Wyrok NSA z 29 listopada 2018 r. , sygn. II FSK 799/18

Udostępnianie pracownikom noclegów a przychód z nieodpłatnych świadczeń

Thedy & PARTNERS

ZAGADNIENIE

- Nieodpłatne świadczenie w postaci nieodpłatnego udostępnienia pracownikom miejsc noclegowych, a przychód ze stosunku pracy w rozumieniu ustawy o PIT

- Zmiana korzystnej linii orzeczniczej ?

  - dodatkowo wyrok NSA z dnia 30 maja 2018 r., sygn. II FSK 1446/16 oraz II FSK 1447/16, jak również wyrok NSA z dnia 13 listopada 2018 r., sygn. II FSK 3247/16

STAN FAKTYCZNY

- Spółka deleguje pracowników do pracy za granicę
- Na czas delegowania do pracy za granicą, w drodze aneksu do umowy o pracę, czasowo zmieniające miejsce wykonywania pracy oraz wynagrodzenie
- Na czas oddelegowania, pracownicy mają zapewnione zakwaterowanie podczas wykonywania pracy za granicą
- Wnioskodawca nie prowadzi dokładnej ewidencji zamieszkania poszczególnych pracowników na poszczególnych kwaterach
- Noclegi te są oferowane w kwaterach prywatnych, niekiedy również w hotelach pracowniczych
- W zależności od ilości pracowników są oni lokowani w jednym lub większej ilości obiektów noclegowych (zdarzają się sytuacje, gdy konieczne jest wynajęcie przez pracodawcę kwater u różnych podmiotów jednocześnie, stosujących różne stawki czynszu i oferujących zróżnicowany standard zakwaterowania)
- Wnioskodawca ponosi koszty zakwaterowania niezależnie od tego, czy lokale są w pełni zamieszkałe (opłaty za lokale dotyczą też niewykorzystanych miejsc noclegowych)
- Na okres czasowej nieobecności danego pracownika podczas realizacji usług na inwestycji, Spółka nie zmniejsza liczby wynajmowanych miejsc noclegowych

PYTANIE

- Czy wartość finansowanych przez Wnioskodawcę i udostępnianych bezpłatnie w czasie oddelegowania pracownikom noclegów, z których będą oni korzystać w związku z koniecznością świadczenia pracy w ramach oddelegowania przy realizacji usług na poszczególnych projektach (kontraktach), poza siedzibą Wnioskodawcy i poza miejscem swego zamieszkania jest przychodem pracownika ze stosunku pracy w rozumieniu art. 12 ust. 1 ustawy o PIT ?

- Art. 12 ustawy o PIT
  - **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.

WYROK TK Z 8 LIPCA 2014 R., SYGN. K 7/13

- Art. 12 ust. 1 ustawy o PIT jest zgodny z art. 2 w związku z art. 217 Konstytucji RP, jeżeli jest rozumiany w ten sposób, że „inne nieodpłatne świadczenie" oznacza wyłącznie otrzymane przez pracownika przysporzenie majątkowe o indywidualnie określonej wartości

- „Inne nieodpłatne świadczenia" z art. 12 ust. 1 ustawy o PIT, mogą być uznane takie 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)

ARGUMENTACJA SPÓŁKI / WSA W WARSZAWIE

- **Brak korzyści po stronie pracownika**: korzystanie z zakwaterowania zapewnionego nieodpłatnie przez pracodawcę w żaden sposób nie wzbogaca pracowników; pracownik nie ma żadnej swobody w zarządzaniu i rozporządzeniu tym świadczeniem, a wykorzystuje je w konkretnym celu (wykonaniu swoich obowiązków pracowniczych)
- Udostępnienie miejsc noclegowych pracownikom **nie leży w interesie pracowników**: swoje potrzeby mieszkaniowe pracownicy 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
- Udostępnienie miejsc noclegowych pracownikom **leży wyłącznie w interesie pracodawcy** (pracodawcy przynosi konkretną i wymierną korzyść w postaci prawidłowo i efektywnie wykonanej przez pracownika pracy)
- Ustawowym obowiązkiem pracodawcy jest organizowanie pracy tak, aby była ona wydajna i należytej jakości. Zapewnienie możliwości nocnego wypoczynku odpowiada także obowiązkowi pracodawcy organizowania pracy w sposób zmniejszający uciążliwość pracy

ARGUMENTACJA NSA - cz. 1

- *„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, (…).”*
- *„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 (…) stanowi "inne nieodpłatne świadczenie" (por. pkt 3.4.3. uzasadnienia).”*

ARGUMENTACJA NSA - cz. 2

- Zapewnienie przez pracodawcę zakwaterowania, spełniane jest w interesie pracownika (pozwala mu uniknąć niezbędnego wydatku na zakwaterowanie)

- Udostępnianie miejsc noclegowych na czas oddelegowania niczym nie rożni się od innych oczywistych nieodpłatnych świadczeń jak np. wskazywane w umowach o pracę dodatkowe świadczenia, które pracodawca będzie wypełniał na rzecz pracownika jak mieszkanie służbowe, bilet miesięczny, pakiet ubezpieczenia zdrowotnego, dowóz do pracy itp. (por. pkt 3.4.3. wyroku TK)

- Uchwała SN z dnia 10 grudnia 2015 r., sygn. III UZP 14/15: *„pojęcie przychodu określone w art. 4 ust. 9 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (…) obejmuje wartość świadczeń ponoszonych przez pracodawcę z tytułu zakwaterowania pracowników i tym samym stanowi podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne*”

PROBLEMATYKA

- Jak rozumieć korzyść: czy każde powiększenie aktywów / uniknięcie wydatków, czy tylko takie otrzymywane do własnej dyspozycji, którymi beneficjent może swobodnie zarządzać i rozporządzać ?
- Jakie ustalić kryteria ?
- Zastosowanie uchwały SN z dnia 10 grudnia 2015 r., sygn. III UZP 14/15 (pracownicy mobilni / pracownicy oddelegowani)
- Miejsce zakwaterowania a miejsce zamieszkania (art. 25 kc: miejscowość, w której osoba przebywa z zamiarem stałego pobytu)
- Nocleg jako narzędzie pracy
- Czy faktycznie warunki z wyroku TK (dobrowolność, indywidualność, korzyść pracownika) są spełnione ?
- Przychód ze stosunku pracy a przychód w związku ze stosunkiem pracy

UCHWAŁA SN Z 10 GRUDNIA 2015 R. SYGN. III UZP 14/15 – cz. 1

- *„Przepisy prawa, w tym przepisy bhp, nie obligują pracodawcy do zapewnienia pracownikowi miejsca zamieszkania, w którym będzie zaspokajał swoje potrzeby bytowe. Jest to sfera prywatna pracownika, realizowana poza godzinami pracy i poza dyspozycji pracodawcy. Jedynym wyjątkiem jest tu podróż służbowa (art. 775 § 1 k.p.), podczas której pracownik pozostaje w dyspozycji pracodawcy a wymuszony nią nocleg poza miejscem zamieszkania nie jest wpisany w umówiony charakter pracy.”*

- *„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.”*

UCHWAŁA SN Z 10 GRUDNIA 2015 R. SYGN. III UZP 14/15 – cz. 2

- *„Jeżeliby oceniać tę kwestię (z wyłączeniem podróży służbowych) z perspektywy warunku niezbędnego do zgodnego z prawem wykonywania pracy (obciążającego pracodawcę), to jednie 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.”*
- *„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.”*

DZIĘKUJĘ ZA UWAGĘ