

# Darmowy nocleg pracownika mobilnego trzeba oskładkować

**WOKANDA** | Pracownik mobilny, który decyduje się wykonywać obowiązki służbowe poza miejscem zamieszkania, powinien sam zorganizować sobie nocleg. Jeżeli zafunduje mu go pracodawca, będzie musiał odprowadzić składki od wartości tego świadczenia. Takie wnioski płyną z lektury uzasadnienia ostatniej uchwały Sądu Najwyższego.

Coraz częściej pomiędzy przepisami dotyczącymi ubezpieczeń społecznych a podatkowymi następuje rozłam. Choć te pierwsze powinny przy definiowaniu przychodu czerpać z norm prawa podatkowego, sądy nie zawsze stosują tę zasadę. Widać to wyraźnie na przykładzie uchwały Sądu Najwyższego z 10 grudnia 2015 r. (III UZP 14/15), w której przyjęto, że wartość świadczeń ponoszonych przez pracodawcę z tytułu zakwaterowania pracownika stanowi podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne.

## Kartka i ołówek

Nie budzi żadnych wątpliwości, że zapewnienie pracownikowi biura i narzędzi do pracy czy ogrzewanego pokoju w biurze nie stanowi przychodu, który ZUS mógłby uznać za przychód podlegający oskładkowaniu. Widać to jasno w przypadku sprzętów powierzanych pracownikom takich jak komputer, telefon czy samochód służbowy. Poza wszelkim sporem pozostaje, że używanie tego sprzętu wyłącznie w celach służbowych nie podlega oskładkowaniu, bo nie jest to przychód pracownika, ale element niezbędny do wykonywania pracy.

Jak jednak traktować nocleg zapewniony pracownikowi mobilnemu przez pracodawcę, który swoje potrzeby życiowe realizuje w określonym miejscu, ale charakter pracy wymaga stałego przemieszczania się? Nie chodzi przy tym o osoby przebywające

w podróży służbowej, dla których wyjazd jest sytuacją incydentalną i dla których wprost przewidziano zwolnienie z oskładkowania, ale o pracowników, którzy stale się przemieszczają.

## Lokum na wyjeździe

Na potrzeby oceny, czy dane świadczenie podlega czy nie oskładkowaniu, sięgamy do definicji przychodu przyjętej na gruncie prawa podatkowego. I choć w przepisach ubezpieczeniowych brak konkretnego zwolnienia z opłacania składek od kosztów zakwaterowania pracowników mobilnych, nie budziło co do zasady wątpliwości, że tego rodzaju świadczenia nie stanowią przychodu pracownika i z tego powodu nie powinny podlegać oskładkowaniu.

Pogląd ten potwierdziło orzecznictwo sądów administracyjnych. Przykładem jest wyrok z 2 października 2014 r. (II FSK 2387/12), w którym Naczelny Sąd Administracyjny przyjął, że skorzystanie przez pracownika mobilnego ze świadczenia w postaci noclegu nie jest świadczeniem spełnionym w jego interesie, ale w interesie pracodawcy oraz nie przynosi pracownikowi korzyści w postaci powiększenia jego aktywów lub uniknięcia wydatków, które musiałby ponieść. W orzeczeniu tym wskazano, że pracownicy zaspokajają swoje potrzeby mieszkaniowe w innym miejscu i w inny sposób i gdyby nie konieczność wywiązania się z obowiązków służbowych, nie mieliby powodu do ponoszenia dodatkowo kosztów takich

## • ZDANIEM AUTORKI

**Joanna Torbé**  
advokat, Kancelaria Adwokacka  
Joanna Torbé & Partnerzy



Pomiędzy rozumieniem przychodu na gruncie prawa podatkowego i prawa ubezpieczeń społecznych coraz częściej widać niebezpieczny rozdźwięk, choć pojęcia te powinny być spójne. Niebezpieczny dlatego, że Sąd Najwyższy nie bierze pod uwagę, jak trudne będzie rozliczenie pracownika w praktyce przy różnym rozumieniu pojęcia przychodu na płaszczyźnie podatkowej i ubezpieczeń społecznych. Wydaje się, że głównym argumentem SN było to, że pracownik mobilny od początku zdaje sobie sprawę z tego, jaki charakter będzie miała jego praca i w połączeniu braku prawnego obowiązku zapewnienia noclegu przez pracodawcę musi wiedzieć, że taki koszt będzie musiał ponieść. Orzeczenie to będzie jednak ciągle rodziło problemy. Nie przystaje ono w ogóle do pracowników delegowanych za granicę, a jego uważna lektura wręcz nasuwa wniosek, że jest ono sprzeczne z orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości. W kontekście tego orzecznictwa (np. wyrok z 12 lutego 2015 r. w sprawie C-396/13) gdzie TS przyjmuje, że pracownik mobilny świadczy pracę w szczególnych warunkach i zapewnienie mu zakwaterowania (lub wypłacenie dodatku za rzeczywiście poniesione koszty noclegu) nie jest wliczane do płacy minimalnej, ale traktowane jako zwrot wydatków poniesionych w interesie pracodawcy w związku z delegowaniem, racjonalne staje się stanowisko NSA. W praktyce uchwała SN może spowodować, że zatrudnienie pracownika mobilnego będzie jeszcze droższe, a przerzucenie obowiązku zakwaterowania na pracownika sprawi, że praca dla niego będzie mało opłacalna. ■

noclegów. Wykładnia ta była wsparta wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z 8 lipca 2014 r. (K 7/13), w którym wskazano m.in. że podstawową przesłanką, aby dane świadczenie stanowiło przychód ze stosunku pracy, jest wystąpienie po stronie pracownika przysporzenia. Orzecznictwo sądów administracyjnych rozwiło zatem wątpliwości w tym zakresie.

## Fiskus przychylny

Również w obecnych interpretacjach organy podatkowe nie kwestionują powołanego wyżej orzecznictwa i przyjmują, że zapewnienie zakwaterowania pracownikowi mobilnemu nie stanowi przychodu. Tytułem przykładu można powołać interpretację dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 4 lutego 2016 r. (a zatem wydaną już po orzeczeniu SN), w której przyjęto, że spółka, która prowadzi roboty budowlano-montażowe w kraju i za granicą, a do realizacji umów za granicę deleguje własnych pracowników zatrudnionych na podstawie umowy o pracę, może im zapewnić nocleg i nie będzie to przychodem tych osób. Udostępnienie miejsc noclegowych leży w interesie pracodawcy, gdyż zapewnia możliwość zrealizowania z kontraktowanych robót budowlano-montażowych przez pracowników delegowanych.

## SN: nocleg to zapłata za pracę

Pogląd fiskusa i sądów administracyjnych nie podzielił jednak Sąd Najwyższy. W grudniowej uchwale stwierdził, że przepisy prawa, w tym przepisy BHP, nie obligują

dzi miejscem zamieszkania a miejscem wykonywania obowiązków, zakwaterowanie pracownika jest niezbędne, aby zobowiązanie pracownika mogło zostać realizowane. Jednocześnie wskazał jednak, że nie jest to warunek prawny, lecz faktyczny, na który osoby nawiązujące stosunek pracy na takich warunkach (z miejscem pracy określonym jako pewien obszar geograficzny), godzą się dobrowolnie.

## Pracownik się godzi

Zasadą powinno być, że pracownik za swoją pracę otrzymuje wynagrodzenie (świadczenie pieniężne), a nieodpłatne świadczenia stanowią wyjątek od tej zasady, uzasadniony m.in. względami praktycznymi, w tym ekonomicznymi (np. ze względu na ulgi przy grupowym ubezpieczeniu, zakwaterowaniu czy przy zbiorczych pakietach medycznych). Jeśli pracodawca uwzględnił ten aspekt w wysokości wynagrodzenia, ale ze względów organizacyjnych, praktycznych decyduje się na nieodpłatne świadczenie w postaci udostępnienia pracownikom nieodpłatnych noclegów (mających wymiarną wartość ekonomiczną), to nadal jest to zapłata za pracę. Gdyby bowiem przyjąć, że ponoszenie przez pracodawcę wydatków w celu zapewnienia noclegów pracownikowi mobilnemu jest świadczeniem poniesionym w interesie pracodawcy to – zdaniem SN – również taki charakter miałyby wynagrodzenie za pracę, np. w formie dodatku „za mobilność”, a nie budzi wątpliwości, że wynagrodzenie jest przychodem pracownika. Oceniając zatem obiektywnie, dobrowolnie przyjęcie od pracodawcy nieodpłatnego zakwaterowania leży w interesie pracownika mobilnego, gdyż uzyskuje on w ten sposób wymiarną korzyść w postaci uniknięcia kosztów (przysporzenie majątkowe), które musiałby ponieść, skoro zdecydował się na wynagrodzenie o pracę „mobilne” miejsce pracy. ©

—Joanna Torbé

## • Kwarta za złotówkę

Po niekorzystnej dla pracowników i pracodawców uchwale Sądu Najwyższego, aby zmniejszyć ryzyko oskładkowania zakwaterowania uznanego za przychód, warto stworzyć odpowiednie regulacje wewnątrz-zakładowe i przewidzieć w nich, że pracodawca częściowo pokrywa wartość noclegu pracownika mobilnego. Zgodnie bowiem z § 2 ust. 1 pkt 26 rozporządzenia ministra pracy i polityki społecznej z 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe, podstawy wymiaru składek nie stanowią m.in. takie przychody, jak: korzyści materialne wynikające z układów zbiorowych pracy, regulaminów wynagradzania lub przepisów o wynagradzaniu, które polegają na uprawieniu do zakupu po cenach niższych niż detaliczne niektórych artykułów, przedmiotów lub usług oraz korzystaniu z bezpłatnych lub częściowo odpłatnych przejazdów środkami lokomocji. I choć po wprowadzeniu odpowiednich regulaminów ZUS nadal będzie mógł to rozwiązanie kwestionować (i robi to w praktyce), to odpowiednio skonstruowane zapisy zmniejszają ryzyko przegranej na wypadek sporu. ■

## Kadrowy flesz

### TERMINY

**7 marca 2016 r.**

■ wpłata składek na ZUS za luty i ich rozliczenie przez jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe

### WSKAŹNIKI

**176 godzin** – wymiar czasu pracy w marcu 2016 r.  
**2,10 zł** – dodatek za godzinę pracy w porze nocnej w marcu 2016 r.  
**7 proc.** – stawka odsetek ustawowych w stosunku rocznym obowiązująca od 1 stycznia 2016 r.  
**96,1 proc.** – wskaźnik waloryzacji podstawy wymiaru zasiłku chorobowego przyjmowanej do ustalenia wysokości świadczenia rehabilitacyjnego w I kwartale 2016 r. (podstawa nie waloryzuje się, bo wskaźnik nie przekracza 100 proc.)  
**4066,95 zł** – przeciętne wynagrodzenia w IV kwartale 2015 r., którego 40,65 proc. stanowi podstawę naliczania wpłat na PFRON za okres marzec–maj 2016 r.

### WRZECZPOSPOLITA

Joanna Kalinowska, tel. 22 463 03 03, e-mail: j.kalinowska@rp.pl  
Redakcja techniczna: Anna Golańska-Gałgka, Elżbieta Kotlik  
Ekspertów zachęcamy do współpracy merytorycznej przy tworzeniu dodatków prawnych.