**Zakwaterowanie pracownika na koszt pracodawcy – kiedy z tego tytułu powstaje przychód?**

– Jadwiga Chorązka, doradca podatkowy, PwC

1. **Wyrok NSA z dnia 29 listopada 2018 r., II FSK 799/18**

Wydatki ponoszone przez pracodawcę na zapewnienie noclegów dla swoich pracowników w miejscu wykonywania przez nich pracy na jego rzecz, z wyłączeniem podróży służbowej będą stanowić dla nich przychód, w rozumieniu art. 12 ust. 1 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym, od którego płatnik jest obowiązany pobrać zaliczkę na podatek na zasadach określonych w art. 32 tej ustawy.

**Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku**

Istota sporu w rozpoznawanej sprawie, również na obecnym etapie postępowania, sprowadza się do oceny czy zapewnienie przez spółkę swoim pracownikom bezpłatnego zakwaterowania zostało spełnione w interesie pracownika, czy pracodawcy. W ocenie spółki nie było prawnie uzasadnione stanowisko prezentowane przez Ministra Finansów w zmianie interpretacji, który uznaje, że w przypadku pracowników oddelegowanych do wykonywania pracy poza granicami kraju, w sytuacji, gdy w drodze aneksu do zawartego między stronami stosunku pracy zmienione zostało miejsce wykonywania pracy, powstaje przychód z tytułu nieodpłatnego świadczenia w postaci zapewnienia przez pracodawcę zakwaterowania. Zdaniem skarżącej, błędnie przyjął organ, że spełniane jest w interesie pracownika i stąd powstaje u niego przychód podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. W zaskarżonym wyroku sąd pierwszej instancji zgadzając się ze spółką stwierdził, że świadczenie polegające na skorzystaniu przez pracowników oddelegowanych do pracy za granicą z bezpłatnego zakwaterowania nie będzie spełnione w interesie pracowników, ale w interesie pracodawcy i nie przyniesie pracownikom korzyści w postaci powiększenia aktywów lub uniknięcia wydatków, które musieliby ponieść. Gdyby nie konieczność wywiązania się z obowiązków służbowych, pracownicy ci nie mieliby powodu do korzystania z wynajmowanych przez wnioskodawcę miejsc noclegowych. Mają oni bowiem ośrodek interesów życiowych w Polsce, w związku z czym ponoszą wydatki związane z miejscem zamieszkania i oddelegowanie ich na określony czas do pracy za granicą tego nie zmienia. Podkreślono, że korzystanie z zakwaterowania zapewnionego nieodpłatnie przez pracodawcę w żaden sposób nie wzbogaca pracowników, co jest elementem niezbędnym do uznania danego świadczenia za przychód w rozumieniu art. 12 ust.1 w związku z art. 11 ust.1 oraz ust.2 – 2b u.p.d.o.f. Wobec tego w sprawie prawnego znaczenia nie miała regulacja w art. 21 ust. 1 pkt 16 u.p.d.o.f., limitująca zwolnienie od podatku wyłącznie diet i innych należności za czas podróży służbowej pracownika.

Rozstrzygając przedstawione sporne zagadnienie Naczelny Sąd Administracyjny przyznał rację ocenie wyrażonej przez Ministra Finansów w zaskarżonej zmianie interpretacji indywidualnej, powtórzonej w rozpoznawanej skardze kasacyjnej. Tym samym za uzasadnione uznano podniesione w skardze kasacyjnej zarzuty naruszenia przepisów prawa materialnego przez błędną wykładnię art. 9 ust. 1, art. 12 ust. 1, art. 11 ust. 1 w związku z art. 21 ust. 1 pkt 19 u.p.d.o.f., polegającą na przyjęciu przez sąd pierwszej instancji, że w opisanym przez spółkę w złożonym wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej stanie faktycznym nie dochodzi do powstania przychodu z innych nieodpłatnych świadczeń. (…)

Sposób zdefiniowania tego rodzaju przychodów na tle występujących zagadnień spornych najpełniej został przeprowadzony w powołanym przez sąd pierwszej instancji wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 8 lipca 2014r., K 7/13 (publik. OTK-A 2014/7/69, Dz.U. z 2014 poz. 947 tylko sentencja). W wyroku tym Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że wskazane regulacje rozumiane w ten sposób, że „inne nieodpłatne świadczenie” oznacza wyłącznie przysporzenie majątkowe o indywidualnie określonej wartości, otrzymane przez pracownika, są zgodne z art. 2 w związku z art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. W uzasadnieniu wyjaśniono, że w zakres nieodpłatnego świadczenia jako przychodu wchodzą wszystkie zjawiska gospodarcze i zdarzenia prawne, „których skutkiem jest nieodpłatne, tj. niezwiązane z kosztami lub inną formą ekwiwalentu, przysporzenie majątku tej osobie, mające konkretny wymiar finansowy”. Pogląd tego rodzaju ukształtowany został również w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego (por. uchwały z 24 maja 2010 r., II FPS 1/10 oraz z 24 października 2011 r., II FPS 7/10 oraz wyrok z 25 kwietnia 2013 r., II FSK 1828/11, publik. CBOSA). Zgodnie z tymi poglądami, do których przychyla się również skład rozpoznający skargę kasacyjną, świadczenia uzyskiwane od pracodawcy, niezależnie od tego czy są dokonywane w formie pieniężnej czy w formie świadczenia rzeczowego lub usługi, aby podlegały opodatkowaniu muszą prowadzić do pojawienia się po stronie pracownika dochodu, czyli korzyści majątkowej, która może wystąpić w dwóch postaciach: prowadzi do powiększenia aktywów, co jest zwykłym skutkiem wypłaty pieniędzy, albo do zaoszczędzenia wydatków, co może być następstwem świadczenia rzeczowego lub usługi.

6.6. Na tle takiego rozumienia art. 12 ust. 1 w związku z art. 11 ust. 1 oraz art. 12 ust. 3 w związku z art. 11 ust. 2-2b u.p.d.o.f. Trybunał sformułował ogólne kryteria według, których konkretne świadczenie pracodawcy na rzecz pracownika mogło zostać zakwalifikowane do przychodów nieodpłatnych ze stosunku pracy.

Należy przyjąć, że za przychód pracownika mogą być uznane świadczenia, które:

* po pierwsze, zostały spełnione za zgodą pracownika (skorzystał z nich w pełni dobrowolnie),
* po drugie, zostały spełnione w jego interesie (a nie w interesie pracodawcy) i przyniosły mu korzyść w postaci powiększenia aktywów lub uniknięcia wydatku, który musiałby ponieść,
* po trzecie, korzyść ta jest wymierna i przypisana indywidualnemu pracownikowi (nie jest dostępna w sposób ogólny dla wszystkich podmiotów).

Do takiego rozumienia tych przepisów odwołał się również sąd pierwszej instancji w zaskarżonym wyroku, na tym tle jednak nieprawidłowo ocenił zgodność z prawem zaskarżonej zmiany interpretacji. Nie można zgodzić się oceną wyrażoną w zaskarżonym wyroku, że przedstawione kryteria pozwalały na pominięcie jako przychodu z nieodpłatnych świadczeń wykupienie przez spółkę i udostępnienie bezpłatnie pracownikom w czasie oddelegowania noclegów, z których będą oni korzystać w związku z koniecznością świadczenia pracy w ramach oddelegowania przy realizacji usług na poszczególnych projektach (kontraktach), poza siedzibą spółki i poza miejscem swego zamieszkania.

Ocena ta jest poprawna co do pierwszego z warunków z tego względu, że w opisie stanu faktycznego nie zastrzeżono braku zgody na korzystanie z tego świadczenia przez pracownika. Nie wskazano na to, że nawet potencjalnie mogła wystąpić sytuacja, w której wbrew swej woli pracownik mógł zostać skierowany do pracy poza granicami kraju (delegacja), bądź też mógł nie wyrazić zgody na korzystanie nieodpłatnie z wykupionego i udostępnionego przez spółkę lokalu mieszkalnego. Zatem w przedstawionym stanie faktycznym należało przyjąć, że świadczenia te pracodawca spełniał dysponując uprzednią zgodą pracownika na ich przyjęcie. W takiej sytuacji odpowiednikiem świadczenia na rzecz pracownika były wydatki jakie pracodawca poniósł na wynajem miejsc noclegowych na cały okres pobytu konkretnego pracownika.

Nie budzi również wątpliwości indywidualizacja osób, które uzyskują tego rodzaju przychody i ich wysokość. Pracodawcy wiadome jest który pracownik i ile dni świadczy pracę poza granicami kraju oraz z jakiego lokalu wynajętego przez spółkę korzysta. Zatem przypisanie pracownikowi określonej wartości przychodu z tego tytułu jest kwestią, którą na podstawie posiadanych informacji pracodawca jest w stanie precyzyjnie określić.

Spełnione zatem zostały dwie pierwsze przesłanki odnoszące się do spełnienia nieodpłatnego świadczenia za zgodą pracownika, a korzyść jest wymierna i może być przypisana indywidualnemu pracownikowi.

Jako sporne sąd pierwszej instancji zakwalifikował spełnienie trzeciego warunku dotyczącego wyjaśnienia czy przyjęcie nieodpłatnego noclegu przez pracownika oddelegowanego leży w jego interesie, bo pozwala mu uniknąć niezbędnego wydatku na zakwaterowanie. W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, opowiadając się za stanowiskiem spółki sąd pierwszej instancji dokonał błędnej oceny w tym zakresie. W bezspornym stanie faktycznym sprawy sąd pierwszej instancji wadliwie bowiem przyjął, że świadczenie polegające na skorzystaniu przez pracowników oddelegowanych do pracy za granicą z bezpłatnego zakwaterowania nie będzie spełnione w interesie pracowników, ale w interesie pracodawcy i nie przyniesie pracownikom korzyści w postaci powiększenia aktywów lub uniknięcia wydatków, które musieliby ponieść. Gdyby nie konieczność wywiązania się z obowiązków służbowych, pracownicy ci nie mieliby powodu do korzystania z wynajmowanych przez wnioskodawcę miejsc noclegowych. Mają oni bowiem ośrodek interesów życiowych w Polsce, w związku z czym ponoszą wydatki związane z miejscem zamieszkania i oddelegowanie ich na określony czas do pracy za granicą tego nie zmienia.

Na tego rodzaju jednoznaczną ocenę, wbrew temu co wyjaśnił sąd pierwszej instancji, nie pozwalały tezy uzasadnienia omówionego wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 8 lipca 2014r., K7/13. Wręcz przeciwnie, w uzasadnieniu wyroku (pkt 3.4.3.) Trybunał stwierdził, że ,,sytuacja jest zupełnie oczywista w razie wskazania w umowie o pracę określonych świadczeń, które pracodawca będzie wypełniał na rzecz pracownika (mieszkanie służbowe, bilet miesięczny, pakiet ubezpieczenia zdrowotnego, dowóz do pracy itp.). Akceptując warunki umowy pracownik wyraża zgodę na przyjęcie tych świadczeń, w istocie traktując je jako - stanowiący część dochodu - element wynagrodzenia za pracę.” Zdaniem Trybunału, kwalifikacja prawnopodatkowa tego rodzaju świadczeń nie powinna ulec zmianie, jeśli zostaną one zaproponowane w trakcie trwania stosunku służbowego czy stosunku pracy, zawsze jednak po uzyskaniu zgody pracownika. Zgoda na skorzystanie ze świadczenia wyraża bowiem ocenę pracownika, że świadczenie – z punktu widzenia jego sytuacji zawodowej, życiowej, rodzinnej - jest celowe i przydatne, leży w jego interesie. Oznacza to, że w braku świadczenia ze strony pracodawcy pracownik musiałby ponieść wydatek. W konsekwencji: przyjęcie świadczenia oferowanego przez pracodawcę oznacza uniknięcie tego wydatku.

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, wbrew temu co przyjęto w zaskarżonym wyroku z tego rodzaju sytuacją mamy do czynienia w rozpoznawanej sprawie. Argumentów za zaakceptowaniem stanowiska wyrażonego w zaskarżonym wyroku nie dostarczają również wnioski wyprowadzone na tle regulacji prawa pracy, a w szczególności art. 94 k.p. (…)

Z samego faktu zamieszkiwania poza stałym miejscem pobytu (w miejscu wykonywania pracy) nie wynika, że pracownik pozostaje w dyspozycji pracodawcy i że używa lokalu, w którym został zakwaterowany, w celach służbowych. Zakwaterowanie pracowników w miejscu wykonywania obowiązków pracowniczych nie jest związane z samym procesem pracy, jak ma to miejsce np. w przypadku przygotowania stanowiska pracy wraz z urządzeniami, narzędziami i materiałami. Udostępniona kwatera (lokal) nie jest „narzędziem” pracy, którego koszty obciążałyby pracodawcę, ale służy realizacji pozapracowniczych potrzeb życiowych (socjalnych). O ile zatem pracodawca jest organizatorem pracy i ma zapewnić warunki techniczno-organizacyjne wykonywania pracy, to obowiązek ten nie rozciąga się na zapewnienie pracownikowi mobilnemu noclegu. Oczywiście w przypadku znacznych odległości między miejscem zamieszkania a miejscem wykonywania obowiązków, zakwaterowanie pracownika jest niezbędne, aby zobowiązanie pracownicze mogło być realizowane, ale nie jest to warunek prawny, lecz faktyczny, na który pracownicy, nawiązując stosunek pracy na takich warunkach (z miejscem pracy określonym jako pewien obszar geograficzny), godzą się dobrowolnie. Nie jest to zresztą cecha charakteryzująca wyłącznie stosunek pracy pracownika mobilnego, ale także każdego pracownika podejmującego pracę „niemobilną” w dużej odległości od swojego miejsca zamieszkania, w tym pracownika oddelegowanego do pracy za granicą.

Jeżeliby oceniać tę kwestię (z wyłączeniem podróży służbowych) z perspektywy warunku niezbędnego do zgodnego z prawem wykonywania pracy (obciążającego pracodawcę), to jedynie w aspekcie prawa pracownika do takiego wynagrodzenia, aby odpowiadało rodzajowi wykonywanej pracy (art. 78 § 1 k.p.) i było godziwe (art. 13 k.p.), a więc w przypadku pracy wymuszającej czasowe zamieszkanie pracownika poza jego centrum życiowym, wynagrodzenie powinno być tak ustalone, aby uwzględniało taki życiowo uciążliwy charakter pracy (zob. uzasadnienie uchwały Sądu Najwyższego z 19 listopada 2008 r., II PZP 11/08; OSNP 2009 nr 13-14, poz. 166).

Zasadą powinno być, że pracownik za swoją pracę otrzymuje wynagrodzenie (świadczenie pieniężne), a nieodpłatne świadczenia stanowią wyjątek od tej zasady, uzasadniony między innymi względami praktycznymi, w tym ekonomicznymi, np. ze względu na ulgi przy grupowym ubezpieczeniu, zakwaterowaniu czy przy zbiorczych pakietach medycznych. Ta zasada odpowiedniej płacy ma także uzasadnienie z ekonomicznego punktu widzenia. Zbyt niskie wynagrodzenie za pracę, nieuwzględniające kosztów pracownika ponoszonych w związku z wykonywaniem zwykłych - bo wynikających z umowy o pracę - obowiązków, może spowodować nieatrakcyjność oferty pracodawcy na rynku pracy, gdyż podjęcie takiej pracy może być oceniane jako „nieopłacalne”. Jeśli pracodawca uwzględnia (musi uwzględniać) ten aspekt w wysokości wynagrodzenia, ale ze względów organizacyjnych, praktycznych decyduje się na nieodpłatne świadczenie w postaci udostępnienia pracownikom nieodpłatnych noclegów (mających wymierną wartość ekonomiczną), to nadal jest to zapłata za pracę. Gdyby zatem przyjąć, że ponoszenie przez pracodawcę wydatków w celu zapewnienia noclegów pracownikowi mobilnemu jest świadczeniem poniesionym w interesie pracodawcy, ponieważ to jemu przynosi konkretną i wymierną korzyść w postaci prawidłowo i efektywnie wykonanej przez pracownika pracy, to również taki charakter miałoby wynagrodzenie za pracę np. w formie dodatku „za mobilność”, a nie budzi wątpliwości, że wynagrodzenie jest przychodem pracownika.

Oceniając zatem obiektywnie, dobrowolne przyjęcie od pracodawcy nieodpłatnego zakwaterowania leży w interesie pracownika mobilnego, gdyż uzyskuje on w ten sposób wymierną korzyść (przysporzenie majątkowe) w postaci uniknięcia kosztów, które musiałby ponieść, skoro zdecydował się na wynikające z umowy o pracę „mobilne” miejsce pracy.

Akceptując przedstawione poglądy i przenosząc je na grunt rozpoznawanej sprawy Naczelny Sąd Administracyjny stwierdza, że wydatki ponoszone przez spółkę na zapewnienie noclegów dla swoich pracowników w miejscu wykonywania przez nich pracy na jej rzecz, z wyłączeniem podróży służbowej, będą stanowić dla nich przychód w rozumieniu art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f., podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym, od którego płatnik jest obowiązany pobrać zaliczkę na podatek na zasadach określonych w art. 32 u.p.d.o.f.

Ponoszenie w takiej sytuacji, jaka została przedstawiona przez spółkę we wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji, wydatków w celu zapewnienia noclegów pracownikowi jest świadczeniem poniesionym w interesie tego pracownika, ponieważ umożliwia mu zapewnienie właściwych warunków socjalnych, które powinien sfinansować z uzyskiwanych dochodów. W tym znaczeniu to jemu przynosi konkretną i wymierną korzyść w postaci uniknięcia wydatku, który musiałby ponieść. (…) Gdyby zaakceptować przedstawianą przez sąd pierwszej instancji argumentację, to w każdym przypadku udostępnienie lokalu mieszkalnego (mieszkania służbowego) służyłoby interesowi pracodawcy. Tymczasem nie budziło wątpliwości Trybunału Konstytucyjnego, że mieszkanie służbowe (udostępnienie lokalu mieszkalnego - art. 11 ust. 2a pkt 3 u.p.d.o.f.) stanowi „inne nieodpłatne świadczenie” (…)

Należności tego rodzaju należy rozpatrywać ze względu na zwolnienie od podatku dochodowego wprowadzone w art. 21 ust. 1 pkt 19 i ust. 14 u.p.d.o.f. Zgodnie z art. 21 ust.1 pkt 19 u.p.d.o.f. wartość świadczeń ponoszonych przez pracodawcę z tytułu zakwaterowania pracowników, z zastrzeżeniem ust. 14 - do wysokości nieprzekraczającej miesięcznie kwoty 500 zł (jest wolna od opodatkowania. Zwolnienie, o którym mowa w ust. 1 pkt 19, ma zastosowanie do pracowników, których miejsce zamieszkania jest położone poza miejscowością, w której znajduje się zakład pracy, a podatnik nie korzysta z kosztów uzyskania przychodów określonych w art. 22 ust. 2 pkt 3 i 4 u.p.d.o.f. (art. 21 ust. 14). Regulacje te jednoznacznie potwierdzają, że wartość świadczenia za nocleg uregulowana ze środków pracodawcy stanowi dla pracownika przychód ze stosunku pracy, o którym mowa w art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f. Tym samym, wartość świadczenia otrzymanego przez pracownika niebędącego w podróży służbowej - ewentualnie nadwyżki ponad kwotę określoną w art. 21 ust. 1 pkt 19 u.p.d.o.f. - pracodawca ma obowiązek doliczyć do wynagrodzenia wypłaconego w danym miesiącu i od łącznej wartości obliczyć, pobrać i odprowadzić zaliczkę na podatek dochodowy.

1. **Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 23 listopada 2018 r., I SA/Po 530/18**

Ponoszenie przez pracodawcę wydatków w celu zapewnienia noclegów oraz kosztów dojazdu w celu świadczenia pracy pracownikowi świadczącemu pracę na rozmaitych budowach stanowi świadczenie poniesione w interesie pracodawcy, ponieważ to jemu przynosi konkretną i wymierną korzyść w postaci prawidłowo i efektywnie wykonanej przez pracownika pracy.

**Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku**

Spór w sprawie sprowadza się do rozstrzygnięcia kwestii dotyczącej tego czy wartość wydatków ponoszonych przez pracodawcę na rzecz konkretnego pracownika, w postaci zapewnienia bezpłatnego zakwaterowania, będzie stanowiła dla pracownika przychód ze stosunku pracy w rozumieniu art. 12 ust. 1 w zw. z art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f. W rezultacie czy spółka, jako płatnik będzie zobowiązana, na podstawie art. 31 u.p.d.o.f., do obliczania zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych od wartości wspomnianych powyżej świadczeń.

Podkreślenia wymaga, że przedstawione we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej zagadnienia dotyczące finansowania przez pracodawcę pracownikowi wykonującemu obowiązki poza miejscem zamieszkania i siedzibą firmy, kosztów związanych z wykonywaniem tych obowiązków tj. noclegów (zakwaterowania w hotelu albo w wynajętym lokalu mieszkalnym) przejazdów/przelotów do miejsca wykonywania pracy, w kontekście przychodu pracownika ze stosunku pracy w postaci nieodpłatnego świadczenia były już przedmiotem rozważań sądów administracyjnych. Za punkt wyjścia do rozważań nad tymi zagadnieniami przyjmowany jest wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 lipca 2014 r. o sygn. K 7/13 - publik.: OTK-A 2014/7/69 (powołanym zarówno przez organ jak i skarżącą), w którym Trybunał uznał, że art. 12 ust. 1 oraz art. 12 ust. 3 w związku z art. 11 ust. 2-2b u.p.d.o.f. są zgodne z art. 2 w związku z art. 217 Konstytucji RP, jeżeli są rozumiane w ten sposób, że „inne nieodpłatne świadczenie” oznacza wyłącznie otrzymane przez pracownika przysporzenie majątkowe o indywidualnie określonej wartości. W uzasadnieniu tego wyroku Trybunał sprecyzował, że za przychód pracownika mogą być uznane tylko takie świadczenia, które zostały spełnione za jego zgodą i w jego interesie (a nie w interesie pracodawcy) i przyniosły mu korzyść w postaci powiększenia aktywów lub uniknięcia wydatku, który musiałby ponieść, a korzyść ta jest wymierna i przypisana indywidualnemu pracownikowi (nie jest dostępna w sposób ogólny dla wszystkich podmiotów). Należy zatem stwierdzić, że skorzystanie przez pracownika ze świadczenia w postaci noclegu i transportu do miejsca pracy, nie jest świadczeniem spełnionym w jego interesie, ale w interesie pracodawcy oraz nie przynosi pracownikowi korzyści w postaci powiększenia aktywów lub uniknięcia wydatków, które musiałby ponieść. Zapewnienie noclegu pracownikom leży bowiem wyłącznie w interesie pracodawcy, a nie pracowników, którzy swoje potrzeby mieszkaniowe zaspokajają w innym miejscu i w inny sposób oraz którzy, gdyby nie konieczność wywiązania się z obowiązków wynikających z umowy o pracę, nie mieliby powodu do ponoszenia kosztu takich noclegów (…).

Zgodzić należy się ze stanowiskiem skarżącej, że ponoszenie przez pracodawcę wydatków w celu zapewnienia noclegów pracownikowi w miejscu świadczenia pracy położonego za granicą - przyjmując wskazane przez Trybunał Konstytucyjny kryterium oceny - jest świadczeniem poniesionym w interesie pracodawcy, ponieważ to jemu przynosi konkretną i wymierną korzyść w postaci prawidłowo i efektywnie wykonanej przez pracownika pracy. (…)

Ponoszenie przez pracodawcę wydatków w celu zapewnienia noclegów oraz kosztów dojazdu w celu świadczenia pracy pracownikowi świadczącemu pracę na rozmaitych budowach, przyjmując wskazane przez Trybunał Konstytucyjny kryterium oceny, stanowi świadczenie poniesione w interesie pracodawcy, ponieważ to jemu przynosi konkretną i wymierną korzyść w postaci prawidłowo i efektywnie wykonanej przez pracownika pracy. Dodać należy w tym zakresie, że przepisy prawa pracy nie nakładają na pracownika obowiązku ponoszenia za pracodawcę wydatków związanych ze świadczeniem pracy, a wszystkie wynikające stąd koszty powinien pokrywać zatrudniający. Podkreślenia bowiem wymagają nałożone na pracodawcę obowiązki wynikające z art. 94 ust. 1 pkt 2, 2a i 4 ustawy z dnia 26 czerwca 1974 r. - Kodeks pracy (tj. Dz.U. z 2018 r., poz. 917), zgodnie z którymi pracodawca jest obowiązany w szczególności organizować pracę w sposób zapewniający pełne wykorzystanie czasu pracy, jak również osiąganie przez pracowników, przy wykorzystaniu ich uzdolnień i kwalifikacji, wysokiej wydajności i należytej jakości pracy; organizować pracę w sposób zapewniający zmniejszenie uciążliwości pracy, zwłaszcza pracy monotonnej i pracy w ustalonym z góry tempie oraz zapewniać bezpieczne i higieniczne warunki pracy oraz prowadzić systematyczne szkolenie pracowników w zakresie bezpieczeństwa i higieny pracy.

Zapewnienie zatem miejsca zakwaterowania w miejscu wykonywania pracy znajdującego się w znacznej odległości od miejsca siedziby pracodawcy, jak również miejsca zamieszkania pracownika, jest obowiązkiem pracodawcy, który zobligowany jest do zapewnienia pełnego wykorzystania efektywnego czasu pracy, a tym samym to on odnosi korzyść ekonomiczną z tego tytułu mogąc realizować oferowane usługi w różnych częściach nie tylko kraju, ale i też wspólnego europejskiego rynku. Z całą pewnością pracę łączącą się z rozłąką z rodziną, czy też z innymi bliskimi uznać należy za uciążliwą i łagodzenie tych niedogodności jest obowiązkiem pracodawcy, a nie przywilejem, czy jakąkolwiek korzyścią pracownika.

Skoro więc prawidłowe i efektywne wykonywanie obowiązków pracowniczych wymaga od pracownika nocowania w hotelu, aby w określonym czasie, wynikającym z kontaktów handlowych pracodawcy i kontrahenta dotrzeć do kontrahenta, to zapewnienie tej możliwości przez pracodawcę nie jest korzyścią pracownika, ale właśnie wypełnieniem przez pracodawcę ustawowego obowiązku prawidłowego organizowania pracy tak, aby była ona wydajna i należytej jakości. Zapewnienie noclegu przez pracodawcę pracownikowi służy wyłączeniu realizacji obowiązków pracowniczych.

W okolicznościach niniejszej sprawy Sąd uznał, że ponoszenie przez pracodawcę wydatków w celu zapewnienia noclegów pracownikowi, przyjmując wskazane przez Trybunał Konstytucyjny kryterium oceny, jest świadczeniem poniesionym w interesie pracodawcy, gdyż jemu właśnie przynosi konkretną i wymierną korzyść w postaci prawidłowo i efektywnie wykonanej przez pracownika pracy.

W ocenie Sądu w niniejszej sprawie ze względu na powierzenie pracownikom skarżącej obowiązków poza miejscem zamieszkania w celu realizacji kontraktów, po stronie pracowników nie powstanie przychód w postaci wartości noclegu. Finansowanie przez pracodawcę powyższych kosztów pracowników, wykonujących swe obowiązki poza siedzibą pracodawcy oraz miejscem zamieszkania pracownika, stanowi racjonalny wydatek związany z realizacją określonych celów gospodarczych.

Podkreślić należy, że zarówno zapewnienie noclegu przez pracodawcę pracownikowi, jak i transportu do odległego miejsca wykonywania pracy, zwłaszcza w przypadku usług o charakterze budowlano-montażowym, służy wyłącznie realizacji obowiązku pracowniczego; pracownik nie ma tutaj żadnej swobody w zarządzaniu i rozporządzaniu tym świadczeniem, a wykorzystuje je tylko w konkretnym celu, tj. wykonaniu swoich obowiązków pracowniczych (por. wyrok NSA z 2 października 2014 r., II FSK 2387/12). Tym samym należy stwierdzić, że zarówno koszty zakwaterowania, stworzenia odpowiedniego do warunków pracy zaplecza socjalnego, jak również dojazdu do określonego i zmieniającego się w zależności od położenia budowy miejsca wykonywania pracy są przede wszystkim kosztami pracodawcy i to ponoszonymi w jego interesie wynikającym z prowadzonej przez niego działalności gospodarczej, nie zaś w interesie pracownika.

Wobec tego, niezależnie od regulacji przyjętej przez ustawodawcę w art. 21 ust. 1 pkt 16 i 19 u.p.d.o.f., limitującej zwolnienie od podatku wyłącznie diet i innych należności za czas podróży służbowej pracownika oraz wartości świadczeń ponoszonych przez pracodawcę z tytułu zakwaterowania pracowników do wysokości nieprzekraczającej miesięcznie kwoty 500 zł - tego rodzaju świadczenia nie stanowią przychodu, określanego jako wartość innych nieodpłatnych świadczeń w rozumieniu art. 12 ust. 1 w zw. z art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f. (…) W efekcie wydatki poniesione przez pracodawcę na wymienione powyżej świadczenia, nie stanowią przychodu dla pracownika, co powoduje, że skarżąca spółka nie ma w tym zakresie na podstawie art. 31 u.p.d.o.f. obowiązku obliczania i pobrania zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych.

1. **SN z dnia 29 listopada 2017 r., I UK 99/17**

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.

**Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku**

Skarżący nie określił przedmiotu wykładni pojęcia „przychód” w rozumieniu przepisu art. 12 ust. 1 ustawy podatkowej, odnosząc się albo do „tzw. ryczałtu na zakwaterowanie” albo do „przyjęcia od pracodawcy nieodpłatnego zakwaterowania”. Należy więc sprecyzować, że według ustaleń Sądów meriti, sporne świadczenie było świadczeniem w naturze, objętym przez art. 12 ust. 1 ustawy podatkowej jako przychód ze stosunku pracy, obejmujący wartość pieniężną świadczeń w naturze lub ich ekwiwalenty, bez względu na źródło finansowania tych wypłat i świadczeń, tj. między innymi w szczególności świadczenia pieniężne ponoszone za pracownika i wartość innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych.

Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 8 lipca 2014 r., [K 7/13](https://sip.lex.pl/#/document/521577364?cm=DOCUMENT) (OTK ZU z 2014 r., nr 7A, poz. 69) dokonał interpretacji wymienionego przepisu w związku z art. 11 ust. 1 oraz art. 12 ust. 3 w związku z art. 11 ust. 2-2b ustawy podatkowej w zakresie, w jakim przewidują one opodatkowanie wszelkich świadczeń ściśle związanych z działalnością gospodarczą prowadzoną przez pracodawcę, które pracownik może potencjalnie otrzymać w związku z pozostawaniem w stosunku pracy, a których wartości nie da się obliczyć w zgodzie z metodologią wskazaną w ustawie. Uznał omawiane przepisy za zgodne z [art. 2](https://sip.lex.pl/#/document/16798613?unitId=art(2)&cm=DOCUMENT) w związku z [art. 217](https://sip.lex.pl/#/document/16798613?unitId=art(217)&cm=DOCUMENT) Konstytucji RP, jeżeli przez „inne nieodpłatne świadczenia” rozumie się wyłącznie otrzymane przez pracownika przysporzenie majątkowe o indywidualnie określonej wartości.

W tym kontekście skarżący celnie dostrzegł, że Trybunał zwrócił uwagę na istnienie świadczeń pracodawcy na rzecz pracowników - rzeczowych i pieniężnych - mających na celu prawidłowe wykonanie pracy, których spełnianie leży przede wszystkim w interesie pracodawcy, kwalifikowanych jako niestanowiące części składowych wynagrodzenia. Nie dostrzegł jednak, 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”. Pominął więc, że pogląd ten nie może stanowić podstawy interpretacji pojęcia „przychód pracownika w postaci bezpłatnego zakwaterowania”, zwłaszcza w kierunku ustalonym w uchwałach Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 18 listopada 2002 r., II FPS 9/02, z dnia 16 października 2006 r., [II FPS 1/06](https://sip.lex.pl/#/document/520293800?cm=DOCUMENT), z dnia 24 maja 2010 r., [II FPS 1/10](https://sip.lex.pl/#/document/520671050?cm=DOCUMENT), i z dnia 24 października 2011 r., [II FPS 7/10](https://sip.lex.pl/#/document/521058233?cm=DOCUMENT), oraz późniejszego orzecznictwa sądów administracyjnych, w którym przyjmuje się wprost, że skorzystanie przez pracownika mobilnego z opłaconego przez pracodawcę noclegu nie jest przysporzeniem majątkowym na rzecz pracownika o indywidualnie określonej wartości i nie stanowi „innego nieodpłatnego świadczenia” w rozumieniu art. 12 ust. 1 ustawy podatkowej, gdyż nie poddaje się kryterium pozostawania w interesie pracownika. W szczególności dotyczy to stwierdzenia, że jeżeli nieodpłatne świadczenie zostało przyjęte jako warunek niezbędny do zgodnego z prawem wykonania pracy, to po stronie pracownika nie pojawia się korzyść, która mogłaby być objęta podatkiem dochodowym (por. wyroki z dnia 2 października 2014 r., [II FSK 2387/12](https://sip.lex.pl/#/document/521615046?cm=DOCUMENT), z dnia 23 lipca 2015 r., [II FSK 1689/13](https://sip.lex.pl/#/document/521852427?cm=DOCUMENT)).

Orzeczenia te pozostają w opozycji do stanowiska Sądu Najwyższego, który stwierdza, 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 (…). Ostatecznie w uchwale z dnia 10 grudnia 2015 r., [III UZP 14/15](https://sip.lex.pl/#/document/522025981?cm=DOCUMENT) (OSNP 2016 Nr 6, poz. 74), kontynuując przyjętą linię orzecznictwa, Sąd Najwyższy 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](https://sip.lex.pl/#/document/16789274?unitId=art(78)par(1)&cm=DOCUMENT) k.p.) i wynagrodzenia godziwego ([art. 13](https://sip.lex.pl/#/document/16789274?unitId=art(13)&cm=DOCUMENT) 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. Sąd Najwyższy ocenił więc, że dobrowolne przyjęcie od pracodawcy nieodpłatnego zakwaterowania leży w interesie pracownika mobilnego, gdyż uzyskuje on w ten sposób wymierną korzyść w postaci uniknięcia kosztów (przysporzenie majątkowe), które musiałby ponieść, gdyby zdecydował się na wynikające z umowy o pracę „mobilne” miejsce pracy. Świadczenie to nie leży natomiast w interesie pracodawcy, gdyż grupowanie pracowników w pobliżu miejsca pracy nie jest traktowane jako mające na celu prawidłowe wykonanie pracy (por. A. Musiała w glosie do uchwały III UZP 14/15, OSP 2016 Nr 11, poz. 104).

Sąd Najwyższy podejmujący uchwałę z dnia 10 grudnia 2015 r., [III UZP 14/15](https://sip.lex.pl/#/document/522025981?cm=DOCUMENT), 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 do wysokości nieprzekraczającej miesięcznie kwoty 500 zł, jest zatem przychodem pracownika, nie stanowi jednak podstawy opodatkowania do określonej kwoty. Ostatecznie Sąd Najwyższy uznał za bezzasadne odstąpienie od ustalonego wyniku wykładni pojęcia „przychód” wspólnego dla ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych i ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, przyjąwszy, że przepisy prawa ubezpieczeń zawierają autonomiczne unormowania dotyczące „wyłączenia z podstawy wymiaru składek niektórych rodzajów przychodów” (…)

Sąd Najwyższy w składzie orzekającym w niniejszej sprawie przejął i podtrzymał pogląd wyrażony w uchwale Sądu Najwyższego z dnia 10 grudnia 2015 r., [III UZP 14/15](https://sip.lex.pl/#/document/522025981?cm=DOCUMENT), nie znalazłszy powodów do odstąpienia od jednolitego już swego orzecznictwa w kwestii ujętej w przedstawionym przez skarżącego zagadnieniu prawnym, zwłaszcza w braku przekonujących argumentów skargi kasacyjnej. Uznał zatem, że zakwaterowanie pracownika za granicą na koszt pracodawcy stanowi niewątpliwie, jak prawidłowo stwierdził Sąd Apelacyjny, 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. Nie bez znaczenia jest również to, że skarżąca spółka przewidziała koszty na bezpłatne zakwaterowanie w wewnętrznych regulaminach wynagradzania i zgodnie z nimi je ponosiła.

**Kluczowe przepisy**

**Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych   
(Dz.U. z 2018 r. poz. 1509 z późn. zm.)**

**art. 12 ust. 1**

Za przychody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej oraz spółdzielczego stosunku pracy uważa się 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.

**art. 11 ust. 1**

Przychodami, z zastrzeżeniem art. 14-15, art. 17 ust. 1 pkt 6, 9, 10 w zakresie realizacji praw wynikających z pochodnych instrumentów finansowych, pkt 11, art. 19, art. 25b, art. 30ca, art. 30da i art. 30f, są otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń.

**art. 21 ust. 1 pkt 16 i 19**

1.Wolne od podatku dochodowego są:

16) diety i inne należności za czas:

a) podróży służbowej pracownika,

b) podróży osoby niebędącej pracownikiem

- do wysokości określonej w odrębnych [ustawach](https://sip.lex.pl/#/search-hypertext/16794311_art(21)_14?pit=2019-05-24) lub w [przepisach](https://sip.lex.pl/#/search-hypertext/16794311_art(21)_15?pit=2019-05-24) 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;

19) wartość świadczeń ponoszonych przez pracodawcę z tytułu zakwaterowania pracowników, z zastrzeżeniem ust. 14 - do wysokości nieprzekraczającej miesięcznie kwoty 500 zł;

14. Zwolnienie, o którym mowa w ust. 1 pkt 19, ma zastosowanie do pracowników, których miejsce zamieszkania jest położone poza miejscowością, w której znajduje się zakład pracy, a podatnik nie korzysta z kosztów uzyskania przychodów określonych w art. 22 ust. 2 pkt 3 i 4.

**Główne problemy**

Czy wydatki w postaci zapewnienia noclegów w celu umożliwienia pracownikowi świadczenia pracy stanowią świadczenia poniesione w interesie pracodawcy czy pracownika?