

„Plusy dodatnie i plusy ujemne” cywilistycznego podejścia do nieodpłatnych świadczeń w podatkach dochodowych – od zdumienia, przez nadzieję, po rozczarowania.

Dr hab. Wojciech Morawski prof. UMK
Alicja Sarna doradca podatkowy SSW

Uchwała NSA z 18 listopada 2002 r., FPS 9/02

Nieodpłatnym świadczeniem w rozumieniu art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 1993 r. Nr 106, poz. 482 ze zm.) jest zarówno przeznaczenie zysku lub części zysku na określone fundusze w drodze uchwały zgromadzenia wspólników podjętej na podstawie art. 191 § 2 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 27 czerwca 1934 r. - Kodeks handlowy (Dz. U. RP Nr 57, poz. 502 ze zm.) w sytuacji, gdy umowa spółki nie przewiduje wyłączenia zysku lub części zysku od podziału, jak i niewypłacenie wspólnikom dywidendy niezwłocznie po podjęciu uchwały przez zgromadzenie wspólników w tym zakresie.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia uchwały

Inna sytuacja zachodzi w stanie faktycznym opisanym w art. 191 § 2 k.h. Zastrzeżenie w umowie spółki uchwale wspólników prawa do rozporządzania czystym zyskiem może nastąpić tylko wówczas, gdy zysku nie wyłączono od podziału, czyli gdy prawo do zysku należy do mienia wspólników. Gdyby prawo do zysku - na skutek wyłączenia od podziału - stanowiło mienie spółki, do rozporządzania nim zbędne byłoby upoważnienie zgromadzenia wspólników, które - jako organ spółki - może nim dysponować w jej imieniu. Natomiast w sytuacji braku wyłączenia zysku od podziału i zastrzeżenia w umowie rozporządzenia czystym zyskiem uchwale wspólników, zysk z momentem zatwierdzenia bilansu przypada wprawdzie wspólnikom, ale nie w stosunku do udziałów, lecz niepodzielnie; zachodzi stan zbliżony do współwłasności łącznej. Dalsze losy zysku zależą od sposobu rozporządzenia nim przez wspólników w uchwale (art. 223 § 2 pkt 2 k.h.). Przez pojęcie rozporządzenia czystym zyskiem należy rozumieć nie tylko prawo do podziału innego, niż wynika z końcowej części art. 191 k.h., ale także prawo do przeznaczenia go na inne cele. Jednym z takich celów może być przekazanie zysku na fundusz rezerwowy lub zapasowy spółki. O tym jest mowa w pierwszym pytaniu Naczelnego Sądu Administracyjnego, zawartym w postanowieniu z dnia 22 marca 2002 r. Skoro w momencie podjęcia uchwały zysk stanowił już mienie wspólników, przekazanie go na rzecz spółki - w rozpatrywanej sprawie na rozwój przedsiębiorstwa - miało charakter typowego świadczenia cywilistycznego. Nieodpłatności takiego świadczenia w stanie faktycznym sprawy nie można kwestionować. Tym samym spełnione zostały przesłanki z art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, co przesądza twierdzącą odpowiedź Naczelnego Sądu Administracyjnego na pierwsze pytanie.

(...)

Przechodząc do odpowiedzi na drugie pytanie, trzeba uwzględnić, że pojęcie "nieodpłatnego świadczenia", użyte w art. 12 ust. 1 pkt 2 omawianej ustawy, ma szerszy zakres niż w prawie cywilnym. Obejmuje ono nie tylko świadczenie w cywilistycznym znaczeniu (działanie lub zaniechanie na rzecz innej strony - art. 353 k.c.), ale w jego zakres wchodzi także 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 (wyrok Sądu Najwyższego z dnia 13 czerwca 2002 r. sygn. akt III RN 106/01, niepubl., a także wyrok Sądu Najwyższego z dnia 6 sierpnia 1999 r. sygn. akt III RN 31/99,

OSNAPIUS 2000, nr 13, poz. 496). W rozpatrywanej sprawie wypłata dywidendy nastąpiła w dwóch ratach, w kilka miesięcy po uchwale wspólników. Przez te miesiące spółka korzystała bezprawnie i nieodpłatnie z zatrzymanej dywidendy, uzyskując korzyść kosztem wspólników. Korzystanie przez spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością z czystego zysku, który stosownie do art. 191 k.h. przypadał wspólnikom, stanowi nieodpłatne świadczenie w rozumieniu art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 1993 r. Nr 106, poz. 482 ze zm.) w brzmieniu obowiązującym w 1996 r. Nieodpłatności świadczenia nie niweczy okoliczności, że wspólnicy mogą na zasadzie art. 481 k.c. domagać się odsetek za opóźnienie w wypłacie dywidendy. Odsetki za opóźnienie, w odróżnieniu od odsetek w rozumieniu art. 359 k.c. ujmowanych jako wynagrodzenie za korzystanie z cudzych pieniędzy, nie są ekwiwalentem za korzystanie z cudzego kapitału. Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych wiąże obowiązek podatkowy z osiągnięciem dochodu bez względu na to, z jakich źródeł dochód ten został osiągnięty (art. 7 ustawy). Źródła przychodu określa przykładowo art. 12 ust. 1-3 ustawy, wymieniając wśród nich nieodpłatne świadczenia. W art. 12 ust. 4 tej ustawy wyczerpująco ustanowiono, co nie jest przychodem w rozumieniu ustawy. Wszystkie zatem inne przychody, niewymienione w art. 12 ust. 4 ustawy, w tym dysponowanie cudzym kapitałem i osiąganie z tego korzyści przez przysparzanie aktywów spółce, powodują powstanie obowiązku podatkowego.

Wyrok NSA z 9 stycznia 2007 r., II FSK 1554/05

O ile w prawie cywilnym nie ma świadczenia bez świadczącego, o tyle w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych nie jest istotne kto świadczył, ani czy w ogóle działanie innego podmiotu było źródłem przysporzenia majątkowego. Zgodnie z art. 7 ust. 1 ustawy z 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 ze zm.) przedmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych jest dochód bez względu na rodzaj źródeł przychodów, z jakich dochód ten został osiągnięty. Skoro więc nie jest ważne źródło przychodów, lecz sam fakt osiągnięcia dochodu, to tym bardziej nie jest ważne, czy osiągnięty dochód był następstwem działania (zaniechania) innej osoby, czy też nie. Odroczenie terminu wypłaty dywidendy daje spółce możliwość dysponowania określoną kwotą pieniężną, a w razie jej braku - majątkiem stanowiącym równowartość dywidendy. Odpada wówczas potrzeba zaciągnięcia oprocentowanego kredytu. Wspomniana możliwość sama w sobie stanowi więc korzyść o konkretnym wymiarze finansowym.

Wyrok TK z 8 lipca 2014 r., K 7/13

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.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Punktem wyjścia musi być ustalenie, kiedy "inne nieodpłatne świadczenie" spełnione przez pracodawcę na rzecz pracownika może być traktowane jako jego przychód w rozumieniu u.p.d.o.f. Pod pojęciem "inne nieodpłatne świadczenia" - w najszerszym ujęciu - kryją się wszelkiego rodzaju świadczenia, które są dokonywane bez pobierania jakiegokolwiek odpłatności

(...) we współczesnych relacjach pracowniczych, czego dowodzi orzecznictwo sądowe, pracodawcy oferują pracownikom całą gamę, nieprzewidzianych w umowie o pracę świadczeń, które leżą niejako w pół drogi między gratyfikacją (rzeczą czy w postaci usługi), przyznaną pracownikowi jako element wynagrodzenia za pracę, która jest objęta podatkiem dochodowym, a wymaganymi przez odpowiednie przepisy świadczeniami ze strony pracodawcy, które służą stworzeniu odpowiednich warunków pracy (przepisy b.h.p.) i które są zwolnione z tego podatku (art. 21 ust. 1 pkt 11 u.p.d.o.f.). Zarówno dokształcanie pracowników, jak i organizowanie spotkań (wyjazdów) integracyjnych, ubezpieczanie pracowników czy organizowanie ich dowozu do pracy, leży przede wszystkim w interesie pracodawców. Z ich punktu widzenia tego rodzaju działania zwiększają atrakcyjność zatrudnienia i tym samym służą przyciągnięciu i rekrutacji najlepszych kandydatów, podnoszą kwalifikacje zawodowe osób zatrudnionych, zmniejszają absencję, a także tworzą dobrą atmosferę w zespole. W konsekwencji nie sposób zaprzeczyć, że świadczenia oferowane przez pracodawców pracownikom, będące przedmiotem oceny w licznych orzeczeniach sądów administracyjnych, najczęściej służą podniesieniu jakości pracy i jej wydajności, a w ostatecznym rachunku - tworzeniu zysku pracodawcy. Natomiast z punktu widzenia indywidualnych pracowników korzystanie ze świadczeń oferowanych przez pracodawcę może się przedstawiać jako uciążliwy obowiązek, nieobjęty zakresem zadań, który trzeba podjąć w godzinach nadliczbowych. Ostateczne przełożenie wskazanych korzyści pracodawcy na wynagrodzenie pracownika jest zupełnie nieuchwytnie dla tego ostatniego, jest skutkiem odbłaskowym o niewymiernej wartości majątkowej.

(...)

3.4.2. Kryterium tym musi być obiektywna ocena, czy świadczenie leżało w interesie pracownika, a jest tak wtedy, gdy stanowi ono realne przysporzenie majątkowe (korzyść), którego efekt jest uchwytany w jego majątku. Trybunał - w ślad za uchwałą NSA - uznaje, że w zakres nieodpłatnego świadczenia jako przychodu wchodzi 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" (na gruncie u.p.d.o.f. - oprócz wskazanych uchwał z 24 maja 2010 r., sygn. akt II FPS 1/10 oraz z 24 października 2011 r., sygn. akt II FPS 7/10 - zob.m.in. wyrok z 25 kwietnia 2013 r., sygn. akt II FSK 1828/11, www.orzeczenia.nsa.gov.pl). Nieodpłatne świadczenie, aby mogło stanowić dochód pracownika, musi być "zapłatą za pracę dokonywaną czymś innym niż pieniądź" (J. Marciniuk, op. cit., Nb 19). W ocenie Trybunału za takim zapytrywaniem przemawia wyraźnie zestawienie przepisów: art. 12 ust. 1 z art. 21 ust. 1 i z art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f. Ich lektura prowadzi wprost do wniosku, że "inne świadczenia nieodpłatne" traktowane są przez ustawodawcę jako forma przysporzenia wśród innych form, przede wszystkim - pieniędzy (por. J. Marciniuk, op. cit., Nb 19). Chodzi zatem o korzyści, które pracownik otrzymuje do własnej dyspozycji, którymi może swobodnie zarządzać i rozporządzać, przeznaczając je na zaspokojenie własnych potrzeb.

(...)

O ile jednak w wypadku świadczenia pieniężnego przysporzenie jest niewątpliwe i niejako bezwarunkowe (zawsze oznacza zwiększenie aktywów), o tyle "inne nieodpłatne świadczenia" na rzecz pracownika mogą być uznane za jego dochód, w rozumieniu u.p.d.o.f., tylko pod warunkiem, że rzeczywiście pozwoliły mu uniknąć wydatków. Ustalenie tej okoliczności zależy od tego, czy pracownik skorzystał ze świadczenia oferowanego przez pracodawcę w pełni dobrowolnie. Trybunał zwraca uwagę, 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.

(...)

3.4.6. Obiektywne kryterium - wystąpienia po stronie pracownika przysporzenia majątkowego (korzyści) - nie jest natomiast spełnione, gdy pracodawca proponuje pracownikom udział w spotkaniach integracyjnych czy szkoleniowych, choćby organizowanych poza miejscem pracy (imprezy wyjazdowe). W tym przypadku, nawet jeśli pracownik uczestniczy w spotkaniu (konferencji, szkoleniu) dobrowolnie, po jego stronie nie pojawia się korzyść, choćby w postaci zaoszczędzenia wydatku. Nie sposób bowiem zakładać, że gdyby nie "kursokonferencja" organizowana przez pracodawcę, pracownik wydałby pieniądze na uczestnictwo w takim przedsięwzięciu. Trudno też poważnie utrzymywać, że przychodem pracownika z umowy o pracę czy stosunku służbowego jest możliwość okazjonalnego uczestnictwa w obiedzie czy kolacji, a wartość zjedzonych przez niego potraw i wypitych napojów wyznacza podstawę opodatkowania.

3.4.7. Podsumowując ten fragment analizy Trybunał stwierdza, że podstawowym kryterium, które powinno być stosowane przy ustalaniu, czy dane świadczenie nieodpłatne pracodawcy stanowiło przychód ze stosunku pracy, jest wystąpienie po stronie pracownika przysporzenia, czy to w postaci nabycia wymiernej korzyści majątkowej, czy to w postaci również wymiernego zaoszczędzenia wydatku. To ostatnie może występować, gdy pracownik dobrowolnie skorzystał ze świadczenia oferowanego przez pracodawcę.

(...) w odniesieniu do innych nieodpłatnych świadczeń - bez elementu realnego w postaci otrzymania korzyści przez pracownika nie uzyskuje on przychodu; nie występuje zdarzenie, z którym ustawa wiąże powstanie obowiązku podatkowego. Tym bardziej, bez skonkretyzowanego i indywidualnie przypisanego świadczenia, brak podstaw do określenia jego wysokości. Tak więc, udział w spotkaniu (wyjeździe) integracyjnym czy szkoleniu zaoferowanym przez pracodawcę pracownikom, nie oznacza uzyskania przychodu przez pracownika, gdyż - pomijając w tym miejscu kryterium uniknięcia wydatku (por. pkt 3.4.7. uzasadnienia) - nie ma podstaw, by świadczenie adresowane do wszystkich przypisać indywidualnym uczestnikom, jako ich wymierną korzyść.

4.2.4. Trybunał stwierdza, że stosowanie do oceny konkretnych świadczeń pracodawcy na rzecz pracownika kryterium obiektywnego, ustalonego w pkt 3.4.7. uzasadnienia, w praktyce prowadzi do wyników zbieżnych z tymi, do których prowadzi określenie w ustawie zdarzenia rodzącego obowiązek podatkowy. Jeśli jest nim "otrzymanie" od pracodawcy nieodpłatnego świadczenia przez konkretnego pracownika - wówczas powstaje zobowiązanie podatkowe.

W konsekwencji, zdaniem Trybunału, przeprowadzona powyżej analiza pozwala na określenie cech istotnych kategorii "innych nieodpłatnych świadczeń" jako przychodu w rozumieniu art. 12 ust. 1 i art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f. 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).

(...) poniesienie przez pracodawcę kosztu zakupu świadczenia (zapłata ceny) nie ma prostego związku z wysokością przychodu osiągniętego przez danego pracownika. W większości stanów faktycznych nie jest możliwe dokładne określenie zakresu, w jakim każdy pracownik korzysta z postawionych do jego dyspozycji świadczeń. Opodatkowanie uczestnictwa czy też nawet samego zaproszenia na spotkanie integracyjne powodowałoby, że podatkowi podlegałyby

jedynie statystyczny przychód ustalony w drodze arytmetycznego działania, polegającego na podzieleniu kosztów tego spotkania przez liczbę pracowników biorących w nim udział. Przepisy u.p.d.o.f. nie dają zaś podstaw do takiego działania. Otrzymanie nieodpłatnego świadczenia musi bowiem dotyczyć konkretnego pracownika, gdyż - zgodnie z art. 3 ust. 1 u.p.d.o.f. - podatnikiem tego podatku jest wyłącznie osoba fizyczna, a nie zbiór takich osób.

4.3.2. Trybunał przyznaje, że gdyby traktować jako przychód pracownika jego udział w organizowanych przez pracodawcę imprezach zbiorowych, adresowanych do wszystkich pracowników, wówczas rzeczywiście nie można byłoby ustalić podstawy opodatkowania indywidualnych osób (podatników). Całkowicie nieadekwatny okazałby się wtedy wskazany w art. 12 ust. 3 w związku z art. 11 ust. 2-2b u.p.d.o.f. sposób określania podstawy opodatkowania.

Jeśli jednak, jak to wynika z wyżej dokonanych ustaleń, przychodem pracownika jest tylko takie nieodpłatne świadczenie pracodawcy, na które pracownik wyraził zgodę, które zostało spełnione w jego interesie i oznacza realne przysporzenie mu korzyści, problem ustalenia podstawy opodatkowania w zasadzie ulega rozwiązaniu. (...)

4.3.4. Trybunał stwierdza, że choć art. 11 ust. 2a pkt 2 u.p.d.o.f. nie przewiduje wprost uprawnienia pracodawcy do rozbicia ogólnej (zbiorczej) ceny zakupu między pracowników, to przedstawiony przez NSA sposób ustalenia podstawy opodatkowania narzuca się jako logiczna konsekwencja nabywania przez pracodawcę, w drodze jednej czynności prawnej, pewnych dóbr dla większej liczby osób. W takiej sytuacji proste działanie matematyczne prowadzi do ustalenia przychodu przypadającego na każdą z nich. W ocenie Trybunału, dla określenia obowiązku podatkowego nie ma znaczenia, podkreślana przez wnioskodawcę, różnica między ceną zapłaconą przez pracodawcę a wartością przysporzenia po stronie pracownika. Jak słusznie stwierdził w powołanej wyżej uchwale pełnej Izby Finansowej NSA "(...) wartość nieodpłatnych świadczeń, o których w przepisie tym mowa [art. 11 ust. 2a pkt 2 u.p.d.o.f.], nie stanowi cena zakupu, w szczególności cena - w rozumieniu (cyt.) ustawy o cenach - ale ustala się ją (dopiero) według cen zakupu, to jest: odpowiednio, stosownie do cen zakupu, zależnie od cen zakupu, kierując się cenami zakupu. Cena zakupu usługi stanowi w regulacji prawnej art. 11 ust. 2a pkt 2 u.p.d.o.f. punkt odniesienia do ustalenia wartości nieodpłatnego świadczenia; w tym obszarze wartością nieodpłatnego świadczenia może być wartość ustalona jako przyjęcie danej ceny zakupu, jak również inne wartości ustalane w pozytywnym odniesieniu do cen zakupu. Ustawowe sformułowanie «według cen zakupu», posiada więc szersze znaczenie prawne, aniżeli miałby samodzielnie użyty termin «cena zakupu». Za takim stanowiskiem przemawia także okoliczność, że w art. 11 ust. 2b u.p.d.o.f. ustawodawca przewidział możliwość ustalania przychodu pracownika w przypadku świadczeń częściowo odpłatnych, a zatem dopuścił dokonanie przez pracodawcę indywidualnej oceny wartości świadczenia.

Wyrok NSA z 13 stycznia 2021 r., II FSK 322/19

Wydatki ponoszone przez pracodawcę na zapewnienie noclegów dla pracowników w miejscu wykonywania przez nich pracy, z wyłączeniem podróży służbowej, stanowią dla nich przychód w rozumieniu art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

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 uwzględni (a raczej musi uwzględnić) 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. Akceptując przedstawione poglądy i przenosząc je na grunt rozpoznawanej sprawy Naczelny Sąd Administracyjny stwierdza, że wydatki ponoszone przez pracodawcę na zapewnienie noclegów dla pracowników skarżącej Spółki w miejscu wykonywania przez nich pracy, 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 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.

Wyrok NSA z 3 lutego 2021 r., II FSK 2842/18

Jeżeli skarżący zapewnia swoim pracownikom bezpłatne zakwaterowanie oraz bezpłatny transport, wartość tych świadczeń stanowi dla jego pracowników przychód w rozumieniu u.p.d.o.f. Jest to przychód z innych nieodpłatnych świadczeń, o których mowa 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.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Mimo że nie wynika to wprost z brzmienia art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f. za przychody podatkowe mogą być uznane tylko takie świadczenia, które nie mają charakteru zwrotnego. Przychód jest w istocie określonym przyrostem majątkowym, a zatem jego otrzymanie musi mieć charakter definitywny.

(...)

W uzasadnieniu wyjaśniono, że w zakres nieodpłatnego świadczenia jako przychodu wchodzi 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 dnia 24 maja 2010 r., sygn. akt II FPS 1/10 i z dnia 24 października 2011 r., sygn. akt II FPS 7/10 oraz wyrok z dnia 25 kwietnia 2013 r., II FSK 1828/11, publ. CBOSA). Zgodnie z tymi poglądami, do których przychyła 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 podlegać 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.

(...)

4.4. Sąd pierwszej instancji odwołując się do wyroku Trybunału Konstytucyjnego o sygn. akt K 7/13 pominął jednak pkt 3.4.3. uzasadnienia, w którym 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 sytuacja mamy do czynienia w rozpoznanej sprawie.

Wyroki powiązane:

- wyrok WSA w Szczecinie z 16 marca 2022 r., I SA/Sz 968/21,
- wyrok WSA w Gdańsku z 15 czerwca 2021 r., I SA/Gd 346/21,
- uchwała NSA z 24 maja 2010 r., II FPS 1/10,
- uchwała NSA z 24 października 2011 r., II FPS 7/10.

Przepisy:

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.)

Art. 217. Nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy.

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 1128 z późn. 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.

Bibliografia:

- M. Słomka, Nieodpłatne zakwaterowanie pracowników - czy zawsze powstaje dochód podatkowy?, Dor.Podat. 2019, nr 3, s. 11-15.
- A. Bartosiewicz, Pojęcie nieodpłatnych świadczeń u pracowników – refleksje po wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 lipca 2014 r. (K 7/13), ABC.
- Goettel Mieczysław (red), Lemonnier Mariola (red), Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków, Warszawa 2011.
- Strzelec Dariusz, Świadczenia na rzecz pracowników, ABC 2011.

Główne problemy:

1. Nieodpłatne świadczenie w prawie podatkowym bez świadczącego?
2. Przychód/dochód jako przysporzenie majątkowe – czy zawsze prawdziwa teza?
3. Świadczenie nieodpłatne a darowizna.
4. Rozumowanie sędziego-cywilisty v. rozumowanie sędziego-podatkowego w kontekście luk prawnych (problem ustalania podstawy opodatkowania).
5. Nieodpłatne świadczenia, które nie mogą być opodatkowane.