

Wrocław, 28.04.2016 r.

NEWSLETTER Nr 11/2016/Legal¹

**ZAKWATEROWANIE PRACOWNIKA MOBILNEGO A PODSTAWA
WYMIARU SKŁADEK NA UBEZPIECZENIA SPOŁECZNE**

W dniu 10 grudnia 2015 r. Sąd Najwyższy (dalej: SN) w wyniku rozstrzygnięcia zagadnienia prawnego podjął uchwałę², w której stwierdzono, że **pojęcie przychodu** określone w art. 4 ust. 9 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych³ **obejmuje wartość świadczeń ponoszonych przez pracodawcę z tytułu zakwaterowania pracowników i tym samym stanowi podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne** w rozumieniu art. 18 ust. 1 tej ustawy. Rozstrzygnięcie SN ma istotne znaczenie dla pracodawców zatrudniających tzw. pracowników mobilnych, którzy świadczą pracę poza miejscem swojego miejsca zamieszkania i którym pracodawca opłaca zakwaterowanie w czasie świadczenia pracy.

W dotychczasowym orzecznictwie sądów powszechnych i administracyjnych wykształciły się dwa zasadnicze nurty w odniesieniu do analizowanego zagadnienia. Z jednej strony prezentowane było stanowisko, że wydatki na zakwaterowanie pracowników mobilnych, ponoszone przez pracodawcę, powodują powstanie przychodu po stronie pracownika i w konsekwencji obowiązek wliczenia wartości tych świadczeń do podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne⁴. Z drugiej natomiast strony w doktrynie przyjmuje się zgodnie, że ponoszenie wszelkich kosztów związanych z pracą wykonywaną przez pracownika na rzecz pracodawcy (np.: zapewnienie narzędzi niezbędnych do pracy, samochodu służbowego, odzieży roboczej, właściwych warunków lokalowych itp.) obciąża pracodawcę i nie może zostać przerzucone na pracownika⁵. W konsekwencji, nie można uznać, że tego rodzaju świadczenia, dokonywane na rzecz osoby pracującej, stanowią dla niej przychód. **Pojawia się jednak pytanie, czy zapewnianie przez pracodawcę pracownikowi w trakcie wyjazdu służbowego zakwaterowania w celu wykonywania obowiązków pracowniczych w granicach miejsca pracy⁶ także wchodzi w zakres świadczeń, które są ponoszone wyłącznie w celu umożliwienia pracownikowi świadczenia pracy, czy jednak powodują po jego stronie powstanie również dodatkowej korzyści.**

¹ Niniejszy Newsletter nie stanowi porady prawnej ani podatkowej.

² Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 10 grudnia 2015 r., sygn. akt: III UZP 14/15.

³ Ustawa z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, Dz. U. z 2015 r., poz. 483 ze zm.

⁴ Tak: wyrok Sądu Najwyższego z dnia 23 kwietnia 2013 r., sygn. akt: I UK 600/12.

⁵ Tak: wyrok Sądu Najwyższego z dnia 11 kwietnia 2001 r., sygn. akt: I PKN 350/00; wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 2 października 2014 r., sygn. akt: II FSK 2387/12.

⁶ Dotyczy to zatem wyjazdu niebędącego podróżą służbową.

Zgodnie z art. 18 ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych⁷ podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne stanowi przychód ze stosunku pracy w rozumieniu art. 12 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej: u.p.d.o.f.)⁸, czyli m.in. wartość otrzymanych świadczeń w naturze, jak również wartość innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych. Wskazać należy, że przepis ten był przedmiotem analizy Trybunału Konstytucyjnego (dalej: TK), który w wyroku z dnia 8 lipca 2014 r.⁹ wskazał cechy istotne „innego nieodpłatnego świadczenia” spełnionego przez pracodawcę, od których zależy powstanie po stronie pracownika przychodu ze stosunku pracy:

1. świadczenie musi zostać spełnione za zgodą pracownika (pracownik skorzystał z niego w pełni dobrowolnie),
2. świadczenie musi zostać spełnione w jego interesie (a nie w interesie pracodawcy) i przynieść mu korzyść w postaci powiększenia aktywów lub uniknięcia wydatku, który musiałby ponieść,
3. korzyść ta jest wymierna i przypisana indywidualnemu pracownikowi (nie jest dostępna w sposób ogólny dla wszystkich podmiotów).

Zgodnie z argumentacją TK pozostaje też orzecznictwo sądów administracyjnych – Naczelny Sąd Administracyjny (dalej: NSA)¹⁰ stoi bowiem na stanowisku, że *ponoszenie przez pracodawcę wydatków w celu zapewnienia noclegów pracownikowi przyjmując wskazane przez Trybunał Konstytucyjny kryterium oceny jest świadczeniem poniesionym w interesie pracodawcy bo to jemu przynosi konkretną i wymierną korzyść w postaci prawidłowo i efektywnie wykonanej przez pracownika pracy*. W związku z tym NSA stwierdził, że zapewnienie przez pracodawcę noclegu nie prowadzi do powstania po stronie pracownika przychodu w rozumieniu u.p.d.o.f.

Pogląd całkowicie odmienny został jednak wyrażony w analizowanej uchwale SN z grudnia 2015 r. Powołując się na art. 21 ust 1. Pkt 19 u.p.d.o.f., w którym zwolnieniem od podatku dochodowego objęto wartość świadczeń ponoszonych przez pracodawcę z tytułu zakwaterowania pracowników, Sąd zauważył, że *ustawodawca nie wyłącza wymienionych [w tym przepisie] świadczeń z zakresu pojęciowego "przychód", a jedynie "zwalnia" je od podatku dochodowego. Są one nadal przychodem, ale nie stanowią podstawy opodatkowania (nie wchodzi w skład kwoty podlegającej opodatkowaniu*. W konsekwencji przyjęto, że świadczenia takie stanowią podstawę obliczania składek na ubezpieczenia społeczne, gdyż w ustawie o systemie ubezpieczeń społecznych brak analogicznego zwolnienia.

Podzielając ponadto pogląd, iż pracodawca ma obowiązek pokrycia wszelkich wydatków związanych z zapewnieniem pracownikowi niezbędnych do pracy narzędzi i warunków, SN podkreślił, że *przepisy 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 dyspozycją pracodawcy.[...] 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)*. **Sąd Najwyższy wskazał**

⁷ Ustawa z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, Dz. U. z 2015 r. poz. 121 z późn. zm.

⁸ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz. U. z 2012 r. poz. 361 z późn. zm.

⁹ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 lipca 2014 r., sygn. akt: K 7/13.

¹⁰ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 2 października 2014 r., sygn. akt: II FSK 2387/12.

ponadto, że jeżeli pracownik, podejmując pracę, dobrowolnie godzi się na rozszerzony obszar geograficzny miejsca jej wykonywania, to tym samym bierze na siebie ciężar zapewnienia sobie odpowiedniego zakwaterowania. Jeżeli natomiast korzysta w takim przypadku ze świadczenia oferowanego przez pracodawcę, to uzyskuje korzyść w postaci uniknięcia kosztów, jakie musiałby ponieść. Tym samym wydatek w postaci zapłacenia za nocleg pracownika mobilnego jest ponoszony w jego interesie i generuje po jego stronie przysporzenie majątkowe, a w konsekwencji także przychód.

Dokonana przez SN wykładnia przepisów doprowadziła w rezultacie do stwierdzenia, że opłacenie przez pracodawcę pracownikowi mobilnemu zakwaterowania stanowi rodzaj nieodpłatnego świadczenia, którego wartość należy wliczać do podstawy obliczenia składek na ubezpieczenie społeczne.

W razie dalszych pytań, pozostajemy do Państwa dyspozycji.