

Sygn. akt III UZP 14/15

UCHWAŁA

Dnia 10 grudnia 2015 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Józef Iwulski (przewodniczący)

SSN Zbigniew Hajn

SSN Romualda Spyt (sprawozdawca)

Protokolant Grażyna Grabowska

w sprawie z odwołania P. H. Sp. jawna z siedzibą w Z., dawniej P. J. G., J. H. sp. j.
z siedzibą w Z.

od decyzji Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddział w Z.

z udziałem zainteresowanych: K. Ś. i A. S.

o podstawę wymiaru składek,

po rozpoznaniu na rozprawie w Izbie Pracy, Ubezpieczeń Społecznych i Spraw
Publicznych w dniu 10 grudnia 2015 r.,

zagadnienia prawnego przekazanego postanowieniem Sądu Apelacyjnego

z dnia 23 lipca 2015 r.,

"czy pojęcie przychodu określone w przepisie art. 4 ust. 9 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (jednolity tekst Dz. U. z 2009 r. Nr 205, poz. 1585 ze zm.) obejmuje koszty zakwaterowania pracowników i tym samym może stanowić podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne w rozumieniu przepisu art. 18 ust. 1 w/w ustawy"

podjął uchwałę:

pojęcie przychodu określone w art. 4 ust. 9 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (jednolity tekst: Dz. U. z 2015 r., poz. 483 ze zm.) 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.

UZASADNIENIE

Postanowieniem z dnia 23 lipca 2015 r., na podstawie art. 390 § 1 k.p.c., Sąd Apelacyjny przedstawił Sądowi Najwyższemu zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości o następującej treści: „czy pojęcie przychodu określone w przepisie art. 4 ust. 9 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (jednolity tekst: Dz.U. z 2009 r. Nr 205, poz. 1585 ze zm.) obejmuje koszty zakwaterowania pracowników i tym samym może stanowić podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne w rozumieniu przepisu art. 18 ust 1 w/w ustawy”.

Zagadnienie to wyłoniło się sprawie, w której ustalono następujący stan faktyczny.

Decyzjami z dnia 9 kwietnia 2013 r. nr 258/2013 oraz nr 261/2013 Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w Z., stwierdził, że podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne, rentowe, chorobowe i wypadkowe oraz ubezpieczenie zdrowotne ubezpieczonych: A. S. oraz K.Ś. z tytułu zatrudnienia u płatnika składek P. Spółka jawna J. G., J. H. z siedzibą w Z., w okresach wskazanych w tych decyzjach, stanowią kwoty szczegółowo określone w treści decyzji. Organ rentowy uznał, że wartość świadczeń w postaci posiłków oraz noclegu, sfinansowanych przez płatnika pracownikom, którzy nie odbywali podróży służbowych, ale wykonywali pracę poza Z. i jej okolicami, stanowi przychód pracowników ze stosunku pracy i powinna być uwzględniona w podstawie wymiaru składki. Odwołanie od powyższej decyzji wniósł płatnik składek.

Wyrokiem z dnia 10 lipca 2014 r. Sąd Okręgowy w Z. zmienił zaskarżoną decyzję nr 258/2013 z dnia 9 kwietnia 2013 r. w ten sposób, że nie zaliczył do podstawy wymiaru składek A. S. wartości finansowanych przez pracodawcę „posiłków do spożycia bez prawa do ekwiwalentu z tego tytułu” do wysokości nieprzekraczającej miesięcznie kwoty 190 zł (pkt I), zmienił zaskarżoną decyzję nr 261/2013 z dnia 9 kwietnia 2013 r. w ten sposób, że nie zaliczył do podstawy

wymiaru składek K. Ś. wartości finansowanych przez pracodawcę „posiłków do spożycia bez prawa do ekwiwalentu z tego tytułu” do wysokości nieprzekraczającej miesięcznie kwoty 190 zł (pkt II) oraz oddalił odwołania w pozostałym zakresie (pkt III).

W uzasadnieniu wyroku Sąd Okręgowy wskazał, że od 1992 r. P. Spółka jawna J. G., J. H. w Z. prowadzi działalność gospodarczą w zakresie sprzedaży artykułów elektrycznych oraz usług budowlanych ze wskazaniem na usługi elektromonterskie. Przedsiębiorstwo na podstawie umów o pracę zatrudnia pracowników głównie na stanowiskach sprzedawców, magazynierów i elektromonterów. Zainteresowany A. S. w okresie objętym zaskarżoną decyzją zatrudniony był u płatnika składek na podstawie umowy o pracę na stanowisku elektromontera, kierowcy, sprzedawcy. Jako miejsce wykonywania pracy wskazano w umowie Z. oraz „budowy według wskazań pracodawcy”. Zainteresowany K. Ś. w okresie objętym zaskarżoną decyzją również był zatrudniony u płatnika składek na podstawie umowy o pracę na stanowisku elektromontera. Jako miejsce wykonywania pracy wskazano w umowie „budowy według wskazań pracodawcy”. Zainteresowani wykonywali obowiązki pracownicze na terenie całego kraju. Nie mieli określonego stałego miejsca pracy - byli kierowani na teren budowy, na której płatnik składek aktualnie wykonywał usługi, zarówno w Z., jak i poza nią. W siedzibie przedsiębiorstwa udostępniano pracownikom harmonogram pracy na dany dzień i tydzień, z którego dowiadywali się, na której budowie będą pracować. O dłuższych wyjazdach pracownicy dowiadywali się z kilkudniowym wyprzedzeniem. Wyjazdy trwały od kilku dni do nawet kilku tygodni. W przypadku pracy poza terenem Z. pracownicy mieli zapewniony nocleg oraz posiłek. Wyjątkiem były wyjazdy do pobliskich miejscowości, jak np. K. - na taką budowę pracownicy dojeżdżali codziennie. Koszty dojazdu do miejsca wykonywania pracy każdorazowo pokrywał płatnik składek.

W okresie objętym kontrolą ZUS przedsiębiorstwo P. nie wystawiało pracownikom poleceń wyjazdów służbowych ani nie prowadziło żadnej dokumentacji związanej z podrózkami służbowymi.

Organizacja noclegu i posiłku podczas wyjazdów poza teren Z. należała do kierownika bądź brygadzysty. Przy wyjeździe na budowę otrzymywał on określoną

kwotę pieniędzy, z której rozliczał się po powrocie. Finansował z niej noclegi i obiady dla zatrudnionych. Koszt każdego posiłku oscylował w granicach 15,00 - 20,00 zł, a noclegu w granicach 30,00 - 40,00 zł. Płatnik nie doliczył wartości powyższych świadczeń do przychodu zainteresowanych, stanowiącego podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne.

Sąd Okręgowy, po ustaleniu, że iż zainteresowani nie odbywali podróży służbowych, przywołując się na treść art. 18 ust. 1 i art. 20 ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (jednolity tekst: Dz.U. z 2015 r., poz. 483 ze zm., dalej także jako ustawa systemowa) i art. 11 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (jednolity tekst: Dz.U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.; dalej jako u.p.d.o.f.), przyjął, że należności poniesione przez płatnika, związane z kosztem noclegów i posiłków, nie podlegają wyłączeniu z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia w oparciu o § 2 ust. 1 pkt 15 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe (Dz.U. Nr 16, poz. 1106 ze zm.; dalej także jako rozporządzenie). Uznał jednak, że koszty ponoszone na zakup posiłków do określonego w skali miesiąca limitu - do wysokości nieprzekraczającej miesięcznie kwoty 190 zł - podlegają takiemu wyłączeniu, na podstawie § 2 ust. 1 pkt 11

Apelację od powyższego wyroku wywiódł płatnik składek – P. J. G., J. H. Spółka jawna z siedzibą w Z., zaskarżając go w części, w jakiej uznano za podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie pracowników wartość sfinansowanych przez płatnika składek świadczeń w postaci noclegu oraz wyżywienia powyżej kwoty 190 zł, tj. w zakresie pkt III.

Rozpoznając apelację od powyższego wyroku w zakresie zarzutu naruszenia art. 21 ust. 1 pkt 19 w związku z art. 21 ust. 14, art. 12 ust 1 u.p.d.o.f., § 2 ust. 2 pkt 15 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe i art. 77⁵ § 1 k.p., Sąd Apelacyjny powziął wątpliwość co do wykładni tych przepisów, którą ujął w pytanie przedstawione na wstępie.

W uzasadnieniu Sąd drugiej instancji wskazał, że poważne wątpliwości budzi

wykładnia znajdujących zastosowanie w niniejszej sprawie przepisów prawa materialnego: art. 18 ust. 1 w związku z art. 4 pkt 9 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, które w swej treści odwołują się do pojęcia „przychodu” w rozumieniu u.p.d.o.f., czyli art. 10 ust. 1 pkt 1 w związku z art. 11 ust. 1 w związku z art. 12 ust. 1 tej ustawy. Chodzi o wyjaśnienie, czy w każdym przypadku pojęcie przychodu określone w przepisie art. 4 ust. 9 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych obejmuje koszty zakwaterowania pracowników i tym samym może stanowić podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne w rozumieniu przepisu art. 18 ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych.

Sąd Apelacyjny wskazał, że zgodnie z art. 18 ust. 1 ustawy z systemowej, zasadą jest, że podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe ubezpieczonych wymienionych między innymi w art. 6 ust. 1 pkt 1 ustawy systemowej, czyli pracowników (z wyjątkiem prokuratorów), stanowi przychód, o którym mowa w art. 4 pkt 9 ustawy systemowej. Zgodnie zaś z art. 4 pkt 9 ustawy systemowej, przychodem w rozumieniu ustawy systemowej jest przychód w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych między innymi z tytułu zatrudnienia w ramach stosunku pracy. Przepis art. 10 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.f. stanowi natomiast, iż źródłami przychodów jest między innymi stosunek pracy, zaś zgodnie z art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f., przychodami są otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń. Pojęcie przychodów ze stosunku pracy precyzuje art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f., który stanowi, iż za przychody ze 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. Przepis ten wskazuje na otwarty katalog przychodów ze stosunku pracy, a to ze względu na użycie sformułowań „wszelkie wypłaty” oraz „wartość innych (...) świadczeń”.

Przepis art. 21 ust. 1 u.p.d.o.f. przewiduje natomiast świadczenia zwolnione od podatku dochodowego, jednakże wyłączenia te nie mają zastosowania do ustalania podstawy wymiaru składek, bowiem zgodnie z art. 21 ustawy systemowej, szczegółowe zasady ustalania podstawy wymiaru składek oraz wyłączenia z podstawy wymiaru składek niektórych rodzajów przychodów określa rozporządzenie wydane na podstawie tego upoważnienia, którym jest rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe. Rozporządzenie to w § 2 ust. 1 zawiera własny katalog przychodów wyłączonych z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe (w wielu punktach zbieżny z katalogiem świadczeń zwolnionych od podatku dochodowego zawartym w art. 21 ust. 1 u.p.d.o.f., jednakże nie identyczny z nim).

Sąd wskazał przy tym, że świadczenia ponoszone przez pracodawcę z tytułu zapewnienia pracownikowi zakwaterowania (noclegu) są kwalifikowane w judykaturze i doktrynie różnorodnie, niezależnie jednak od tego, jak świadczenie wymienione w art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f. zostanie zakwalifikowane, wartość każdego z nich stanowi w świetle tego przepisu przychód ze stosunku pracy.

Konsekwencją zaś przyjęcia, że świadczenia ponoszone przez pracodawcę z tytułu zapewnienia pracownikowi zakwaterowania (noclegu) stanowią jego przychód w rozumieniu art. 4 pkt 9 ustawy systemowej w związku z art. 10 ust. 1 pkt 1 w związku z art. 11 ust. 1 w związku z art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f., jest konieczność wliczenia wartości tych świadczeń, zgodnie z art. 18 ust. 1 ustawy systemowej, do podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe, bowiem żaden z punktów § 2 ust. 1 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe (w przeciwieństwie do art. 21 ust. 1 u.p.d.o.f., który w pkt 19 wprost przewiduje, że zwolniona od podatku dochodowego jest „wartości świadczeń ponoszonych przez pracodawcę z tytułu zakwaterowania pracownika, z zastrzeżeniem ust. 14 - do wysokości nieprzekraczającej miesięcznie kwoty 500 zł”) nie przewiduje wyłączenia z podstawy wymiaru składek przychodu w postaci wartości świadczeń ponoszonych przez pracodawcę z tytułu zapewnienia

pracownikowi noclegu (zakwaterowania pracownika). Sąd podkreślił, że powyższe stanowisko jest zgodne ze stanowiskiem Sądu Najwyższego zajęтым w wyroku z dnia 23 kwietnia 2013 r., sygn. I UK 600/12 (OSNP 2014 nr 2, poz. 28).

W ocenie Sądu Apelacyjnego, przeciwko rozumieniu art. 18 ust. 1 w związku z art. 4 pkt 9 ustawy systemowej w związku z art. 10 ust. 1 pkt 1 w związku z art. 11 ust. 1 w związku z art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f. w opisany wyżej sposób przemawia jednak ich wykładnia funkcjonalna (celowościowa). Sąd drugiej instancji, powołując się na wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 lipca 2014 r., K 7/13; OTK-A 2014 nr 7, poz. 69 i powołane w nim orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego, wskazał, że pojęcie „nieodpłatne świadczenie” na gruncie art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (jednolity tekst: Dz.U. z 2014 r., poz. 851 ze zm.; dalej jako u.p.d.o.p.) obejmuje „wszystkie zjawiska gospodarcze i zdarzenia prawne, których następstwem jest uzyskanie korzyści kosztem innego podmiotu lub te wszystkie zdarzenia prawne i zdarzenia gospodarcze w działalności osób prawnych, których skutkiem jest nieodpłatne, tj. niezwiązane z kosztami lub inną formą ekwiwalentu, przysporzenie majątku tej osobie, mające konkretny wymiar finansowy”. Przytoczone wyżej stanowisko wypracowane na gruncie u.p.d.o.p. ma zastosowanie również do podatku od osób fizycznych - w stosunku do sytuacji wynikających z art. 11 ust. 1 w związku z art. 12 ust. 1 i 3 u.p.d.o.f. Sąd podkreślił, że Trybunał Konstytucyjny dla ustalenia, czy dane świadczenie nieodpłatne pracodawcy stanowiło przychód pracownika ze stosunku pracy, za konieczne uznał: po pierwsze, by świadczenie zostało spełnione za zgodą pracownika (by pracownik skorzystał z niego w pełni dobrowolnie), po drugie, by świadczenie zostało spełnione w interesie pracownika (a nie w interesie pracodawcy) i przyniosło mu korzyść w postaci powiększenia aktywów lub uniknięcia wydatku, który musiałby ponieść, po trzecie, by korzyść ta była wymierna i przypisana indywidualnemu pracownikowi (a nie dostępna w sposób ogólny dla wszystkich podmiotów).

Co prawda ustawa o podatku dochodowym, do której odwołuje się przepis art. 4 pkt 9 ustawy systemowej, nie posługuje się wprost pojęciem „korzyści” czy też „przysporzenia” przy okazji definiowania pojęcia „przychodu” (art. 11 ust. 1 i art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f.), niemniej jednak powszechnie przyjmowane jest i nie budzi

to żadnych wątpliwości, że pewne świadczenia zapewniane pracownikowi przez pracodawcę nie są przedmiotem opodatkowania, pomimo że art. 21 ust. 1 u.p.d.o.f. nie przewiduje wprost stosownego zwolnienia tych świadczeń z podatku dochodowego. Wskazał, że ponoszenie wszelkich kosztów związanych z pracą wykonywaną przez pracownika na rzecz pracodawcy (przygotowanie stanowiska pracy, dostarczenie urządzeń, narzędzi, materiałów, itp.) obciąża pracodawcę i nie może zostać przerzucone na pracownika (wyrok Sądu Najwyższego z dnia 11 kwietnia 2001 r., I PKN 350/00, OSNP 2003 nr 2, poz. 36). Z uwagi na powyższe nie budzi żadnej wątpliwości, że zapewnienie pracownikowi przez pracodawcę w celu wykonywania pracy niezbędnych materiałów biurowych do pracy (np. papieru, długopisu), biurka, drukarki, komputera, dostępu do prądu, ogrzewania biura, telefonu, czy też samochodu służbowego, nie stanowi w ogóle przychodu pracownika ze stosunku pracy. Powyższe rzeczy, jeżeli są używane przez pracownika jedynie w celu wykonywania obowiązków pracowniczych (czyli jedynie dla celów i w interesie pracodawcy - tj. dla celów służbowych), mimo że są świadczone na jego rzecz, nie są uważane za tworzące po jego stronie przychód. Powyższe jest szczególnie widoczne w przypadku telefonu służbowego oraz samochodu służbowego. Nie budzi bowiem wątpliwości, że używanie telefonu służbowego do celów prywatnych stanowi przychód pracownika ze stosunku pracy, a w konsekwencji podlega on opodatkowaniu i stanowi podstawę wymiaru składek. Jednakże jednocześnie oczywiste jest, że używanie tego samego telefonu do celów służbowych nie tworzy po stronie pracownika żadnego przychodu, a stanowi jedynie element niezbędny do wykonywania pracy. Jeszcze bardziej widoczne jest to w przypadku samochodu służbowego - przepis art. 12 ust. 2a - 2c u.p.d.o.f. wprost bowiem określa przychód pracownika ze stosunku pracy w postaci wartości pieniężnej nieodpłatnego świadczenia przysługującego pracownikowi z tytułu wykorzystywania samochodu służbowego do celów prywatnych. Przy tym nie ulega wątpliwości, że świadczenie w postaci korzystania przez pracownika z samochodu służbowego do celów służbowych nie podlega opodatkowaniu i nie stanowi podstawy wymiaru składek, mimo że w art. 21 ust. 1 u.p.d.o.f. brak jest stosownego wyłączenia tego świadczenia z opodatkowania podatkiem dochodowym. Zatem niewątpliwie przesłanki wskazane przez Trybunał Konstytucyjny w postaci

konieczności wystąpienia po stronie pracownika przysporzenia czy to w postaci nabycia wymiernej korzyści majątkowej, czy w postaci również wymiernego zaoszczędzenia wydatku (przy czym jednocześnie świadczenie to musi być spełnione w interesie pracownika, a nie interesie pracodawcy, aby stanowić korzyść pracownika) są kluczowe i powinny być stosowane dla ustalenia, czy dane świadczenie jest przychodem pracownika.

Pojawia się zatem pytanie, czy istnieją podstawy, by odmiennie od wskazanych powyżej świadczeń zapewnianych pracownikowi w celu wykonywania pracy traktować świadczenie pracodawcy w postaci zapewnienia pracownikowi noclegu w trakcie wyjazdu służbowego związanego z wykonywaniem obowiązków pracowniczych w granicach miejsca pracy (tj. wyjazdu niebędącego podróżą służbową) dla celów służbowych.

Zdaniem Sądu Apelacyjnego powyższe może być zasadne w sytuacji, gdy pracownik nie zaspokaja swoich potrzeb mieszkaniowych w innym miejscu – a tak jest np. w przypadku zapewnienia pracownikom wykonującym stałe pracę za granicą mieszkania służbowego na czas pracy. W tej sytuacji nieodpłatne udostępnienie mieszkania, które jest używane dla celów prywatnych, może stanowić przychód pracownika ze stosunku pracy, bowiem pracownik unika wydatku, który musiałby ponieść na zapewnienie sobie mieszkania we własnym zakresie.

Jednakże w przypadku tzw. „pracownika mobilnego”, który na co dzień zaspokaja swoje potrzeby mieszkaniowe (czyli swoje potrzeby prywatne) w innym miejscu (miejscu stałego zamieszkania), a jedynie czasowo nocuje w miejscach, gdzie akurat wykonuje pracę na rzecz pracodawcy i nocuje tam tylko dlatego, że właśnie tam jest wykonywana praca (zgodnie z zawartą przez strony umową), czyli „korzysta z noclegu wyłącznie w celach służbowych”, trudno uznać, że uzyskuje on z tego tytułu korzyść. Gdyby nie był on zatrudniony u pracodawcy jako tzw. pracownik mobilny, nie musiałby ponosić we własnym zakresie wydatku na nocleg w miejscu wykonywania pracy, stąd konieczność poniesienia tego wydatku wiąże się wyłącznie z wykonywaną pracą (cele służbowe). Jednocześnie zaspokaja on swoje potrzeby mieszkaniowe także we własnym domu rodzinnym (miejscu stałego zamieszkania), w którym mieszka pomiędzy wyjazdami służbowymi. Zatem

- niezależnie od ponoszenia przez pracodawcę kosztów jego zakwaterowania podczas wyjazdów służbowych - ów pracownik ponosi równocześnie we własnym zakresie koszty zaspokajania swych potrzeb mieszkaniowych (prywatnych) w miejscu stałego zamieszkania. „W konsekwencji stwierdzić należy, iż w takiej sytuacji po stronie tzw. pracownika mobilnego brak jest korzyści z tytułu zapewnienia mu przez pracodawcę noclegu dla celów służbowych w trakcie wyjazdu służbowego, albowiem powyższe świadczenie ani nie zwiększa aktywów pracownika, ani też nie powoduje zaoszczędzenia wydatku przez pracownika, albowiem i tak pracownik ten równocześnie ponosi koszty zaspokajania swych potrzeb mieszkaniowych w innym miejscu (miejscu stałego zamieszkania”.

W ocenie Sądu Apelacyjnego, kluczowe dla rozróżnienia, czy dane świadczenie stanowi przychód pracownika ze stosunku pracy czy też takim przychodem w ogóle nie jest, jest ustalenie celu, w jakim pracownik używa danego świadczenia - czy jest to cel wyłącznie służbowy, czy też jest to cel prywatny (co potwierdza treść art. 12 ust. 2a - 2c u.p.d.o.f. odnoszącego się do korzystania z samochodu służbowego), niezależnie od tego, że ze świadczenia tego korzysta poza godzinami stanowiącymi godziny pracy.

Sąd drugiej instancji dostrzegł jednak, że przyjęcie zaprezentowanej wyżej, niepozbawionej słuszności, wykładni celowościowej, prowadzić może jednak do „sprzeczności językowej powyższych przepisów”. Zauważył bowiem, że w katalogu wyłączeń z podstawy wymiaru składek, określonym w § 2 ust. 1 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe, ustawodawca przewidział także świadczenia, o których nie sposób powiedzieć, że są spełniane w interesie pracownika, a nie w interesie pracodawcy lub że powodują powstania po stronie pracownika korzyści (przysporzenia), czy to w postaci nabycia wymiernej korzyści majątkowej, czy to w postaci również wymiernego zaoszczędzenia wydatku (np. ekwiwalenty pieniężne za pranie odzieży roboczej, używanie odzieży i obuwia własnego zamiast roboczego - § 2 ust. 1 pkt 6 , ekwiwalenty pieniężne za użyte przy wykonywaniu pracy narzędzia, materiały lub sprzęt, będące własnością pracownika - § 2 ust. 1 pkt 9, wartość ubioru służbowego (umundurowania), którego używanie należy do obowiązków pracownika, lub ekwiwalent pieniężny za ten ubiór

- § 2 ust. 1 pkt 10, zwrot kosztów używania w jazdach lokalnych przez pracowników, dla potrzeb pracodawcy, pojazdów niebędących własnością pracodawcy - § 2 ust. 1 pkt 13. Mimo że powyższe świadczenia nie są spełniane w interesie pracownika, lecz w interesie pracodawcy ani też nie powodują powstania po stronie pracownika żadnych korzyści (przysporzenia), gdyż mają charakter raczej wyrównania (zwrotu) pracownikowi kosztów poniesionych przez niego w związku z wykonywaną pracą z własnego majątku w interesie pracodawcy, to jednak § 2 ust. 1 rozporządzenia *in principio* określa je mianem „przychodów”. Zakładając zatem racjonalność ustawodawcy i językowe brzmienie powołanych wyżej przepisów, uznać należałoby, że przychodem ze stosunku pracy jest nie tylko wartość świadczeń spełnianych przez pracodawcę na rzecz pracownika w interesie pracownika i powodujących po stronie pracownika powstanie określonych korzyści (przysporzenia), lecz wartość wszelkich świadczeń mieszczących się w pojęciu przychodu ze stosunku pracy określonym w art. 11 ust. 1 w związku z art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f., a więc także wartość świadczeń ponoszonych przez pracodawcę z tytułu zapewnienia tzw. pracownikowi mobilnemu noclegu w trakcie wyjazdu służbowego. Stąd rodzi się pytanie, czy użycie w § 2 ust. 1 *in principio* rozporządzenia słowa „przychody” w celu określenia wyłączeń z podstawy wymiaru składek, nie stanowi błędu w zakresie techniki legislacyjnej ustawodawcy. Zauważyć należy bowiem, że odpowiednik § 2 ust. 1 rozporządzenia na gruncie podatku dochodowego od osób fizycznych, czyli art. 21 ust. 1 u.p.d.o.f., określając katalog wyłączeń od podatku dochodowego, nie posługuje się pojęciem „przychodu”, lecz sformułowaniem „wolne od podatku dochodowego są”. W sytuacji, gdy brak użycia w art. 21 ust. 1 u.p.d.o.f. określenia „przychód” jest celowy, stwierdzić należałoby, że świadczenia wskazane w katalogu zawartym w tym przepisie są wyłączone od podatku dochodowego dlatego, że są przychodami, które enumeratywnie ustawodawca postanowił zwolnić od podatku dochodowego (np. pkt 2, pkt 14a) albo dlatego, że takimi przychodami nie są (dotyczyłoby to np. pkt 10, 13, 16). W tej sytuacji użycie w analogicznym (na gruncie należności z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne) § 2 ust. 1 rozporządzenia słowa „przychody”, stanowiłoby błąd w zakresie techniki legislacyjnej ustawodawcy.

Jednocześnie Sąd Apelacyjny wskazał, że powyższe wątpliwości stały się

przyczyną powstania rozbieżności w orzecznictwie. Część sądów przyjmuje bowiem, w oparciu o przedstawioną wyżej wykładnię językową wskazanych przepisów, że wartość świadczeń ponoszonych przez pracodawcę z tytułu zapewnienia pracownikowi zakwaterowania (noclegu) w trakcie wyjazdu służbowego związanego z wykonywaniem obowiązków pracowniczych zawsze stanowi przychód ze stosunku pracy, będący podstawą wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe pracownika (w szczególności na stanowisku takim stanął Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 23 kwietnia 2013 r., I UK 600/12 oraz Sąd Apelacyjny w Poznaniu w wyroku z dnia 1 października 2014 r., III AUa 2452/13). Pojawiła się jednak druga, całkowicie odmienna linia orzecznicza, w której część sądów przyjmuje, że wartość świadczeń ponoszonych przez pracodawcę z tytułu zapewnienia tzw. „pracownikowi mobilnemu” noclegu w trakcie wyjazdu służbowego związanego z wykonywaniem obowiązków pracowniczych w granicach miejsca pracy (tj. wyjazdu niebędącego podróżą służbową), nie stanowi przychodu ze stosunku pracy opodatkowanego podatkiem dochodowym (w szczególności na stanowisku takim stanął Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 2 października 2014 r., II FSK 2387/12), a w konsekwencji nie stanowi także przychodu ze stosunku pracy będącego podstawą wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe pracownika (tak: Sąd Apelacyjny w Poznaniu w wyroku z dnia 18 marca 2015 r., III AUa 952/14).

W opinii Sądu Apelacyjnego, uzasadnione jest to ostatnie stanowisko, uwzględniające wykładnię celowościową. Przyjęcie takiej wykładni pozwoli bowiem w większym stopniu urzeczywistnić podstawową zasadę rządzącą zarówno podatkiem dochodowym od osób fizycznych, jak i należnościami z tytułu składek, tj. że ich podstawą jest „przychód”, rozumiany jako pewna korzyść (przysporzenie), a nie wyrównanie kosztów poniesionych dla (w interesie) innej osoby.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

W myśl art. 18 ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe ubezpieczonych wymienionych w art. 6 ust. 1 pkt 1-3 i pkt 18a (w tym pracowników – art. 6 ust. 1 pkt 1) 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, „przychód” - to przychody w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu zatrudnienia między innymi w ramach stosunku pracy. Powyższe odesłanie oznacza, że przychód pracownika ze stosunku pracy definiowany jest przepisami u.p.d.o.f. Punktem wyjścia jest tu art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f., który za przychody ze stosunku pracy uznaje 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. Biorąc zaś po uwagę treść art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f., warunkiem uznania tych świadczeń za przychód pracownika jest ich otrzymanie od pracodawcy.

Z kolei z językowego brzmienia art. 21 ust. 1 u.p.d.o.f., zawierającego zwolnienia od podatku dochodowego o charakterze przedmiotowym, wynika, że ustawodawca nie wyłącza wymienionych w nim 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).

Biorąc pod uwagę brzmienie przedstawionych wyżej przepisów i przyjmując, że: po pierwsze, na gruncie ustawy u.p.d.o.f. i ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych pojęcie „przychód” jest wspólne, pod drugie, art. 21 ust. 1 u.p.d.o.f. nie modyfikuje pojęć: „przychód” z art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f. czy „przychód ze stosunku pracy (art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f.), należałoby przyjąć, że nieodpłatne świadczenia pracodawcy związane z kosztami czasowego zamieszkania pracownika poza jego centrum życiowym (świadczenia ponoszone przez pracodawcę z tytułu zakwaterowania pracowników - art. 21 ust. 1 pkt 19 u.p.d.o.f.) stanowiłyby przychód pracownika (art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f.), a więc, zgodnie z art. 18 ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń, także podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne.

Taka wykładnia akceptowana była w orzecznictwie Sądu Najwyższego. Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 23 kwietnia 2012 r., sygn. akt I UK 600/12 (OSNP 2014 nr 2, poz. 28) stwierdził, że „zakwaterowanie pracownika za granicą na koszt pracodawcy stanowi niewątpliwie świadczenie w naturze, którego wartość pieniężna jest przychodem danego pracownika ze stosunku pracy uwzględnianym w podstawie wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne”. Identyczne stanowisko zajął Sąd Najwyższy także w wyrokach z dnia 12 września 2012 r., sygn. akt II UK 45/12, OSNP 2013 nr 15-16, poz. 189 z dnia 19 listopada 2012 r., sygn. akt II UK 96/12 (LEX nr 1258357).

Wątpliwości Sądu Apelacyjnego przedstawione w pytaniu prawnym zmierzają do wyjaśnienia, czy, kierując się wykładnią funkcjonalną zastosowaną w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 2 października 2014 r., II FSK 2387/12 (LEX nr 1521350), która podzielona została w kolejnym wyroku tego Sądu z dnia 23 lipca 2015 r., II FSK 1689/13 (LEX nr 1758731), wspartą rozważaniami przedstawionymi w uzasadnieniu wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 lipca 2014 r., K 7/13 (OTK-A 2014 nr 7, poz. 69), uprawnione jest odstępianie od przedstawionego wyżej wyniku wykładni językowej przepisów i przyjęcie, że poniesione przez pracodawcę koszty zakwaterowania pracownika nie stanowią „innego nieodpłatnego świadczenia” w rozumieniu art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f.

W argumentacji przedstawionej przez Naczelną Sąd Administracyjny podkreślono, że skorzystanie przez pracownika mobilnego ze świadczenia w postaci noclegu, nawet wykupionego przez niego samodzielnie, 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 noclegów 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.

W wyroku z dnia 8 lipca 2014 r., K 7/13, Trybunał Konstytucyjny orzekł, że „art. 12 ust. 1 w związku z art. 11 ust. 1 oraz art. 12 ust. 3 w związku z art. 11 ust. 2-2b ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych

(Dz.U. z 2012 r., poz. 361, 362, 596, 769, 1278, 1342, 1448, 1529 i 1540, z 2013 r. poz. 888, 1036, 1287, 1304, 1387 i 1717 oraz z 2014 r. poz. 223, 312, 567 i 598), 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 tego wyroku zaakceptowany został pogląd wyrażony w uchwale składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 18 listopada 2002 r., sygn. akt FPS 9/02 (ONSA 2003 nr 2, poz. 47), a następnie w uchwale z dnia 16 października 2006 r., sygn. akt II FPS 1/06 (ONSAiWSA 2006 nr 12, poz. 153), że pojęcie nieodpłatnego świadczenia ma na gruncie art. 12 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p. szerszy zakres niż w prawie cywilnym, bowiem obejmuje ono wszystkie zjawiska gospodarcze i zdarzenia prawne, których następstwem jest uzyskanie korzyści kosztem innego podmiotu, lub te wszystkie zdarzenia prawne i zdarzenia gospodarcze w działalności osób prawnych, których skutkiem jest nieodpłatne, to jest niezwiązane z kosztami lub inną formą ekwiwalentu, przysporzenie majątku tej osobie, mające konkretny wymiar finansowy. Zgodził się również z tym, że przytoczone wyżej stanowisko wypracowane na gruncie u.p.d.o.p. ma zastosowanie również do przychodu określonego w art. 11 ust. 1 w związku z art. 12 ust. 1 i 3 u.p.d.o.f. (tak: w uchwałach Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 maja 2010 r., II FPS 1/10; ONSAiWSA 2010 nr 4, poz. 5; z 24 października 2011 r., II FPS 7/10; ONSAiWSA 2012 nr 1, poz. 1).

Trybunał podkreślił, że podstawowym kryterium, które powinno być stosowane przy ustalaniu, czy dane nieodpłatne świadczenie pracodawcy stanowiło przychód ze stosunku pracy, jest wystąpienie po stronie pracownika przysporzenia, czy to w postaci nabycia wymiernej korzyści majątkowej również w postaci wymiernego zaoszczędzenia wydatku. To ostatnie może występować, gdy pracownik dobrowolnie skorzystał ze świadczenia oferowanego przez pracodawcę. Tę dobrowolność, wedle Trybunału, wyznacza uprzednia zgoda pracownika na przyjęcie nieodpłatnego świadczenia od pracodawcy, będąca następstwem przyjęcia zaproponowanych warunków umowy o pracę uwzględniających takie świadczenie, co sprawia, że pracownik, wyrażając na nie zgodę traktuje je jako - stanowiący część dochodu - element wynagrodzenia za pracę. 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.

Trybunał zwrócił też uwagę, że - mimo bardzo szerokiego ujęcia przychodów ze stosunku pracy - nie każde świadczenie spełnione przez pracodawcę na rzecz pracownika bez ustalonej za nie zapłaty jest świadczeniem podlegającym podatkowi dochodowemu. Dowodzi tego treść art. 21 ust. 1 u.p.d.o.f., zawierająca listę zwolnień przedmiotowych od podatku. Ustawodawca wylicza tam, między innymi, wartość ubioru służbowego oraz ochronnego, wymaganego przez przepisy bhp (pkt 10, 10a, 11), wartość posiłków i napojów regeneracyjnych (pkt 11b), koszty przeniesienia służbowego i zakwaterowania (pkt 14, 19), diety (pkt 16, 17). Zwolnienia określonych świadczeń pracowniczych, czyli niestanowiących części składowych wynagrodzenia rzeczowych i pieniężnych świadczeń ponoszonych przez pracodawcę na rzecz zatrudnionych przez niego pracowników, w rzeczywistości nie oznaczają wyłączenia określonego dochodu spod opodatkowania, lecz raczej świadczą o tym, że wartości objęte zwolnieniem nie są traktowane przez ustawodawcę jako dochód pracownika. Chodzi tu o świadczenia, które gwarantują higieniczne i bezpieczne warunki pracy, służą jej organizacji i - generalnie - umożliwiają prawidłowe wykonanie pracy. Oczywiście, korzysta z nich pracownik, ale tylko w ścisłym związku z wykonywaną pracą. Spełnianie wskazanych świadczeń na rzecz pracowników leży przede wszystkim w interesie pracodawcy, który - bez poczynienia wymaganych przez przepisy (przede wszystkim bhp) wydatków - nie mógłby zorganizować produkcji, czy szerzej - własnej działalności gospodarczej. Natomiast dla pracownika, jako osoby fizycznej - podatnika podatku dochodowego, poza relacją pracowniczą, nie powstaje tu przysporzenie. Korzyść ze świadczeń spełnianych na jego rzecz nie jest przez niego wynoszona na zewnątrz stosunku pracy i nie stanowi dochodu, będącego przedmiotem opodatkowania.

Z przedstawionych wywodów wynika, że: po pierwsze, gdy nieodpłatne świadczenie stanowi warunek niezbędny do zgodnego z prawem wykonywania

pracy, po stronie pracownika nie powstanie przychód podlegający opodatkowaniu, po drugie, pracownik rzeczywiście unika wydatków w kontekście nieodpłatnego świadczenia, gdy korzysta z tego pełni dobrowolnie (wyraża zgodę na świadczenie), po trzecie, przysporzenie na rzecz pracownika nie zawsze jest równoznaczne z otrzymaniem świadczenia w interesie podatnika, zatem obie te przesłanki wystąpić muszą łącznie, aby można było mówić o nieodpłatnym świadczeniu.

Biorąc powyższe pod uwagę, podkreślić należy, że 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 dyspozycją 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. 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 cechą 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. Również i w takiej sytuacji pracownik - gdyby nie konieczność wywiązania się z obowiązków wynikających z umowy o pracę – nie miałby powodu do ponoszenia kosztu noclegu (pobytu) poza swoim miejscem zamieszkania. Gdyby zatem zaakceptować przedstawianą przez Naczelną Sąd Administracyjny argumentację, to również w każdym takim 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” (por. pkt 3.4.3. uzasadnienia).

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 (zob. uzasadnienie uchwały Sądu Najwyższego z dnia 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 w postaci uniknięcia kosztów (przysporzenie majątkowe), które musiałby ponieść, skoro zdecydował się na wynikające z umowy o pracę „mobilne” miejsce pracy.

Przedmiotem u.p.d.o.f. jest podatek od dochodu, a zatem, ogólnie rzecz ujmując, podatek od kwoty przychodu pomniejszonej o koszty przychodu, czyli o wydatek poniesiony w celu uzyskania przychodu. W przypadku stosunku pracy jako źródła przychodu (art. 10 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.f.), kwota z tego tytułu ma charakter zryczałtowany, a więc ze swej istoty nie uwzględnia wszystkich kosztów poniesionych w celu uzyskania przychodu. Można więc przyjąć, że wyłączenie z podstawy opodatkowania wartości określonych świadczeń oznacza, że ustawodawca traktuje je jako surogat kosztów uzyskania przychodu, a co za tym idzie, zgodnie z poglądem Trybunału Konstytucyjnego, niektóre wartości objęte art. 21 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.f. nie są traktowane przez ustawodawcę jako dochód pracownika. Nie jest to jednakże równoznaczne z tym, że nie stanowią one jego przychodu w rozumieniu art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f. Zatem wykładnia funkcjonalna prowadzi do wniosku, że art. 21 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.f. nie modyfikuje pojęcia „przychód” wynikającego z art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f., a co więcej, że definiuje on niektóre „inne nieodpłatne świadczenia” (przychody). W pkt 19 tego artykułu wymienia się - jako wolną od podatku - wartość świadczeń ponoszonych przez pracodawcę z tytułu zakwaterowania pracowników do wysokości nieprzekraczającej miesięcznie kwoty 500 zł. Wartość ta jest przychodem

pracownika, tyle że do określonej kwoty - w ujęciu faktycznym - traktowanym (dla potrzeb podatkowych) jako koszt uzyskania przychodu.

O ile na gruncie ustawy u.p.d.o.f. i ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych pojęcie „przychód” jest wspólne, o tyle przepisy prawa ubezpieczeń zawierają autonomiczne unormowania dotyczące „wyłączenia z podstawy wymiaru składek niektórych rodzajów przychodów” (art. 21 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych). Na mocy delegacji zawartej w tym przepisie, wyłączeniu z podstawy wymiaru składek podlegają wymienione w § 2 rozporządzeniu Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe, przychody ujęte w art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f., a do nich nie należy wartość świadczeń ponoszonych przez pracodawcę z tytułu zakwaterowania pracowników, co przesądza o tym, że tego rodzaju nieodpłatne świadczenie podlega „oskładkowaniu”.

W rezultacie, zarówno wykładnia językowa komentowanych przepisów, jak i wykładnia funkcjonalna prowadzi do wniosku, że pojęcie przychodu określone w art. 4 ust. 9 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych obejmuje wartość świadczeń ponoszonych przez pracodawcę z tytułu zakwaterowania pracowników, w tym pracowników mobilnych, i stanowi ona podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne w rozumieniu art. 18 ust 1 tej ustawy.

Z powyższych względów Sąd Najwyższy podjął uchwałę o treści wynikającej z sentencji.

eb