

- **Koszty zakwaterowania pracowników za granicą a przychód z umowy o pracę – doradca podatkowy Magdalena Sławińska-Rzemek V4 Group**

Wyrok SN z 22 stycznia 2020 r., I UK 346/18

Ze zwrotu "przedsiębiorca nie może być obciążony", którym posłużył się art. 10a ust. 2 u.s.d.g., nie wynika tylko zakaz skierowany do organów państwowych, ale także wskazówka interpretacyjna. Skoro konsekwencją decyzji interpretacyjnej jest zakaz obciążania płatnika składek daninami, sankcjami i karami, to wzorzec ten nie powstanie, jeśli płatnik składek został już "obciążony", to jest organ rentowy wydał wcześniej decyzję ustalającą podstawę wymiaru składek. Znaczy to tyle, że przepis nie obejmuje swoim oddziaływaniem sytuacji, w której doszło już do przypisania płatnikowi składek odpowiedzialności. Funkcją art. 10 i art. 10a ustawy jest przeciwdziałanie niepewności prawnej. Wniosek o wydanie interpretacji ma na celu ustabilizować sytuację prawną jednostki. Służy temu zakaz obciążania płatnika składek daninami, sankcjami i karami, a także związanie interpretacją organów administracji publicznej lub państwowej. Intencje te nie są jednak realizowane, jeśli stan niepewności prawnej został już usunięty przez decyzję organu rentowego, a co do przedmiotu, który ma być interpretowany toczy się postępowanie sądowe.

Oplacenie noclegu w miejscu pracy (z wyłączeniem podróży służbowych) należy rozpatrywać w aspekcie prawa pracownika do wynagrodzenia odpowiadającego rodzajowi wykonywanej pracy (art. 78 § 1 k.p.) i wynagrodzenia godziwego (art. 13 k.p.). W przypadku pracy wymuszającej czasowe zamieszkanie poza centrum życiowym pracownika, wynagrodzenie powinno być ustalone w sposób uwzględniający ten uciążliwy charakter pracy. Jeżeli zatem pracodawca uwzględnia (musi uwzględniać) ten aspekt w wysokości wynagrodzenia, a ze względów organizacyjnych decyduje się na nieodpłatne udostępnienie pracownikom noclegów (mających wymierną wartość ekonomiczną), to jest to zapłata za pracę.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

(...) Zgodnie z art. 10a ust. 2 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej (jednolity tekst: Dz.U. z 2017 r., poz. 168) – dalej jako ustawa - interpretacja nie jest wiążąca dla przedsiębiorcy, jednakże przedsiębiorca nie może być obciążony jakimikolwiek daninami publicznymi, sankcjami administracyjnymi, finansowymi lub karami w zakresie, w jakim zastosował się do uzyskanej interpretacji. W przepis ten wpisana jest klarowana logika zdarzeń. Przedsiębiorca występuje do organu o interpretację, otrzymuje ją, a następnie stosuje się do niej. Takie postępowanie uwalnia go od negatywnych konsekwencji (obciążenia

daninami, sankcjami lub karami). W orzecznictwie przyjęto, że dopuszczalne jest wystąpienie o wydanie interpretacji co do zdarzeń już zaistniałych, jednak nadal oddziałujących na sytuację przedsiębiorcy. Kierując się tą interpretacją skarżący miał prawo do zabezpieczenia swoich praw w trybie art. 10 i 10a ustawy.

Rzeczywisty problem jurydyczny występujący w sprawie dotyczy jednak innej kwestii. Chodzi o to, że skarżący skorzystał z mechanizmu „interpretacyjnego” w czasie, gdy organ rentowy wydał już decyzje określające podstawę wymiaru składek, a na skutek odwołania płatnika wszczęte zostało postępowanie sądowe. Powstaje zatem pytanie czy w takiej sytuacji płatnik składek może skutecznie powoływać się na zakaz wskazany w omawianym przepisie. Przechodząc do odpowiedzi, trzeba dostrzec, że ze zwrotu „przedsiębiorca nie może być obciążony”, którym posłużył się art. 10a ust. 2 ustawy, nie wynika tylko zakaz skierowany do organów państwowych, ale także wskazówka interpretacyjna. Skoro konsekwencją decyzji interpretacyjnej jest zakaz obciążania płatnika składek daninami, sankcjami i karami, to wzorzec ten nie powstanie, jeśli płatnik składek został już „obciążony”, to jest organ rentowy wydał wcześniej decyzję ustalającą podstawę wymiaru składek. Znaczy to tyle, że przepis nie obejmuje swoim oddziaływaniem sytuacji, w której doszło już do przypisania płatnikowi składek odpowiedzialności. Funkcją art. 10 i art. 10a ustawy jest przeciwdziałanie niepewności prawnej. Wniosek o wydanie interpretacji ma na celu ustabilizować sytuację prawną jednostki. Służy temu zakaz obciążania płatnika składek daninami, sankcjami i karami, a także związanie interpretacją organów administracji publicznej lub państwowej. Intencje te nie są jednak realizowane, jeśli stan niepewności prawnej został już usunięty przez decyzję organu rentowego, a co do przedmiotu, który ma być interpretowany toczy się postępowanie sądowe.

Można na problem spojrzeć również z pozycji art. 10a ust. 3 ustawy. Przepis stanowi, że interpretacja jest wiążąca dla organów administracji publicznej lub państwowych jednostek organizacyjnych właściwych dla przedsiębiorcy i może zostać zmieniona wyłącznie w drodze wznowienia postępowania. Dyskusyjne jest czy terminy „organ administracji publicznej” i „organ państwowej jednostki organizacyjnej” obejmują również sąd, to jest, czy sąd rozpoznający sprawę z zakresu ubezpieczeń społecznych związany jest interpretacją wydaną w trybie art. 10a ust. 3 ustawy. Kwestia ta, choć interesująca, ostatecznie nie rzutuje na rozpoznanie przedmiotowej sprawy. Wynika to stąd, że postępowanie sądowe w sprawie z zakresu ubezpieczeń społecznych zmierza do merytorycznego rozstrzygnięcia przedmiotu spornego. Przeszkody o charakterze formalnym są wprawdzie dopuszczalne, ale tylko w enumeratywnie określonych przez Kodeks postępowania cywilnego przypadkach. Nie należy do nich decyzja interpretacyjna wydana w trybie art. 10 ustawy w trakcie toczącego się postępowania sądowego. Trafnie Sąd Apelacyjny w tym zakresie wskazał na rozważania zawarte w wyroku Sądu Najwyższego z dnia 18 grudnia 2014 r., III UK 72/14 (LEX nr 1628947). O ile można zgodzić się z zapatrywaniem skarżącego wyrażonym w skardze

kasacyjnej, że „decyzja administracyjna jest wyrazem stanowiska organu administracji publicznej wiążącym sądy w postępowaniu administracyjnym”, o tyle związane to nie ma miejsca, gdy przedmiotem postępowania sądowego jest wcześniejsza decyzja administracyjna, która w odmienny sposób niż późniejsza decyzja interpretacyjna rozstrzyga o danym przedmiocie. Żaden przepis prawa procesowego nie pozwala sądowi na rozstrzygnięcie tego rodzaju dysharmonii w wypowiedziach organu rentowego. W rezultacie, nie ma podstaw do przyjęcia, że późniejsza decyzja interpretacyjna jest „ważniejsza” i przez odwołanie się do niej można zdyskredytować postępowanie sądowe zainicjowane wcześniejszą decyzją określającą podstawę wymiaru składek.

(...) w ocenie skarżącego przywołane w skardze kasacyjnej przepisy ustawy systemowej i ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych dają podstawę do twierdzenia, iż poniesione przez pracodawcę koszty związane z zakwaterowaniem pracowników nie powinny zostać uwzględnione w podstawie wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne. Stanowisko to jest fałszywe. Sąd Najwyższy wielokrotnie już odnosił się do tej kwestii. Ostatnio wypowiedział się na ten temat w wyroku z dnia 29 listopada 2017 r., I UK 99/17 (LEX nr 2435675), w którym stwierdził, że zakwaterowanie pracownika za granicą na koszt pracodawcy stanowi świadczenie w naturze, którego wartość pieniężna jest przychodem pracownika ze stosunku pracy uwzględnianym w podstawie wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne. Świadczenia poniesione przez pracodawcę z tego tytułu na rzecz pracownika powodują określony „ubytek” w majątku pracodawcy, powiększając o taką samą kwotę majątek pracownika, w innej bowiem sytuacji musiałby pokryć on ten wydatek sam, wobec czego są konkretnym dla takiego pracownika przysporzeniem.

(...) Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 29 listopada 2017 r., I UK 99/17, zwrócił uwagę, że w orzeczeniu Trybunału nie odniesiono się do kosztu noclegu pracownika w znacznej odległości od własnego miejsca zamieszkania, lecz przyporządkowano tylko takie świadczenia pracodawcy, przez które wypełnia on swe obowiązki prawne, w szczególności z zakresu bezpieczeństwa i higieny pracy, pozostające w ścisłym związku z wykonywaną pracą i „niewynoszone na zewnątrz stosunku pracy”. W rezultacie, Sąd Najwyższy uznał, że pogląd wyrażony przez Trybunał nie może stanowić podstawy interpretacji pojęcia „przychód pracownika w postaci bezpłatnego zakwaterowania”. Sąd Najwyższy w składzie rozpoznającym niniejszą skargę kasacyjną w pełni podziela wyrażone w wyroku z dnia 29 listopada 2017 r. stanowisko. Okazuje się zatem, że wbrew twierdzeniu płatnika składek podnoszona materia została już wyjaśniona w orzecznictwie.

W uzupełnieniu tej wypowiedzi trzeba wskazać na wcześniejsze jednolite wypowiedzi Sądu Najwyższego, w których jednolicie głoszono, że świadczenia poniesione przez pracodawcę z tego tytułu na rzecz pracownika powodują określony „ubytek” w majątku pracodawcy, powiększając o taką samą kwotę majątek pracownika, w innej sytuacji bowiem musiałby pokryć on ten wydatek sam, wobec czego są konkretnym dla takiego pracownika

przysporzeniem (por. wyroki z dnia 12 września 2012 r., II UK 45/12, OSNP 2013 nr 15-16, poz. 189, z dnia 3 grudnia 2013 r., I UK 156/13, OSNP 2015 nr 2, poz. 25, z dnia 18 kwietnia 2013 r., II UK 258/12, OSNP 2014 nr 7, poz. 104, z dnia 23 kwietnia 2013 r., I UK 600/12, OSNP 2014 nr 2, poz. 28 i z dnia 1 marca 2017 r., II BU 5/16, niepubl.; z dnia 23 kwietnia 2012 r., I UK 600/12, OSNP 2014 nr 2, poz. 28; z dnia 19 listopada 2012 r., II UK 96/12, LEX nr 1258357). Sąd Najwyższy w uchwale z dnia 10 grudnia 2015 r., III UZP 14/15 (OSNP 2016 nr 6, poz. 74), kontynuując przyjętą linię orzecznictwa, wskazał, że opłacenie noclegu w miejscu pracy (z wyłączeniem podróży służbowych) należy rozpatrywać w aspekcie prawa pracownika do wynagrodzenia odpowiadającego rodzajowi wykonywanej pracy (art. 78 § 1 k.p.) i wynagrodzenia godziwego (art. 13 k.p.). W przypadku pracy wymuszającej czasowe zamieszkanie poza centrum życiowym pracownika, wynagrodzenie powinno być ustalone w sposób uwzględniający ten uciążliwy charakter pracy (zob. uzasadnienie uchwały Sądu Najwyższego z dnia 19 listopada 2008 r., II PZP 11/08; OSNP 2009 nr 13-14, poz. 166). Jeżeli zatem pracodawca uwzględnia (musi uwzględnić) ten aspekt w wysokości wynagrodzenia, a ze względów organizacyjnych decyduje się na nieodpłatne udostępnienie pracownikom noclegów (mających wymierną wartość ekonomiczną), to jest to zapłata za pracę.

Przedstawione zapatrywanie znajduje uzasadnienie w literalnej wykładni przepisów ustawy systemowej w powiązaniu z przepisami ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Zgodnie bowiem z art. 18 ust. 1 ustawy systemowej, podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe ubezpieczonych wymienionych w art. 6 ust. 1 pkt 1-3 stanowi przychód, o którym mowa w art. 4 pkt 9 i 10, z zastrzeżeniem ust. 1a i 2, ust. 4 pkt 5 i ust. 12. Wedle art. 4 pkt 9 powyżej ustawy systemowej przez "przychód" rozumie się przychody w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu zatrudnienia między innymi w ramach stosunku pracy. Zgodnie z art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych przychodem ze stosunku pracy są wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne oraz wartość pieniężną świadczeń w naturze bądź ich ekwiwalenty, bez względu na źródło finansowania tych wypłat i świadczeń, a w szczególności: wynagrodzenia zasadnicze, wynagrodzenia za godziny nadliczbowe, różnego rodzaju dodatki, nagrody, ekwiwalenty za niewykorzystany urlop i wszelkie inne kwoty niezależnie od tego, czy ich wysokość została z góry ustalona, a ponadto świadczenia pieniężne ponoszone za pracownika, jak również wartość innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych. W świetle art. 11 ust. 1 ustawy podatkowej warunkiem uznania tych świadczeń za przychód pracownika jest ich otrzymanie od pracodawcy. Z art. 21 ust. 1 ustawy podatkowej, zawierającego zwolnienia od podatku dochodowego o charakterze przedmiotowym, wynika, że ustawodawca nie wyłączył wymienionych w nim świadczeń z zakresu pojęciowego „przychód”, a jedynie „zwalnia” je od podatku dochodowego. Są one zatem nadal przychodem, nie stanowią jedynie podstawy opodatkowania (nie wchodzi w skład kwoty podlegającej opodatkowaniu). W tym miejscu należy przypomnieć, że podstawy wymiaru

składek nie stanowią przychody, które - na podstawie upoważnienia z art. 21 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych - określone zostały w wydanym rozporządzeniu Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe. W § 2 ust. 1 pkt 15 tego rozporządzenia wyłączono z podstawy wymiaru składek przychody w postaci diet i innych należności z tytułu podróży służbowej pracownika - do wysokości określonej w przepisach 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. W § 2 ust. 1 pkt 16 zwolniono z kolei z podstawy część wynagrodzenia pracowników zatrudnionych za granicą u polskich pracodawców w wysokości równowartości diety przysługującej z tytułu podróży służbowych poza granicami kraju, za każdy dzień pobytu, określonej w przepisach w sprawie wysokości oraz warunków ustalania należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej poza granicami kraju, z tym zastrzeżeniem, że tak ustalony miesięczny przychód tych osób stanowiący podstawę wymiaru składek nie może być niższy od kwoty przeciętnego wynagrodzenia, o którym mowa w art. 19 ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych.

Znając treść obowiązujących przepisów, trzeba przypomnieć, że Sąd Najwyższy podejmujący uchwałę z dnia 10 grudnia 2015 r., III UZP 14/15, stwierdził, że wykładnia funkcjonalna art. 21 ust. 1 ustawy podatkowej, stosowana przez sądy administracyjne, nie modyfikuje pojęcia „przychód”, lecz tylko definiuje niektóre „inne nieodpłatne świadczenia” jako przychody. Wartość świadczeń ponoszonych przez pracodawcę z tytułu zakwaterowania pracowników jest wolna od podatku na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 19 ustawy podatkowej do wysokości nieprzekraczającej miesięcznie kwoty 500 zł, jest zatem przychodem pracownika, nie stanowi jednak podstawy opodatkowania do określonej kwoty. Inaczej rzecz się przedstawia w przypadku podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne. Rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z 18 grudnia 1998 r. zawiera bowiem własny katalog przychodów wyłączonych z podstawy wymiaru składek, w wielu punktach tożsamy z wyłączeniami świadczeń wolnymi od podatku dochodowego wymienionymi w art. 21 ustawy podatkowej. W obu przypadkach (tak co do sfery podatkowej i składkowej) przychód rozumiany jest w tożsamy sposób, inaczej jednak określono należności wyłączone z podstawy wymiaru służącej do wyliczenia daniny publicznej.

(...) Pozostała do omówienia podstawa skargi kasacyjnej odwołująca się do art. 46 ust. 1 ustawy systemowej (który skarżący wiąże z art. 7 Konstytucji oraz art. 217 Konstytucji w związku z art. 4 pkt 9 ustawy systemowej oraz art. 11 ust. 2 - 2b i art. 12 ust. 1 - 3 ustawy podatkowej, a także art. 47 oraz art. 51 ust. 1 i 2 Konstytucji). W ocenie płatnika składek przepis ten nie może stanowić wystarczającej podstawy dla prowadzenia przez płatnika (pracodawcę) ewidencji tego gdzie nocują jego pracownicy, bez czego niemożliwe jest ustalenie

tego, który z nich i w jakim zakresie skorzystał ze stworzonej przez pracodawcę możliwości skorzystania z zakwaterowania. Analizując tak sformułowany zarzut można dojść do wniosku, że w ocenie skarżącego do podstawy wymiaru składek nie powinny być wliczane przychody, których na skutek działania płatnika nie można ściśle udokumentować. Osobliwość tego spostrzeżenia polega na tym, że przyjęcie takiego stanowiska zachęcałaby płatników do nieprowadzenia jakiegokolwiek dokumentacji. Odpowiedzią orzecznictwa na tego rodzaju pomysł jest staranna wykładnia art. 46 ust. 1 ustawy systemowej (ostatnio przedstawiona w wyroku Sądu Najwyższego z dnia 3 grudnia 2013 r., I UK 156/13, OSNP 2015 nr 2, poz. 25). Wskazano w nim, że z przywołanego przepisu można wyprowadzić tezę, że powinnością płatnika składek jest obliczenie, potrącenie, rozliczenie i odprowadzenie składek należnych od wszystkich przychodów zainteresowanych, w tym od wartości udzielonych im świadczeń w naturze w postaci kosztów zakwaterowania za granicą. Sąd Najwyższy wskazał, że wykonywanie obowiązków płatnika statuowanych w art. 46 ust. 1 ustawy systemowej wymaga ustalenia wartości przedmiotowego świadczenia w naturze w relacji do poszczególnych uprawnionych. Nie jest zatem możliwe prawidłowe wywiązanie się z obowiązków bez prowadzenia dokumentacji odnoszącej się do ewidencji kosztów ponoszonych przez pracodawcę z tego tytułu wobec każdego pracownika w rozliczeniu miesięcznym, a przynajmniej zawierającej takie dane, które umożliwiłyby zindywidualizowanie kosztów pracodawcy ponoszonych w stosunku do poszczególnych pracowników w okresach rozliczeniowych. Wskazano tam również, że obowiązek pracodawcy dokumentowania wypłacanego wynagrodzenia za pracę i innych świadczeń związanych z pracą odrębnie dla każdego pracownika jest też określony w § 8 pkt 2 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 28 maja 1996 r. w sprawie zakresu prowadzenia przez pracodawców dokumentacji w sprawach związanych ze stosunkiem pracy oraz sposobu prowadzenia akt osobowych pracownika (Dz.U. Nr 62, poz. 286 ze zm.), jak i w przepisach ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (jednolity tekst: Dz.U. z 2013 r., poz. 330). Sąd Najwyższy rozpoznający skargę kasacyjną podziela przedstawioną interpretację, a to oznacza, że również ten zarzut okazał się chybiony. (...)

Wyroki powiązane

Wyrok SN z dnia 29 listopada 2017 r. I UK 99/17

Wyrok SN z dnia 10 grudnia 2015 r. III UZP 14/15

Wyrok NSA z dnia 13 października 2021 II FSK 322/19

Przepisy

Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. 2017 r. poz. 2168)

Art. 10 ust. 2 Interpretacja nie jest wiążąca dla przedsiębiorcy, jednakże przedsiębiorca nie może być obciążony jakimikolwiek daninami publicznymi, sankcjami administracyjnymi,

finansowymi lub karami w zakresie, w jakim zastosował się do uzyskanej interpretacji. (stan prawny na rok 2018)

Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2021 r. poz. 162)

Art. 35. 1. Interpretacja indywidualna nie jest wiążąca dla przedsiębiorcy, z tym że przedsiębiorca nie może być obciążony sankcjami administracyjnymi, finansowymi lub karami w zakresie, w jakim zastosował się do uzyskanej interpretacji indywidualnej ani daninami w wysokości wyższej niż wynikające z uzyskanej interpretacji indywidualnej

Ustawa z dnia 13.10.1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Tekst jedn. Dz. u. 2022 r. poz. 1009)

Art. 18 ust. 1 Podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe ubezpieczonych wymienionych w art. 6 ust. 1 pkt 1-3 stanowi przychód, o którym mowa w art. 4 pkt 9 i 10, z zastrzeżeniem ust. 1a i 2, ust. 4 pkt 5 i ust. 12.

Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych z dnia 26 lipca 1991 r. (Tekst jedn. Dz. U. 2021 poz. 112)

Art. 12 ust. 1 Przychodem ze stosunku pracy są wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne oraz wartość pieniężną świadczeń w naturze bądź ich ekwiwalenty, bez względu na źródło finansowania tych wypłat i świadczeń, a w szczególności: wynagrodzenia zasadnicze, wynagrodzenia za godziny nadliczbowe, różnego rodzaju dodatki, nagrody, ekwiwalenty za niewykorzystany urlop i wszelkie inne kwoty niezależnie od tego, czy ich wysokość została z góry ustalona, a ponadto świadczenia pieniężne ponoszone za pracownika, jak również wartość innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych.

Główne problemy

1. Czy wydanie interpretacji przez organy administracyjne w tej samej sprawie blokuje postępowanie przed sądem?
2. Czy zapewnienie pracownikowi noclegu w związku z wykonywaniem przez niego pracy, stanowi przychód pracownika?
3. Czy wartość noclegu zapewnionego przez pracodawcę powinna zostać wliczona do podstawy naliczenia składek społecznych?