy należy czytać łącznie i odnosić do §13 ust. 3 Rozporządzenia. Przepis ust. 2 §14 stanowi bowiem kolejną jednostkę redakcyjną oraz określa co składa się na owe 25% należnej diety przewidzianej w ust. 1 (o ile bowiem ust. 1 wskazuje kwotę należnej diety w razie zapewnienia całodziennego wyżywienia w wysokości 25% diety, ust. 2 uszczegóławia, że na przewidziane w ustępie pierwszym 25% diety (równoważne jej obniżce o 75%) składa się obniżka diety o 15% w razie zapewnienia śniadania, o 30% w razie zapewnienia obiadu oraz o 30% w razie zapewnienia kolacji – o czym była mowa wyżej.

Mając na uwadze powyższe wnioski i przechodząc do regulacji dotyczących podróży krajowych należy zwrócić uwagę, że §7 Rozporządzenia w ust. 1 stanowi, że dieta (w czasie podróży krajowej) jest przeznaczona na pokrycie zwiększonych kosztów wyżywienia i wynosi 30 zł na dobę. Przepis §7 Rozporządzenia (inaczej niż §13) ogranicza dietę wyłącznie do pokrycia zwiększonych kosztów wyżywienia, a co za tym idzie dieta ta nie służy pokryciu "innych drobnych wydatków" (jak w §13 ust. 1 Rozporządzenia). W efekcie dieta nie przysługuje wcale, jeżeli pracownikowi zapewniono całodzienne wyżywienie (§7 ust. 3 pkt 2 Rozporządzenia), co koresponduje z §7 ust. 4 Rozporządzenia, zgodnie z którym dieta ulega odpowiedniemu pomniejszeniu z racji zapewnionych bezpłatnych posiłków (śniadanie - 25% diety, obiad - 50% diety; kolacja - 25% diety).

W ocenie Sądu regulacja z §7 ust. 4 (i §7 ust. 3 pkt 2) Rozporządzenia odpowiada regulacji z §14 ust. 2 (i §14 ust. 1) Rozporządzenia z zastrzeżeniem tego, że w przypadku podróży krajowej (§7 ust. 4 Rozporządzenia) posiłki składają

się na 100% diety (gdyż dieta przeznaczona jest wyłącznie na pokrycie zwiększonych kosztów wyżywienia), natomiast w przypadku podróży zagranicznej (§14 ust. 2 Rozporządzenia) posiłki składają się na 75% (gdyż 25% przeznaczone jest na "inne dodatkowe wydatki"). Oba wskazane przepisy przewidują identyczny mechanizm obniżania diety w razie zapewnienia posiłków. Po pierwsze, zmniejszenia diety o wskazany procent w zależności od rodzaju posiłku. Po drugie, zapewnienie trzech posiłków pozbawia diety z tytułu wyżywienia.

Podobnie regulacja dotycząca zmniejszenia wysokości diety z racji czasu trwania podróży, przewidziana dla podróży krajowych z §7 ust. 2 pkt 1 Rozporządzenia, odpowiada (co do przyjętej konstrukcji) tej dla podróży zagranicznych z §13 ust. 3 pkt 2 Rozporządzenia. Mimo różnie określonych wysokości diety (0, 50%, 100% - w przypadku podróży krajowych oraz 1/3, 50%, 100% - w przypadku podróży zagranicznych) obie regulacje wyróżniają podróże do 8 godzin, od 8 do 12 godzin oraz od 12 godzin i z racji czasu trwania podróży przewidują stosowne pomniejszenia diety.

Mając na uwadze powyższe, §7 ust. 2 pkt 1 i ust. 4 Rozporządzenia dotyczący podróży krajowych powinien być, w ocenie Sądu, podobnie stosowany (interpretowany) jak omówiony wyżej i dotyczący podróży zagranicznych §13 ust. 3 pkt 2 i §14 ust. 2 Rozporządzenia. Oznacza to w praktyce, że tak jak twierdzi Skarżący, całodobową dietę określoną w §7 ust. 1 rozporządzenia (tj. 30 zł) należy w pierwszej kolejności obniżyć z uwagi na zapewnienie pracownikowi bezpłatnego posiłku stosownie do §7 ust. 4 Rozporządzenia (o 25% w przypadku śniadania, o 50% w przypadku obiadu oraz o 25% w przypadku kolacji) i tak obliczoną kwotę następnie skorygować z racji czasu trwania podróży stosownie do §7 ust. 2 pkt 1 Rozporządzenia.

W efekcie takiego postępowania przykładowo pracownikowi, któremu w trakcie podróży krajowej trwającej między 8 a 12 godzin zapewniono:

- jedynie śniadanie przysługuje $30 \text{ zł} \times (100\% - 25\%) \times 50\%$ (§7 ust. 4 pkt 1 w zw. z ust 1 oraz ust. 2 pkt 1 lit. b Rozporządzenia), czyli 11,25 zł,
- śniadanie i obiad przysługuje $30 \text{ zł} \times (100\% - 75\%) \times 50\%$ (§7 ust. 4 pkt 1 i 2 w zw. z ust 1 oraz ust. 2 pkt 1 lit. b Rozporządzenia), czyli 3,75 zł
- śniadanie, obiad i kolację dieta nie przysługuje, gdyż $30 \text{ zł} \times (100\% - 100\%) \times 50\%$ (§7 ust. 4 pkt 1-3 w zw. z ust 1 oraz ust. 2 pkt 1 lit. b Rozporządzenia), czyli 0 zł, analogicznie jak pracownikowi, któremu zapewniono całodzienne wyżywienie zgodnie §7 ust. 3 pkt 2 Rozporządzenia.

W związku z powyższym, Sąd zgadza się ze Skarżącą, że wskazany sposób interpretacji §7 ust. 4 Rozporządzenia wynika z treści wskazanego przepisu, zgodnie z którym "Kwotę diety, o której mowa w ust. 1, zmniejsza się o koszt zapewnionego bezpłatnego wyżywienia (...)". Nie ulega zatem wątpliwości, że §7 ust. 4 Rozporządzenia określa podstawową wartość diety (odsyła do ust. 1 §7, w którym mowa o diecie całodziennej), którą należy następnie pomniejszyć o koszt zapewnionego posiłku. W rezultacie w pierwszym kroku kwota 30 zł jest pomniejszana w związku z zapewnieniem bezpłatnego posiłku.

Dopiero tak określoną kwotę należy, jak wskazuje Skarżący i z czym Sąd się zgadza, pomniejszyć z racji czasu trwania podróży stosownie do §7 ust. 2 pkt 1 lit. b Rozporządzenia. Przepis §7 ust. 2 stanowi o zmniejszeniu diety, co należy, w ocenie Sądu, odnieść do diety, o której mowa w ust. 1 (uprzednio zmniejszonej w razie zapewnienia bezpłatnego posiłku zgodnie z §7 ust. 4 Rozporządzenia).

Sąd zgadza się ze Skarżącą, że przyjęcie stanowiska prezentowanego przez Organ prowadziłoby do sytuacji, w której pracownik, któremu podczas 12-to godzinnej podróży służbowej został zapewniony jedynie obiad zostałby pozbawiony diety w ogóle – co uznać należy za sprzeczne z celem Rozporządzenia. Skoro bowiem w Rozporządzeniu przesądzono, że całodzienne (nie całodobowe) wyżywienie składa się z trzech posiłków (śniadanie, obiad i kolacja), to nie można w ocenie Sądu uznać, że zapewnienie pracownikowi w ciągu 12-to godzinnej podróży służbowej jedynie jednego posiłku, może pozbawiać go diety. Co więcej, należy zauważyć, że przyjęcie stanowiska Organu może skutkować obliczeniem diety ujemnej (np. w sytuacji gdy w trakcie 12-to godzinnej podróży zapewniono pracownikowi śniadanie i obiad).

W prowadzonym ponownie postępowaniu Organ będzie obowiązany uwzględnić ocenę prawną zawartą w niniejszym wyroku.

Mając na uwadze powyższe Sąd uznał skargę za zasadną i w konsekwencji na podstawie art. 146 §1 w zw. z art. 145 §1 pkt 1 lit. a p.p.s.a. uchylił zaskarżoną interpretację.

O kosztach rozstrzygnięto stosownie do art. 200 i nast. p.p.s.a. Na zasądzony zwrot kosztów postępowania składały się: wpis od skargi w wysokości 200 zł, pobrany od Skarżącej na podstawie § 2 ust. 6 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 16 grudnia 2003 r. w sprawie wysokości oraz szczegółowych zasad pobierania wpisu w postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 221, poz. 2193 ze zm.), koszty zastępstwa procesowego wysokości 240 zł ustalone na podstawie § 3 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 31 stycznia 2011 r. w sprawie wynagrodzenia za czynności doradcy podatkowego w postępowaniu przed sądami administracyjnymi oraz szczegółowych zasad ponoszenia kosztów pomocy prawnej udzielonej przez doradcę podatkowego z urzędu (Dz. U. Nr 31, poz. 153) i opłata skarbową od dokumentu pełnomocnictwa w kwocie 17 zł.