

ROBERT ZIELIŃSKI¹, MATEUSZ ZAWADKA²

Noclegi pracowników delegowanych finansowane przez pracodawcę a przychód ze stosunku pracy.

Glosa aprobująca do wyroku NSA z 1 sierpnia 2023 r.,
II FSK 270/21, LEX nr 3612004³

Wpłynął: 2.11.2023. Akceptacja: 11.12.2023

Streszczenie

Szeroka definicja przychodu ze stosunku pracy w art. 12 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych zawiera wiele pojęć niedookreślonych, stawiając nieustannie wyzwanie w zakresie kwalifikacji poszczególnych świadczeń jako przychodu pracownika przed praktyką interpretacyjną organów podatkowych oraz orzecniczą sądów administracyjnych. Szczególne miejsce w tym zakresie zajmują nieodpłatne świadczenia, do których zalicza się m.in. świadczenia w postaci zapewnienia noclegów, wyżywienia czy transportu pracownikom delegowanym do pracy za granicą. Dotychczasowa linia orzecznicza NSA nakazywała uwzględnianie takich świadczeń jako przychodu pracownika delegowanego ze stosunku pracy. Tymczasem glosowane orzeczenie NSA stanowi przełom w spojrzeniu na tę kwestię, odwołując się do obowiązków pracodawcy delegującego wynikających z przepisów dyrektywy 96/71/WE oraz dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2018/957 zmieniającej dyrektywę 96/71/WE – dotyczących delegowania pracowników w ramach świadczenia usług.

Słowa kluczowe: PIT, podatek dochodowy od osób fizycznych, przychód pracownika, oddelegowanie, nieodpłatne świadczenia.

¹ Prof. ALK, dr hab. Robert Zieliński – Akademia Leona Koźmińskiego (Polska), ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-0100-1457>; e-mail: rzielinski@kozminski.edu.pl.

² Mateusz Zawadka – doktorant w Katedrze Prawa Administracyjnego i Gospodarczego Publicznego, Akademia Leona Koźmińskiego (Polska), ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-9571-9258>.

³ Badania wykorzystane w artykule nie zostały sfinansowane przez żadną instytucję.

ROBERT ZIELIŃSKI, MATEUSZ ZAWADKA

Accommodation of posted workers provided by an employer vs. income of an employee. A Gloss of Approval to the Judgement of the Supreme Administrative Court of 1 August 2023, II FSK 270/21, LEX no. 3612004⁴

Abstract

Wide definition of “employment income” set out in Polish Personal Income Act of 26 July 1991 makes it challenging for the tax authorities and administrative courts to qualify remuneration items as taxable income. A special attention is focused on benefits in-kind which can include expenditure on travel, board and lodging for posted workers.

So far the well-rooted line of case law, based on domestic tax and labor law regulations in Poland, inclined treatment of such benefits in-kind as employment income of posted workers.

The analyzed judgment by the Supreme Administrative Court is of ground-breaking nature, considering the obligations of posting employer lined in the Directive 96/71/EC and Directive (EU) 2018/957 amending Directive 96/71/EC – both concerning the posting of workers in the framework of the provision of services.

Keywords: PIT, personal income tax, employment income, posted workers, benefits in-kind.

⁴ The research has not been supported financially by any institution.

S pór w przedmiotowej sprawie dotyczył kwestii finansowania przez spółkę noclegów swoim pracownikom, którzy, będąc oddelegowanymi do pracy za granicą, wykonują prace związane z montażem, remontem oraz konserwacją wszelkiego rodzaju technologicznych linii produkcyjnych. Spółka oferuje wspomniane usługi swoim kontrahentom zarówno w Polsce, jak i na całym świecie, świadcząc je głównie w innych niż Polska państwach członkowskich Unii Europejskiej – w ramach unijnej swobody świadczenia usług.

W związku z zapewnianiem pracownikom podczas oddelegowania nieodpłatnego zakwaterowania spółka we wniosku o interpretację indywidualną zapytała o konieczność rozpoznania u pracowników przychodu ze stosunku pracy (w postaci nieodpłatnego świadczenia) i związane z tym obowiązki płatnika (pobranie zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych).

Jak wskazała spółka, specyfika prowadzonej przez nią działalności wiąże się ze świadczeniem usług w różnych lokalizacjach, z reguły nie dłużej niż miesiąc w jednym miejscu. W związku z powyższym zatrudniani przez spółkę pracownicy są delegowani za granicę celem wykonania usług świadczonych przez spółkę (delegowanie w ramach świadczenia usług). Spółka zapewnia swoim pracownikom noclegi w miejscu oddelegowania. Miejsca są rezerwowane z wyprzedzeniem, przy uwzględnieniu szacunkowego maksymalnego obłożenia (czyli liczby pracowników potrzebnych do wykonania pracy w danym miejscu, która to liczba jest trudna do przewidzenia). Pracownicy nie mają żadnego wpływu na wybór miejsca zakwaterowania, jego standardu czy liczby osób przebywających wraz z nimi w jednym pokoju. Spółka kieruje się przede wszystkim względami ekonomicznymi, a pracownik – jeżeli byłby niezadowolony z takich warunków noclegowych – może znaleźć inne zakwaterowanie, jednak już na własną rękę i – przede wszystkim – na własny koszt.

Zdaniem spółki w przedstawionym stanie faktycznym po stronie pracownika nie powstanie przychód ze stosunku pracy w rozumieniu art. 12 ust. 1 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych⁵, co w konsekwencji nie powinno implikować konieczności pobierania przez spółkę z tego tytułu zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych.

Komentowany wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego zasługuje na zainteresowanie i omówienie, ponieważ odnosi się do istotnego zagadnienia prawnego

⁵ T.j. Dz.U. z 2019 r., poz. 1387 ze zm., dalej jako: u.p.d.o.f.

dotyczącego kwestii rozpoznawania przychodu z tytułu zakwaterowania i transportu w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych dla pracowników oddelegowanych do pracy za granicą, które wielokrotnie było przedmiotem zapytań podatników kierowanych do Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej we wnioskach o wydanie zarówno indywidualnej interpretacji podatkowej, jak i orzeczeń sądów administracyjnych. Głosowane orzeczenie NSA ma przy tym charakter precedensowy. Dotychczas w judykaturze ukształtowała się bowiem stabilna linia orzecznicza⁶, zgodnie z którą ponoszone przez pracodawcę delegującego koszty zakwaterowania pracowników delegowanych oraz ich transportu do miejsca oddelegowania stanowią w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych przychód tych pracowników z tytułu nieodpłatnych świadczeń, wobec czego, w takim przypadku, pracodawca zobowiązany jest naliczyć oraz pobrać od tych świadczeń zaliczkę na podatek dochodowy od osób fizycznych. Tymczasem ustalenia poczynione przez sąd w uzasadnieniu głosowanego judykatu doprowadziły NSA do sformułowania odmiennego poglądu. Zgodnie z nim koszty poniesione przez pracodawcę na zakwaterowanie oraz transport pracowników delegowanych za granicę nie stanowią przychodu tych pracowników. A zatem przyjęta przez sąd argumentacja ma bez wątpienia doniosłe znaczenie praktyczne dla kierunku przyszłej interpretacji przepisów w sprawach dotyczących zasad ustalania przychodów osiągniętych przez pracowników podczas zagranicznego oddelegowania i już na wstępie stwierdzić należy, że zasługuje na pozytywną ocenę.

Mimo że opodatkowanie dochodów osobistych nie zostało zharmonizowane na szczeblu unijnym i państwa członkowskie UE mają wyłączną kompetencję w sprawach podatkowych, NSA słusznie zauważył, że unormowania unijne, które przewidują szczególne uregulowania w zakresie praw pracowników i związanych z nimi obowiązków pracodawców, tj. dyrektywa 96/71/WE⁷, dyrektywa

⁶ Por. m.in. wyroki NSA: z dnia 2 lutego 2014 r., sygn. akt II FSK 2387/12; z dnia 15 kwietnia 2016 r., sygn. akt II FSK 635/14; z dnia 29 listopada 2018 r., sygn. akt II FSK 799/18; z dnia 23 lipca 2020 r., sygn. akt II FSK 1094/18; z dnia 1 września 2022 r., sygn. akt II FSK 2894/19; z dnia 24 stycznia 2023 r., sygn. akt II FSK 1447/20. Zazwyczaj w tych sprawach spór pomiędzy stronami sprowadzał się do oceny, czy otrzymane od pracodawcy świadczenie w postaci zakwaterowania poza miejscem zamieszkania pracownika jest jego przychodem, a kluczem do rozwiązania tego problemu była odpowiedź na pytanie, czy świadczenie zostało spełnione w interesie pracownika, czy pracodawcy. W podobnych sprawach dotyczących nieodpłatnych świadczeń zapewnianych pracownikom delegowanym wykładnia przepisów dokonywana w judykaturze ograniczała się do przywołania treści przepisów art. 11 (przychód) oraz art. 12 u.p.d.o.f. (przychód ze stosunku pracy) oraz odniesienia ich do warunków wskazanych w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 8 lipca 2014 r., sygn. akt TK 7/13, OTK-A 2014/7/69. NSA w przedmiotowej sprawie podkreślił zresztą, że nie neguje wykładni dokonywanej dotychczas na gruncie przepisów krajowych.

⁷ Dyrektywa 96/71/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z 16 grudnia 1996 r. dotyczącej delegowania pracowników w ramach świadczenia usług (Dz.U. UE. L.1997.18.1 z 1997.01.21), dalej: dyrektywa 96/71/WE.

2014/67/WE⁸ oraz dyrektywa 2018/957⁹, mają wpływ na postrzeganie świadczeń ponoszonych przez pracodawców delegujących pracowników do innego państwa członkowskiego UE.

Z prezentowanym stanowiskiem NSA nie sposób się nie zgodzić. Wypada przypomnieć, że w wyniku akcesji do Unii Europejskiej Polska zobowiązała się przejąć całość prawa UE, na które składa się cały „wspólnotowy zasób prawny” (*acquis communautaire*)¹⁰, obejmujący zarówno tzw. pierwotne, jak i pochodne (wtórne, instytucjonalne) źródła prawa oraz dorobek orzeczniczy TSUE (dawniej ETS) i Sądu Pierwszej Instancji. W literaturze podkreśla się, że do źródeł prawa pierwotnego zalicza się m.in. wynikające tak z prawa pisanego (traktatów), jak też dorobku TSUE tzw. ogólne zasady prawa, a za jedną z nich – i zarazem najważniejszą – uważa się zasadę pierwszeństwa (prymatu) prawa wspólnotowego przed prawem krajowym. Po raz pierwszy została ona podniesiona przez ETS w wyroku z 15 lipca 1964 r., w sprawie *Costa v. Enel*¹¹. Trybunał orzekł w nim, że wspólnotowy porządek prawny powinien być stosowany przed porządkiem krajowym¹². Natomiast bezpośrednią konsekwencją, jaka wypływa z istnienia zasady prymatu prawa wspólnotowego w stosunku do prawa krajowego, jest konieczność wykładni prawa krajowego w zgodzie z prawem wspólnotowym¹³. Po przystąpieniu Polski do Unii Europejskiej wykładnia językowa przepisów krajowych już bowiem nie wystarcza. Konieczna jest ich interpretacja w świetle prawa wspólnotowego¹⁴.

⁸ Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/67/UE z 15 maja 2014 r. w sprawie egzekwowania dyrektywy 96/71/WE dotyczącej delegowania pracowników w ramach świadczenia usług, zmieniającej rozporządzenie (UE) nr 1024/2012 w sprawie współpracy administracyjnej za pośrednictwem systemu wymiany informacji na rynku wewnętrznym (Dz.U. UE. L.2014.159.11 z 2014.05.28), dalej: dyrektywa 2014/67/WE.

⁹ Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2018/957 z 28 czerwca 2018 r. zmieniająca dyrektywę 96/71/WE dotyczącą delegowania pracowników w ramach świadczenia usług (Dz.U. UE. L.2018.173 z 2018.07.9), dalej: dyrektywa 2018/957.

¹⁰ Por. wyrok TK z dnia 11 maja 2005 r. sygn. akt K 18/04, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2006, 3, s. 145.

¹¹ Por. sprawa nr C-6/64 Flaminio Costa v E.N.E.L. (Zb. Orz. 1964, 1141); zob. także: wyroki ETS: z dnia 17 grudnia 1970 roku w sprawie 11/70 Międzynarodowego Towarzystwa Handlowego (Zb. Orz. 1970, 1125), z dnia 9 marca 1978 roku w sprawie 106/77 *Simmenthal II* (Zb. Orz. 1978, 629).

¹² Por. R. Zieliński, *Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 5 kwietnia 2011 r., sygn. akt II FSK 2059/09, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2012, 4, s. 263–266.*

¹³ T. Konciewicz, *Sędziowski obowiązek interpretacji prawa krajowego w zgodzie z prawem wspólnotowym*, „Przegląd Sądowy” 2000, 6, s. 6; wyrok ETS z dnia 13 listopada 1991 r. w sprawie C-106/89 *Marleasing* (Zb. Orz. 1990, I-04135), wyrok TK z dnia 21 września 2004 r. sygn. akt K 34/03, OTK-A 2004/8/84; wyrok NSA z dnia 17 czerwca 2010 r. sygn. akt I GSK 911/09, LEX nr 746326; wyrok WSA w Warszawie z dnia 11 czerwca 2010 r. sygn. akt III SA/Wa 116/10, CBOSA – Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych.

¹⁴ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 11 sierpnia 2010 r. sygn. akt III SA/Wa 286/10, LEX nr 615969. Szerzej nt. prounijnej wykładni prawa zob.: A. Mudrecki, *Granice wykładni prounijnej w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego*, [w:] M. Duda, M. Munnich, A. Zdunek (red.), *Stanowienie i stosowanie prawa*

Powyższe oznacza natomiast, że wszystkie organy państwa powinny dokonywać wykładni prawa krajowego tak, aby uwzględniała ona zarówno treść, jak i cel przepisu wspólnotowego¹⁵. W konsekwencji – jak twierdzi w uzasadnieniu jednego z wyroków Trybunał Konstytucyjny – nie mogą być aprobowane wyniki interpretacji przepisów prawa wewnętrznego w kierunku prowadzącym do rezultatu odmiennego niż wynikający z prawa wspólnotowego¹⁶. Przy uwzględnieniu tych ustaleń nie budzi wątpliwości fakt, że prounijnej wykładni prawa podlega również przyjęta w polskim systemie prawnym konstrukcja podatku dochodowego od osób fizycznych. Zgodnie natomiast z art. 288 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej¹⁷ do źródeł wtórnego prawa wspólnotowego zalicza się wiążące akty prawne, tj. rozporządzenia, dyrektywy i decyzje oraz niemające wiążącego charakteru zalecenia (rekomendacje) i opinie.

Powyższe pozwala skonstatować, że w głosowanym wyroku NSA prawidłowo zauważył, że dyrektywa wiąże każde państwo członkowskie, do którego jest kierowana, w odniesieniu do rezultatu, który ma być osiągnięty, pozostawiając jednak organom krajowym swobodę wyboru formy i środków. Normy dyrektywy wymagają bowiem wprowadzenia (implementowania, transpozycji) do prawa krajowego w wyznaczonych terminach i jako akty prawne kierowane do państw członkowskich, nie mogą ze swej istoty być bezpośrednim źródłem uprawnień lub obowiązków jednostki. Niemniej jednak, jak słusznie stwierdził NSA, w przypadku braku implementacji norm dyrektywy do porządku prawnego danego państwa jednostki mogą w stosunkach wertykalnych (tj. w relacjach jednostka–państwo), powołać się przed organami i sądami państw członkowskich na dyrektywę, jako źródło swoich praw. Jest to możliwe w sytuacji, gdy dyrektywy te uzyskają status bezpośrednio skutecznych, tj. gdy przepisy dyrektywy są w swej treści jasne, precyzyjne i bezwarunkowe, a z jej norm wynikają prawa jednostki wobec państwa (obowiązki państwa) oraz gdy upłynął już termin implementacji bądź implementacja jest nieprawidłowa. Powyższe wynika z orzecznictwa tak TSUE, jak NSA¹⁸.

podatkowego w Polsce. Wpływ prawa wspólnotowego na polskie prawo podatkowe, Lublin 2011, s. 11–24; A. Mudrecki, *Wykładnia prounijna w orzecznictwie sądów administracyjnych w podatkach obrotowych*, [w:] H. Litwińczuk (red.), *Prawo europejskie w polskim prawie finansowym*, Warszawa 2011, s. 382–395.

¹⁵ Por. wyrok NSA z dnia 21 stycznia 2010 r. sygn. akt I FSK 1846/08 Legalis nr 240692 i powołane tam orzecznictwo ETS.

¹⁶ Por. wyrok TK z dnia 21 września 2004 r., op. cit.

¹⁷ Dz.U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864/2 ze zm., dalej: TFUE.

¹⁸ Por. np. wyrok TSUE z dnia 19 stycznia 1982 r. sygn. akt C-8/81, Legalis nr 2395116; wyroki NSA z dnia 28 lutego 2017 r., sygn. akt I GSK 1965/15 oraz z dnia 6 października 2022 r., sygn. akt II FSK 235/20, CBOSA.

Mając na względzie poczynione rozważania, nie sposób pominąć fakt, iż w treści art. 3 dyrektywy 96/71 WE – w wyniku nowelizacji dokonanej dyrektywą 2018/957 – na przedsiębiorstwa delegujące pracowników w ramach świadczenia usług został nałożony obowiązek zapewnienia warunków zatrudnienia wynikających z zasady równego traktowania, m.in. jeżeli chodzi o wynagrodzenie wraz ze stawką za godziny nadliczbowe, warunki zakwaterowania pracowników, zapewnianego przez pracodawcę pracownikom znajdującym się daleko od ich zwyczajowego miejsca pracy oraz stawki dodatków lub zwrot wydatków na pokrycie kosztów podróży, wyżywienia i zakwaterowania dla pracowników znajdujących się daleko od domu z powodów zawodowych. Skoro przekazywanie tych świadczeń wynika z obowiązku nałożonego na pracodawcę, czynności te należy odczytywać jako jego realizację, nie zaś korzyść pracownika. Spółka nie może bowiem obciążać pracownika kosztami świadczenia, którego spełnienie leży wyłącznie w jej interesie. Pracownicy podczas oddelegowania znajdują się daleko od domu, a brak zapewnienia im noclegu mógłby m.in. skutkować niemożliwością stawienia się w miejscu rozpoczęcia pracy i realizacji zlecenia w przewidzianym czasie. Bez konieczności wyjazdu na oddelegowanie pracownicy nie byłoby zmuszeni do szukania noclegu przy realizacji zleceń za granicą. Jak trafnie zauważył NSA w uzasadnieniu głosowanego wyroku, noclegi w miejscu wykonywania pracy podczas oddelegowania wynikają z przyczyn wyłącznie zawodowych, gdyż swoje potrzeby mieszkaniowe i socjalne pracownicy realizują w Polsce w swoim stałym miejscu pracy.

Ponadto dyrektywa 2018/957 z jednej strony zastrzega, że stanowienie przepisów dotyczących wynagrodzenia jest kompetencją poszczególnych państw członkowskich UE, zaś z drugiej – wprowadza pewne ogólne zasady dotyczące porównywania wynagrodzeń pomiędzy państwami członkowskimi, w których pracodawcy mogą delegować pracowników za granicę w ramach unijnej swobody świadczenia usług. Nie ustanawia zatem zasad opodatkowania wynagrodzenia. Jednak delegowanie pracowników musi być analizowane w kontekście swobody świadczenia usług – wszak dyrektywa określa zasady delegowania usług w ramach świadczenia usług, wprowadza definicje pracodawcy delegującego i pracownika delegowanego. Nie można więc odnosić się do tych pojęć z pominięciem kontekstu, który świadczy o ich istocie.

W niniejszej dyrektywie zastrzeżono, że o ile „dodatki z tytułu delegowania należy uznawać za część wynagrodzenia i brać pod uwagę przy porównywaniu kwot wynagrodzenia brutto”, o tyle nie dotyczy to sytuacji, kiedy związane są one z „wydatkami faktycznie poniesionymi w związku z delegowaniem, takimi jak koszty podróży, wyżywienia i zakwaterowania”. Porównywanie kwot brutto odnosi się do minimalnego wynagrodzenia za pracę w państwie, z którego przybywa

pracownik delegowany, oraz państwa, w którym wykonuje pracę podczas oddelegowania. Taki mechanizm ma chronić pracowników delegowanych przed nieuczciwymi praktykami i zapobiegać działaniom po stronie tych pracodawców, którzy w celu spełnienia wymogu zapewnienia pracownikowi wynagrodzenia nie niższego niż otrzymywanego przez pracowników zatrudnionych w państwie delegowania, chcieliby sztucznie zawyżyć wynagrodzenie poprzez doliczenie do przychodu dodatków związanych z kosztami wyżywienia, podróży i zakwaterowania. Pracownik musi być wynagradzany za pracę, nie zaś „karany” doliczeniami czy potrąceniami z racji tego, że pracodawca zapewnił mu noclegi podczas oddelegowania, które służą realizacji jego interesu.

O ile dyrektywa 96/71 dotyczy prawa pracy, o tyle zasady porównywania wynagrodzenia pomiędzy państwami członkowskimi i ustalenie tego, jakich składników nie należy uznawać za część wynagrodzenia, w istotny sposób wpływają na prawo podatkowe w zakresie opodatkowania dochodów z pracy osiągniętych podczas oddelegowania. Przepisy krajowe regulujące zasady opodatkowania dochodów uzyskiwanych z pracy nie mogą definiować przedmiotu opodatkowania w całkowitym oderwaniu od jego źródła – czyli umowy o pracę. Jeżeli natomiast określone dodatki związane z oddelegowaniem nie są uważane za wynagrodzenie za pracę, to nie mogą być uznawane za przychód z tytułu pracy dla celów podatkowych.

W głosowanym wyroku NSA zaznaczył, że nie neguje prawidłowości dotychczasowej wykładni krajowych uregulowań prawnych dotyczących opodatkowania nieodpłatnych świadczeń pracowników (w rozumieniu przepisów art. 12 u.p.d.o.f.). Zasadne jest zatem badanie w zakresie spełnienia warunków, określonych przez Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 8 lipca 2014 r. w sprawie TK 7/13¹⁹, których łączne wystąpienie skutkuje stwierdzeniem przychodu ze stosunku pracy z tytułu nieodpłatnego świadczenia (tj. spełnienie świadczenia za zgodą pracownika i w jego interesie, uzyskanie wymiernej korzyści, przypisanej indywidualnemu pracownikowi). NSA zwrócił natomiast uwagę na specyfikę pracy świadczonej przez pracowników oddelegowanych, której cechami charakterystycznymi są tymczasowość i nieprzewidywalność. W rozpatrywanej sprawie o wszystkich składowych oddelegowania pracownika (a więc miejscu wykonywania pracy, długości pobytu w danej lokalizacji, miejscu zakwaterowania) decydował bowiem pracodawca. A zatem nie można w takim przypadku uznać, że spełniony został warunek realizacji świadczenia w interesie pracownika, a nie pracodawcy, określony w wyroku TK 7/13. Dodatkowo, na co słusznie zwrócił uwagę skład orzekający, w niniejszej sprawie nie został spełniony także warunek spełnienia świadczenia

¹⁹ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 8 lipca 2014 r., op. cit.

za zgodą pracownika. Już bowiem na etapie rekrutacji zaakceptowanie mobilności – jako nieodłącznej cechy pracy na danym stanowisku – jest warunkiem koniecznym dla pozytywnego przejścia tego procesu przez kandydata. Nie można zatem w żadnej mierze uznać, że pracownik dobrowolnie korzysta z przedmiotowego świadczenia i że to on decyduje, czy zaakceptować „propozycję” takiego wyjazdu. Pod względem wolicjonalnym nieuprawnione jest bowiem rozróżnianie podróży służbowej i oddelegowania jako polecenia służbowego w pierwszym przypadku i dobrowolnej decyzji pracownika w drugim. Ponadto, aby dokonać kwalifikacji nieodpłatnego świadczenia jako przychodu pracownika, należy wykazać, że jest ono „zapłatą za pracę dokonywaną czymś innym niż pieniądź”²⁰. Niezbędne jest stwierdzenie rzeczywistej, wymiernej korzyści po stronie pracownika, który w wyniku skorzystania ze świadczenia uzyskał przysporzenie majątkowe lub uniknął wydatku, który musiałby ponieść. W przypadku zaś, gdy płatność za noclegi dokonywana jest z góry na podstawie szacowanego wykorzystania miejsc przez pracowników – co miało miejsce w przedmiotowej sprawie – niemożliwe staje się jednoznaczne przypisanie kosztu indywidualnego noclegu do danego pracownika. Dodatkowo podkreślenia wymaga, że w treści uzasadnienia omawianego wyroku Trybunał stwierdził m.in., że „gdy nieodpłatne świadczenie zostało przyjęte jako warunek niezbędny do zgodnego z prawem wykonania pracy, to po stronie pracownika nie pojawia się korzyść, która mogłaby być objęta podatkiem dochodowym”²¹. W tym kontekście, w świetle okoliczności rozpoznawanej przez NSA sprawy, nie można mieć wątpliwości, że taka sytuacja występowała w tej sprawie.

Na aprobatę zasługuje także doszukanie się przez NSA w przedmiotowej sprawie podobieństwa oddelegowania do podróży służbowej (ze względu na dużą rotację pracowników na poszczególnych kontraktach). Oddelegowanie rozumiane jest jako czasowa zmiana miejsca świadczenia obowiązków przez pracowników względem ich stałego miejsca pracy w Polsce i wiąże się z koniecznością przebywania w miejscu wykonywania zleceń na rzecz kontrahentów pracodawcy. Nie wiąże się zatem z nowym, stałym miejscem pracy, ale z czasową zmianą miejsca jej wykonywania. Stosowane na niwie krajowych przepisów podatkowych rozróżnienie w tym zakresie wynika natomiast z istnienia zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych należności zwracanych w związku z podróżą służbową²². Podróż służbowa jest z kolei zdefiniowana

²⁰ T. Kacymirow, *Opodatkowanie opcji na nabycie akcji lub udziałów w spółkach*, „Monitor Podatkowy” 1997, 12, s. 355.

²¹ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 lipca 2014 r., op. cit.

²² Przewidziane w art. 21 ust. 1 pkt 16 u.p.d.o.f. zwolnienie z opodatkowania zwrotu kosztów podróży służbowej bywało wskazywane jako przykład zwolnienia o charakterze technicznym (por. B. Brzeziński,

w art. 77⁵ ustawy z 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy²³ jako wykonywanie przez pracownika na polecenie pracodawcy zadania służbowego poza miejscowością, w której znajduje się siedziba pracodawcy bądź stałe miejsce pracy pracownika. Niemniej jednak z faktu, że podróż służbowa jest wyjazdem na polecenie pracodawcy w żaden sposób nie wynika to, że oddelegowanie realizowane jest z inicjatywy i woli pracownika. Tak samo służy ono realizacji interesu pracodawcy, a że realizacja tego interesu może trwać dłużej niż w przypadku podróży służbowej, to skutkuje m.in. koniecznością poniesienia dodatkowych wydatków, których pracownikowi nie trzeba byłoby zapewniać, gdyby wykonywał obowiązki w swoim stałym miejscu pracy.

Mając powyższe na uwadze, należy uznać, że głosowane orzeczenie i przyjęty przez skład orzekający NSA sposób argumentacji w pełni zasługują na aprobatę, dając jednocześnie szansę na wyznaczenie nowego standardu nie tylko w zakresie rozpoznawania przychodu z tytułu zakwaterowania i transportu w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych dla pracowników delegowanych do pracy za granicą, ale także zasad obliczania składek na ubezpieczenie społeczne oraz ubezpieczenie zdrowotne należnych od tego przychodu.

Glosa do Wyroku Sądu Najwyższego – Izba Administracyjna, Pracy i Ubezpieczeń Społecznych z dnia 7 maja 1997 r. (III RN 22/97), „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2000, 2, s. 189), w praktyce okazało się na tyle doniosłe, że doprowadziło do rozróżnienia na gruncie podatku dochodowego od osób fizycznych zasad ustalania przychodu w podróży służbowej i przy oddelegowaniu. Ponieważ krajowe regulacje prawa pracy, nakładając na pracodawców obowiązek zapewnienia zwrotu kosztów związanych z noclegiem i wyżywieniem, ograniczają go do wykonywania obowiązków podczas podróży służbowej, przy oddelegowaniu zwykle się postrzegać koszt noclegów zapewnianych przez pracodawcę jako świadczenie spełniane w interesie pracownika, stanowiące jego korzyść. Warto przywołać m.in. wyrok NSA z 9 marca 2021 r., sygn. akt II FSK 3221, w którym stwierdzono, że „wydatki ponoszone przez spółkę na zapewnienie zakwaterowania, transportu pracowników oddelegowanych i kształcenie ich dzieci 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, od którego płatnik jest obowiązany pobrać zaliczkę na podatek na zasadach określonych w art. 32 u.p.d.o.f.”. Jak argumentował wówczas sąd, ponoszone przez spółkę wydatki związane z zapewnieniem pracownikowi zakwaterowania, pokryciem kosztów transportu oraz opłat za szkołę jego dzieci są w świadczeniach poniesionymi w interesie tych pracowników. Po drugie, źródła rozróżnienia podróży służbowych i oddelegowania dla celów podatkowych również należy poszukiwać poza regulacjami podatkowymi. Chociaż o zwolnieniu z opodatkowania jest mowa w art. 21 ust. 1 pkt 16 u.p.d.o.f., to źródłem zasad zwrotu tych kosztów jest rozporządzenie w zakresie kosztów podróży służbowej wydawane na podstawie delegacji ustawowej zawartej w art. 77⁵ § 2 ustawy z 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy.

²³ T.j. Dz.U. z 2023 r., poz. 1465 ze zm.

Bibliografia

Literatura

- Brzeziński B., *Glosa do Wyroku Sądu Najwyższego – Izba Administracyjna, Pracy i Ubezpieczeń Społecznych z dnia 7 maja 1997 r. (III RN 22/97)*, „Przeгляд Orzecznictwa Podatkowego” 2000, 2.
- Kacymirow T., *Opodatkowanie opcji na nabycie akcji lub udziałów w spółkach*, „Monitor Podatkowy” 1997, 12.
- Koncewicz T., *Sędziowski obowiązek interpretacji prawa krajowego w zgodzie z prawem wspólnotowym*, „Przeгляд Sądowy” 2000, 6.
- Mudrecki A., *Granice wykładni prounijnej w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego*, [w:] M. Duda, M. Munnich, A. Zdunek (red.), *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Wpływ prawa wspólnotowego na polskie prawo podatkowe*, Lublin 2011.
- Mudrecki A., *Wykładnia prounijna w orzecznictwie sądów administracyjnych w podatkach obrotowych* [w:] H. Litwińczuk (red.), *Prawo europejskie w polskim prawie finansowym*, Warszawa 2011.
- Zieliński R., *Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 5 kwietnia 2011 r., sygn. akt II FSK 2059/09*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2012, 4.

Akty prawne

- Dyrektywa 96/71/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z 16 grudnia 1996 r. dotycząca delegowania pracowników w ramach świadczenia usług (Dz.U. UE. L.1997.18.1 z 1997.01.21).
- Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/67/UE z 15 maja 2014 r. w sprawie egzekwowania dyrektywy 96/71/WE dotyczącej delegowania pracowników w ramach świadczenia usług, zmieniającej rozporządzenie (UE) nr 1024/2012 w sprawie współpracy administracyjnej za pośrednictwem systemu wymiany informacji na rynku wewnętrznym (Dz.U. UE. L.2014.159.11 z 2014.05.28).
- Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2018/957 z 28 czerwca 2018 r. zmieniająca dyrektywę 96/71/WE dotyczącą delegowania pracowników w ramach świadczenia usług (Dz.U. UE. L.2018.173 z 2018.07.9).
- Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz.U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864/2 ze zm.)
- Ustawa z 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy (t.j. Dz.U. z 2023 r., poz. 1465 ze zm.).
- Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U z 2019 r., poz. 1387 ze zm.).

Orzeczenia

- Wyrok ETS z dnia 15 lipca 1964 r., w sprawie nr C-6/64 Flaminio Costa v E.N.E.L. (Zb. Orz. 1964, 1141).
- Wyrok ETS z dnia 17 grudnia 1970 r. w sprawie 11/70 Międzynarodowego Towarzystwa Handlowego (Zb. Orz. 1970, 1125).

Wyrok ETS z dnia 9 marca 1978 r. w sprawie 106/77 *Simmenthal II* (Zb. Orz. 1978, 629).

Wyrok TSUE z dnia 19 stycznia 1982 r. w sprawie C-8/81 *Ursula Becker v. Finanzamt Munster-Innenstadt*, Legalis nr 2395116.

Wyrok ETS z dnia 13 listopada 1991 r. w sprawie C-106/89 *Marleasing* (Zb. Orz. 1990, I-04135).

Wyrok TK z dnia 21 września 2004 r. sygn. akt K 34/03, OTK-A 2004/8/84.

Wyrok TK z dnia 8 lipca 2014 r., sygn. akt K 7/13, sygn. akt TK 7/13, OTK-A 2014/7/69.

Wyrok NSA z dnia 17 czerwca 2010 r. sygn. akt I GSK 911/09, LEX nr 746326.

Wyrok NSA z dnia 2 lutego 2014 r., sygn. akt II FSK 2387/12, CBOSA.

Wyrok NSA z dnia 15 kwietnia 2016 r., sygn. akt II FSK 635/14, CBOSA.

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

Wyrok NSA z dnia 23 lipca 2020 r., sygn. akt II FSK 1094/18, CBOSA.

Wyrok NSA z dnia 9 marca 2021 r., sygn. akt II FSK 3221, CBOSA.

Wyrok NSA z dnia 1 września 2022 r., sygn. akt II FSK 2894/19, CBOSA.

Wyrok NSA z dnia 24 stycznia 2023 r., sygn. akt II FSK 1447/20, CBOSA.

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 11 czerwca 2010 r. sygn. akt III SA/Wa 116/10, CBOSA

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 11 sierpnia 2010 r. sygn. akt III SA/Wa 286/10, LEX nr 615969.