**Zakwaterowanie zleceniobiorcy** - Joanna Świerzyńska, Deloitte

**Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 16 stycznia 2019 r., I SA/Gl 871/18**

W podobny sposób jak w przypadku pracowników oceniać należy prawnopodatkowe skutki zapewnienia nieodpłatnych noclegów zleceniobiorcom, negując w szczególności twierdzenie, jakoby to Spółka była podmiotem, w interesie którego pozostaje zapewnienie zleceniobiorcom nieodpłatnego zakwaterowania.

Stosunki pomiędzy zleceniodawcami i zleceniobiorcami uregulowane w Tytule XXI Księgi trzeciej Kodeksu pracy kształtują się inaczej niż w odniesieniu do obowiązków i uprawnień pracodawców i pracowników, co opisał NSA w cytowanym wyżej wyroku. Niewątpliwie obowiązki pracodawcy wobec pracownika mają szerszy zakres i są objęte szczegółowymi regulacjami. Skoro na gruncie przepisów prawa pracy zasadne jest stwierdzenie, że poza podróżami służbowymi, pracodawca nie jest zobligowany do zapewnienia miejsca zamieszkania, w którym pracownik, którego (często długotrwałe) przebywanie poza miejscem stałego zamieszkania wpisane jest w umówiony charakter pracy, realizuje swoje potrzeby bytowe, to aprobata stanowiska skarżącej w rozpatrywanym stanie faktycznym byłaby nieuzasadniona.

**Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku**

We wniosku inicjującym postępowanie interpretacyjne w niniejszej sprawie skarżąca Spółka domagała się potwierdzenia, że finansowanie noclegów zleceniobiorcom Spółki, wykonującym zlecenia związane z działalnością produkcyjna skarżącej w różnych lokalizacjach na terenie kraju nie stanowi dla nich nieodpłatnego świadczenia, w związku z czym strona nie jest płatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych z tego tytułu. Na poparcie tego stanowiska, odwołując się do wyroku TK z dnia 8 lipca 2014 r., sygn. akt K 7/13 oraz orzeczeń sądów administracyjnych, wskazywała w zakresie dobrowolności omawianego świadczenia, że odmowa skorzystania przez zleceniobiorcę z noclegu prowadziłoby do niemożności wykonania zlecenia, co przeczyłoby celowi zawarcia umowy zlecenia. Nadto wykazywała, że sporne świadczenie zostaje spełnione w interesie skarżącej, gdyż zleceniobiorcy nie byliby gotowi zawrzeć umowy, w których nie zapewniano by im noclegu, wykonanie usług bez zakwaterowania w określonej lokalizacji byłoby praktycznie niemożliwe, taki sposób zakwaterowania przekłada się na wydajność i jakość świadczonych przez zleceniobiorców usług, a także większą konkurencyjność Spółki, wynikającą z elastyczności i dostępności siły roboczej. Podnosiła także, iż omawiane świadczenia nie przynoszą zleceniobiorcom korzyści w postaci uniknięcia wydatków, które musieliby ponieść, gdyż oferuje się im zakwaterowanie zbiorowe, bez możliwości mieszkania z rodzinami. Akcentowała również, że ze względu na swobodę umów, finansowanie noclegów jest zagwarantowane w umowie, wobec czego zleceniobiorcy, w razie niezapewnienia im noclegów, mogliby skutecznie domagać się od skarżącej zwrotu wydatków poniesionych z tego tytułu.

Negując to stanowisko organ interpretacyjny wskazywał w szczególności na orzecznictwo sądowe dotyczące finansowania zakwaterowania dla pracowników mobilnych, podkreślając, że nie można go odnosić do wszystkich pracowników, którym pracodawca zapewnia nocleg. Zdaniem organu interpretacyjnego nie sposób uznać, że zapewnienie bezpłatnego zakwaterowania zleceniobiorcy leży wyłącznie w interesie zleceniodawcy oraz służy wyłącznie realizacji obowiązku pracowniczego. Rozpatrywane świadczenie nie jest wynikiem zaistnienia zdarzenia o charakterze nietypowym lub okazjonalnym, lecz jest związane z wykonywaniem zadań służbowych w miejscu wykonania zlecenia przyjętym i zaakceptowanym przez zleceniobiorcę w umowie. Przyjęcie tego świadczenia leży w interesie zleceniobiorcy, który unika wydatków na nocleg, które musiałby ponieść w związku z wykonywaniem zlecenia. Organ interpretacyjny odwołał się także do art. 742 k.c., wskazując, że tylko wydatki niezbędne i konieczne do wykonywania zleceń są objęte tą regulacją, a wydatki na zakwaterowanie do nich nie należy. Skoro bowiem przez okres wykonywania umowy zlecenia zleceniobiorca będzie zamieszkiwał w danym miejscu noclegowym, to będzie wykorzystywał to miejsce przede wszystkim dla celów osobistych (prywatnych). Zakwaterowanie nie będzie bowiem służyło zleceniobiorcy jako narzędzie pracy, miejsce pracy (służące wykonaniu umowy), lecz będzie służyło osobistym celom zleceniobiorcy, a zapewnienie noclegu w pobliżu miejsca realizacji zlecenia pozwoli zleceniobiorcy zaoszczędzić czas oraz uniknąć wydatków.

Rozstrzygając tak zarysowany spór, w którym rację należy przyznać organowi interpretacyjnemu, wskazać warto na wstępie (za wyrokiem NSA z dnia 29 listopada 2018 r., sygn. akt II FSK 799/18, (…)), że na mocy art. 1 u.p.d.o.f., co do zasady, opodatkowane są wszelkie dochody osób fizycznych. (…) Obok tej ogólnej definicji ustawa przewiduje dla określonych rodzajów działalności i zdarzeń szczególne sposoby określania dochodu - stosowne regulacje w tym względzie zawarte są w przepisach art. 24-25 u.p.d.o.f. Dla pojęcia dochodu terminem pierwotnym jest "przychód". Wystąpienie przychodu podatkowego warunkuje bowiem możliwość powstania dochodu podatkowego w tym znaczeniu, że dopóki nie mamy do czynienia z przychodem w sensie podatkowym, dopóty nie może powstać dochód podatkowy. Jak stanowi przepis art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f., przychodami, z zastrzeżeniem art. 14-16, art. 17 ust. 1 pkt 6 i 9, art. 19 i art. 20 ust. 3, są otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń. Przytoczona definicja przychodu wyprowadzona na podstawie tego przepisu ma charakter ogólny, a zatem będzie ona w użyciu wówczas, gdy zastosowania nie będą znajdować regulacje szczegółowe, inaczej opisujące danego rodzaju przychód. Należy również pamiętać, że przepisy art. 11 u.p.d.o.f. trzeba interpretować w powiązaniu z przepisami art. 10 oraz art. 12-20 u.p.d.o.f., co pozwala na ustalenie, czy dana kwota lub świadczenie przynależą do któregokolwiek ze źródeł przychodów podatkowych. Jeżeli nie będzie możliwe przyporządkowanie danego świadczenia do jakiegokolwiek źródła przychodu (w tym również do "innych źródeł przychodu" - art. 20 u.p.d.o.f.), to nie będzie ono mogło być uznane za przychód podatkowy, choćby nawet odpowiadało ogólnej definicji przychodu zawartej w przepisach art. 11 u.p.d.o.f.

Jak zaznaczył NSA we wspomnianym wyroku, za przychody podatkowe mogą być uznane tylko takie świadczenia, które nie mają charakteru zwrotnego, mimo, iż nie wynika, to wprost z brzmienia przepisu art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f.. Przychód jest bowiem w istocie określonym przyrostem majątkowym, a zatem jego otrzymanie musi mieć charakter definitywny. Stąd też wszystkie kwoty otrzymywane "tytułem zwrotnym", takie jak pożyczki, kaucje itp., nie są zaliczane do przychodów podatkowych. Do tej kategorii przychodów podatkowych zaliczono przychody z nieodpłatnych świadczeń uregulowane w 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.

Zasady definiowania tego rodzaju przychodów na tle występujących zagadnień spornych najpełniej zostały przedstawione przez Trybunał Konstytucyjny w przywoływanym przez obie strony postępowania interpretacyjnego wyroku z dnia 8 lipca 2014 r., K 7/13 (…). W orzeczeniu 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 ten został również ukształtowany 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, 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: prowadzić do powiększenia aktywów, co jest zwykłym skutkiem wypłaty pieniędzy, albo do zaoszczędzenia wydatków, co może być następstwem świadczenia rzeczowego lub usługi.

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 ze stosunku pracy z tytułu nieodpłatnych świadczeń.

TK przyjął, 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).

Pierwsze i trzecie z tych kryteriów zostało spełnione w rozpatrywanym w niniejszej sprawie stanie faktycznym, gdyż zleceniodawca dysponował niewątpliwie zgodą zleceniobiorców na zapewnienie im nieodpłatnych noclegów (strona skarżąca kwestionuje ową dobrowolność zasadniczo ze względu na przeciwstawiany jej interes zleceniodawcy oraz zakres umowy wiążącej strony, w której zagwarantowano noclegi, o czym będzie dalej mowa).

Nie budzi również wątpliwości indywidualizacja osób, które uzyskują tego rodzaju przychody i ich wysokość. Zleceniodawcy jest bowiem wiadome, który zleceniobiorca i w jakim okresie korzystał z danego noclegu.

Niezależnie od odmienności analizowanego w niniejszej sprawie stanu faktycznego, który wiąże organ interpretacyjny i Sąd, wskazać warto na wstępie na stanowisko NSA (przedstawione w cytowanym już wyroku z dnia 29 listopada 2018 r., sygn. akt II FSK 799/18), dotyczące zakwaterowania finansowanego przez pracodawcę (a nie - jak w niniejszej sprawie przez zleceniodawcę) pracownikom oddelegowanym do pracy poza granicami kraju.

W orzeczeniu tym NSA zanegował pogląd, 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 bowiem 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.

NSA odwołał się przy tym do tez zawartych w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 8 lipca 2014 r., K7/13 (pkt 3.4.3.), w którym TK 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.

Stanowisko to, zdaniem NSA, odnosi się również do noclegów finansowych przez pracodawcę i znajduje potwierdzenie w regulacjach prawa pracy, w szczególności w art. 94 ustawy z dnia 26 czerwca 1974 r. Kodeks prawy (t.j. Dz.U. z 2018 r., poz. 108 ze zm.).

(…)

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.

(…)

W ocenie NSA, 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.

(…)

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.

NSA stwierdził zatem, że 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.

W ocenie NSA wydatki ponoszone przez spółkę na zapewnienie noclegów dla swoich pracowników w miejscu wykonywania przez nich pracy na jej rzecz, z wyłączeniem podróży służbowej, będą zatem 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.

Zdaniem NSA, ponoszenie przez pracodawcę 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.

Za potwierdzeniem powyższego stanowiska przemawia także, zdaniem NSA, regulacja z art. 21 ust.1 pkt 19 u.p.d.o.f., który stanowi, że wolna od opodatkowania jest wartość świadczeń ponoszonych przez pracodawcę z tytułu zakwaterowania pracowników, z zastrzeżeniem ust. 14 - do wysokości nieprzekraczającej miesięcznie kwoty 500 zł. 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).

W konkluzji NSA stwierdził, że 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.

W podobny sposób oceniać należy prawnopodatkowe skutki zapewnienia nieodpłatnych noclegów zleceniobiorcom, negując w szczególności twierdzenie strony skarżącej, jakoby to Spółka była podmiotem, w interesie którego pozostaje zapewnienie zleceniobiorcom nieodpłatnego zakwaterowania.

Stosunki pomiędzy zleceniodawcami i zleceniobiorcami uregulowane w Tytule XXI Księgi trzeciej Kodeksu pracy kształtują się inaczej niż w odniesieniu do obowiązków i uprawnień pracodawców i pracowników, co opisał NSA w cytowanym wyżej wyroku. Niewątpliwie obowiązki pracodawcy wobec pracownika mają szerszy zakres i są objęte szczegółowymi regulacjami. Skoro na gruncie przepisów prawa pracy zasadne jest stwierdzenie, że poza podróżami służbowymi, pracodawca nie jest zobligowany do zapewnienia miejsca zamieszkania, w którym pracownik, którego (często długotrwałe) przebywanie poza miejscem stałego zamieszkania wpisane jest w umówiony charakter pracy, realizuje swoje potrzeby bytowe, to aprobata stanowiska skarżącej w rozpatrywanym stanie faktycznym byłaby nieuzasadniona.

(…)

**Kluczowe przepisy**

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

**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 19**

1. Wolne od podatku dochodowego są:

(…)

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

**Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz.U. z 2018 r. poz. 1025 ze zm.)**

**art. 742**

Dający zlecenie powinien zwrócić przyjmującemu zlecenie wydatki, które ten poczynił w celu należytego wykonania zlecenia, wraz z odsetkami [ustawowymi](https://sip.lex.pl/#/search-hypertext/16785996_art(742)_1?pit=2019-05-21); powinien również zwolnić przyjmującego zlecenie od zobowiązań, które ten w powyższym celu zaciągnął w imieniu własnym.

**Główne problemy**

1. Czy nieodpłatne zapewnianie noclegów zleceniobiorcom nie stanowi dla nich przychodu podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, a w konsekwencji w powyższym zakresie na Wnioskodawcy, jako płatniku, nie ciążą obowiązki obliczania, pobierania i wpłacania na konto właściwych urzędów skarbowych zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych?