

*Sygn. akt IV U 1848/20*

## WYROK

W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

**Dnia 21 czerwca 2022 r.**

**Sąd Okręgowy w Zielonej Górze IV Wydział Pracy i Ubezpieczeń Społecznych**

w składzie:

**Przewodniczący: sędzia Bogusław Łój**

**Protokolant:** sekretarz sądowy Joanna Dejewska vel Dej

po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 07 czerwca 2022 r. w Z.

**sprawy z odwołania (...) Sp. z o.o. sp. k. z siedzibą w Z.**

**od decyzji Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddział w Z.**

z dnia 08.09.2020 r. znak (...)

o podstawę wymiaru składek

przy udziale zainteresowanego R. K.

**I. zmienia zaskarżoną decyzję w ten sposób, że stwierdza, iż przychód R. K. uzyskany z tytułu zatrudnienia na podstawie umowy o pracę u płatnika składek (...) sp. z o.o. sp. k. z siedzibą w Z. w postaci sfinansowania kosztów noclegów w okresach i w wysokościach określonych w zaskarżonej decyzji sprostowanej postanowieniem z dnia 22.06.2021 r. nr (...) nie stanowi podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne (emerytalne, rentowe, chorobowe i wypadkowe);**

**II. oddala odwołanie w pozostałej części;**

**III. znosi między stronami koszty procesu.**

sędzia Bogusław Łój

Sygn. akt IV U 1848/20

## UZASADNIENIE

Decyzją z 08.09.2020 r., nr (...), Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w Z. stwierdził, że przychód zainteresowanego R. K. wskazany w sentencji decyzji, uzyskany z tytułu zatrudnienia na podstawie umowy o pracę u płatnika składek (...) sp. z o.o. sp.k. z siedzibą w Z., z tytułu sfinansowania przez pracodawcę kosztów noclegów, stanowi podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne (emerytalne, rentowe, chorobowe i wypadkowe) oraz ubezpieczenie zdrowotne.

Jako podstawę prawną decyzji podano art. 83 ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 18 ust. 1, art. 20 ust. 1 ustawy z 13.10.1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych oraz art. 81 ust. 1 ustawy z 27.08.2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych.

W uzasadnieniu organ rentowy wywodził, że zainteresowany, wykonując powierzone mu zadania, nie znajdował się w podróży służbowej w rozumieniu art. 77<sup>5</sup> k.p., a co za tym idzie pracodawca nie był zobowiązany do wypłaty mu należności na pokrycie kosztów związanych z podróżą.

Odwołaniem od powyższej decyzji płatnik składek zaskarżył tę decyzję w całości, wnosząc o jej zmianę poprzez ustalenie, że kwoty przyjęte przez organ rentowy w treści zaskarżonej decyzji nie mogą stanowić podstawy naliczenia składek na ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenie zdrowotne oraz na Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych, a także o zasądzenie od ZUS-u na rzecz odwołującej się spółki kosztów postępowania.

Płatnik sformułował następujące zarzuty:

- a. naruszenie prawa materialnego poprzez błędne przyjęcie, że wydatki na koszty noclegów i delegacji dla pracownika powinny być zaliczone do podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne;
- b. naruszenie prawa materialnego poprzez błędne przyjęcie, że wydatki na koszty noclegów dla pracowników są nieodpłatnym świadczeniem na rzecz pracownika;
- c. naruszenie prawa materialnego poprzez błędne przyjęcie, że pracownik nie był w podróży służbowej;
- d. błędy w dokonanych wyliczeniach, które to błędy są zobrazowane w tabeli będącej załącznikiem do odwołania.

W uzasadnieniu znalazło się rozwinięcie powyższych zarzutów.

W odpowiedzi na odwołanie pozwany organ rentowy wniósł o oddalenie odwołania i zasądzenie od płatnika kosztów zastępstwa procesowego według norm przepisanych, podtrzymując stanowisko zawarte w zaskarżonej decyzji.

Postanowieniem z dnia 22.06.2021r. pozwany organ rentowy sprostował oczywistą omyłkę w zaskarżonej decyzji przyjmując za uzasadnione wskazane w odwołaniu zarzuty dotyczące błędnego wyliczenia należności.

W konsekwencji odwołująca spółka cofnęła zarzut zawarty w odwołaniu, a dotyczący wyliczeń rachunkowych (k. 119 v akt).

#### **Sąd ustalił następujący stan faktyczny:**

Płatnik składek – (...) sp. z o.o. s.k., z siedzibą w Z. (adres: ul. (...), wcześniej z siedzibą w Ł., nr (...) zarejestrowana od 15.04.2011 r., wykonuje działalność gospodarczą, której przeważającym przedmiotem jest sprzedaż hurtowa drewna, materiałów budowlanych i wyposażenia sanitarnego. Wśród innych przedmiotów działalności znajdują się roboty budowlane związane ze wznoszeniem budynków oraz pozostałe specjalistyczne roboty budowlane, gdzie indziej niesklasyfikowane.

okoliczności niesporne, ustalone na podstawie wpisu w KRS-ie.

W miesiącach wskazanych w sentencjach zaskarżonej decyzji zainteresowany był zgłoszony do ubezpieczeń społecznych i zdrowotnego z tytułu zatrudnienia na podstawie umowy o pracę u płatnika składek.

Płatnik poniósł koszty wskazane w sentencji zaskarżonej decyzji, sprostowanej przez pozwanego Postanowieniem z dnia 21.06.2021r., w wysokości tam podanej, tytułem opłacenia świadczeń nazwanych dietami oraz sfinansowania noclegów zainteresowanych.

Kosztów tych odwołujący nie uwzględnił w podstawie wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenie zdrowotne.

okoliczności niesporne, ustalone na podstawie akt organu rentowego.

Płatnik wykonuje działalność polegającą na montażu fasad na terenie P. i N..

Pracownicy spółki wykonują pracę na budowach na terenie tych państw.

Nie zdarzyło się dotąd, by jakikolwiek pracownik odwołującej spółki odmówił wyjazdu do pracy.

W ramach zatrudnienia u płatnika zainteresowany wykonywał pracę na stanowisku i na pozostałych warunkach określonych w umowie, w miejscach i okresach wynikających z poleceń wyjazdu służbowego.

Dowód: zeznania Z. L. k.79v-80 akt sąd.

Zainteresowany R. K. został zatrudniony przez płatnika składek na podstawie umowy o pracę na okres próbny z 27.04.2015 r., zawartej na czas określony od 27.04.2015 r. do 24.07.2015 r. w pełnym wymiarze czasu pracy, na stanowisku montera fasad, z miejscem wykonywania pracy określonym jako (...), Z., za wynagrodzeniem w wysokości 1 750 zł, plus premia uznaniowa.

W dodatkowym porozumieniu wprowadzono zadaniowy czas pracy i podano, że zastosowanie zadaniowego czasu pracy zostało podyktowane miejscem wykonywania pracy przez pracownika, które zawsze będzie poza siedzibą spółki pracodawcy z możliwością wykonywania pracy na terenie całego kraju i N..

dowód: umowa o pracę wraz z dodatkowym porozumieniem, str. 363-365

akt organu rentowego.

Zainteresowany otrzymał wystawione przez płatnika składek pisemne polecenie wyjazdu służbowego:

– z 27.04.2015 r., na stanowisku służbowym montera fasad, do W. na budowę firmową, na czas od 27.04 do 30.04.2015 r. w celu określonym jako praca na budowie firmowej,

– z 04.05.2015 r., na stanowisku służbowym montera fasad, do W. na budowę firmową, na czas od 04.05. do 29.05.2015 r. w celu określonym jako praca na budowie firmowej.

– z 01.06.2015 r., na stanowisku służbowym montera fasad, do W. na budowę firmową, na czas od 01.06 do 30.06.2015 r. w celu określonym jako praca na budowie firmowej.

dowód: pisemne polecenie wyjazdu służbowego, str. 629-637 akt organu

rentowego.

### ***Sąd zważył, co następuje:***

Odwołanie jest zasadne w części.

Trafne okazało się stanowisko płatnika w zakresie dotyczącym kwot poniesionych z tytułu sfinansowania przez pracodawcę kosztów noclegów. Natomiast w zakresie świadczeń nazwanych dietami rację ma organ rentowy.

Kluczowe w niniejszej sprawie było rozstrzygnięcie, czy praca zainteresowanego w spornym okresie zatrudnienia u płatnika odbywała się w ramach podróży służbowych.

Przesądzenie tej kwestii prowadzi w konsekwencji do konieczności rozważenia, czy przyznanie analizowanych świadczeń wygenerowało po stronie pracowników przychód.

Przy czym niesporny jest fakt przyznania zainteresowanemu tych świadczeń, jak i – na obecnym etapie postępowania – niesporna jest ich wysokość.

W pozostałym zakresie, związanym z warunkami odbywania spornych podróży, sąd oparł się na zeznaniach Z. L., a także treści umowy o pracę (wraz z dodatkowym porozumieniem) oraz pisemnych poleceń wyjazdów. Żaden z tych dowodów nie był kwestionowany przez którąkolwiek ze stron, do czego i sąd nie znalazł podstaw. Sąd pominął dowód z zeznań zainteresowanego, bowiem nie stawiał się on w Sądzie mimo wezwania, a poza tym stan faktyczny sprawy został ustalony i ostatecznie nie był sporny między stronami.

Zgodnie z treścią art. 18 ust. 1 ustawy z 13.10.1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (t.j. Dz.U. z 2021 r., poz. 423 ze zm.), podstawą wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne pracownika jest przychód w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych, osiągnany u pracodawcy z tytułu pozostawania w stosunku pracy, z wyłączeniami ujętymi w rozporządzeniu Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z 18.12.1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe (t.j. Dz.U. z 2017 r., poz. 1949).

Stosownie do art. 10 ust. 1 pkt 1 ustawy z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. z 2021 r., poz. 1128 ze zm.), przychód, którego źródłem jest stosunek pracy, obejmuje – jak stanowi art. 12 ust. 1 tej ustawy – 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.

Należy podkreślić, że z treści art. 11 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wynika zasada, zgodnie z którą przychodem są otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartości otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń. Według regulacji zawartej w przytoczonym przepisie, aby pieniądze i wartości pieniężne mogły być traktowane jako przychód, wystarczy, by były one postawione do dyspozycji podatnika, natomiast żeby świadczenia w naturze i inne nieodpłatne świadczenia były uznane za przychód, konieczne jest otrzymanie tych świadczeń.

Otrzymanie świadczenia, jako realne przysporzenie, przejawia się w przyroście majątku podatnika.

Podstawy wymiaru składek nie stanowią pewne rodzaje przychodów, które – na podstawie upoważnienia z art. 21 ustawy systemowej – określa w drodze rozporządzenia minister właściwy do spraw zaopatrzenia społecznego.

Wydane na podstawie tej delegacji rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z 18.12.1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe wyłącza w § 2 ust. 1 pkt 15 z podstawy wymiaru składek przychody w postaci diet i innych należności z tytułu podróży służbowej pracownika – do wysokości określonej w przepisach w sprawie wysokości oraz warunków ustalania należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej, z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju oraz poza granicami kraju.

Punktem wyjścia do analizy pojęcia podróży służbowej jest art. 77<sup>5</sup> § 1 k.p. Według tego przepisu pracownikowi wykonującemu na polecenie pracodawcy zadanie służbowe poza miejscowością, w której znajduje się siedziba pracodawcy lub poza stałym miejscem pracy przysługują należności na pokrycie kosztów związanych z podróżą służbową.

Utrwalona na tle tego przepisu linia orzecnicza wskazuje, że podróż służbowa ma charakter wyjątkowy, incydentalny w procesie pracy pracownika, który podróż taką odbywa. Wykonywanie pracy poza siedzibą przedsiębiorstwa lub poza stałym miejscem pracy jest incydentem, a nie regułą. Na pewno zaś nie jest w podróży służbowej pracownik stale lub w znacznej mierze pracujący w terenie, w obszarze szerszym, niż jedno stałe miejsce świadczenia pracy lub siedziba pracodawcy. Może być też tak, że faktyczne miejsce świadczenia pracy okresowo się zmienia, ale w takim przypadku podróż do tego miejsca też nie ma charakteru podróży służbowej w rozumieniu art. 77<sup>5</sup> § 1 k.p., a jest zwykłym dojazdem do pracy.

Dla zakwalifikowania podróży jako tej, do której odnosi się powołany przepis, koniecznym jest polecenie pracodawcy, które określa konkretne, jednostkowe zadanie służbowe oraz termin i miejsce jego realizacji. Dlatego też za podróż służbową nie można uznać stałego i regularnego wykonywania pracy w różnych miejscowościach, gdy wynika ono z samej umowy o pracę (por. wyrok Sądu Najwyższego z 10.10.2013 r., sygn. akt II UK 104/13). Nie jest bowiem wystarczające wykonywanie pracy poza siedzibą pracodawcy, by wyjazd zakwalifikować jako podróż służbową. Wielu pracowników świadczy pracę poza siedzibą pracodawcy, gdyż przemieszczanie się należy do istoty wykonywanych przez nich obowiązków (por. wyrok Sądu Najwyższego z 28.06.2012 r., sygn. akt II UK 284/11).

Podzielając w całości pogląd wyrażony przez Sąd Najwyższy w wyroku z 28.06.2012 r. (II UK 284/11) przyjąć należy, że podróż służbowa charakteryzuje się tym, że jest odbywana poza obszar miejscowości, w której znajduje się siedziba pracodawcy lub poza stałe miejsce pracy pracownika, na polecenie pracodawcy, w celu wykonania określonego przez pracodawcę zadania oraz jest ograniczona zakładanym z góry terminem. Wszystkie te cechy muszą wystąpić łącznie (por. wyrok SN z 22.02.2008 r., sygn. akt I PK 208/07).

W związku z tym pracownicy, których praca z istoty polega na przemieszczaniu się na pewnym obszarze, nie odbywają podróży służbowych (por. wyrok SN z 30.9.1976 r., sygn. akt I PR 115/76, z glosami M. Sobczak-Kaweckiej, OSPiKA Nr 2/1978, poz. 19 i J. Tyski, „Nowe Prawo” nr 4/1977, s. 586).

Ze względu na przedmiot podróży służbowej istotne jest to, że pracownik ma wykonać czynności pracownicze wyznaczone do zrealizowania w poleceniu pracodawcy, które nie powinny należeć do zwykłych, umówionych czynności pracowniczych (uchwała (7) SN z 19.11.2008 r., sygn. akt II PZP 11/08, wyrok SN z 04.03.2009 r., sygn. akt II PK 210/08). Nie jest podróżą służbową udanie się pracownika niemobilnego poza siedzibę pracodawcy w celu wykonywania zwykłych czynności pracowniczych (por. wyrok SN z 04.07.1978 r., sygn. akt I PR 45/78 z glosą A. Kijowskiego, „Nowe Prawo” Nr 11/1979, s. 162; wyrok SN z 16.09.2009 r., sygn. akt I UK 105/09; uchwała SN z 18.03.1998 r., sygn. akt III ZP 20/97; uchwała SN z 15.08.1980 r., sygn. akt I PZP 23/80, wyrok SN z 20.02.2007 r., sygn. akt II PK 165/06).

Zauważyć trzeba, że „spełnienie wymagania przewidzianego w art. 29 § 1 pkt 2 k.p., może polegać na wskazaniu stałego miejsca pracy, na wskazaniu obok stałego miejsca pracy także niestałego miejsca (miejsce) wykonywania pracy bądź na wskazaniu niestałych (zmiennych) miejsc pracy w dostateczny wszakże sposób określonych. Należy przyjąć, że istotą tak zwanego „ruchomego” (zmiennego) miejsca pracy, odróżniającą go od obszarowego miejsca pracy, jest jego punktowość, z tym jednak, że punkt ten może być zmieniany. Zakres możliwych zmian w tym względzie – w uzgodnionych granicach – musi być determinowany rodzajem pracy świadczonej przez pracownika oraz naturą działalności prowadzonej przez pracodawcę i związanej z nią rzeczywistą potrzebą gospodarczą. Ruchome (zmiennie) miejsce pracy może na przykład zostać określone wówczas, gdy pracodawca prowadzi budowy lub podobnego rodzaju działalność. Jeżeli ruchome miejsce pracy zostało właściwie określone w umowie, to stałymi miejscami pracy w rozumieniu art. 77<sup>5</sup> § 1 k.p., będą wówczas poszczególne, konkretne miejsca, do których (w granicach umowy o pracę i ramach określonego w niej ruchomego miejsca pracy) pracownik zostaje skierowany w celu stałego świadczenia, umówionego rodzaju pracy. Pracownik taki będzie w podróży służbowej, gdy otrzyma krótkotrwale zadanie wykonania pracy poza takim stałym miejscem pracy, a także w czasie dojazdu do tego miejsca i powrotu z niego.

Pracownik przedsiębiorstwa budowlanego realizującego inwestycje w różnych miejscowościach może mieć w umowie o pracę określone miejsce wykonywania pracy (art. 29 § 1 pkt 2 k.p.) jako miejsce, gdzie jego pracodawca prowadzi budowy lub innego rodzaju stałe prace, ewentualnie ze wskazaniem, na jakim obszarze geograficznym. Stałym miejscem pracy takiego pracownika w rozumieniu art. 77<sup>5</sup> § 1 k.p., jest wówczas każdorazowo to miejsce – w granicach określonych w umowie o pracę – w którym pracownik przez dłuższy czas, stale, systematycznie świadczy pracę (miejsce budowy realizowanej przez pracodawcę)” (wyrok WSA w Gdańsku z 17.01.2018 r., sygn. akt I SA/Gd 941/17).

W niniejszym postępowaniu ustalono, że zainteresowany miał w umowie o pracę jako miejsce wykonywania pracy wskazany adres siedziby spółki. Podpisywał też dodatkowe porozumienie, w których wskazano, że miejsce

wykonywania pracy „zawsze” będzie poza siedzibą spółki pracodawcy z możliwością wykonywania pracy na terenie całego kraju i N..

W obu przypadkach rzeczywiste miejsce wykonywania pracy przez zainteresowanego świadczy o tym, że zainteresowany nie przebywał w podróży służbowej.

Jeśli przyjąć miejsce pracy określone w samej umowie (siedziba spółki), to trzeba zauważyć, że wbrew treści umowy, zainteresowany stale, a wręcz wyłącznie, w całym rozpatrywanym okresie zatrudnienia u płatnika, świadczył pracę w miejscu znajdującym się poza adresem Ł. nr (...) (Z.). Umowa o pracę przewidywała ten właśnie adres – siedziby płatnika. Tymczasem pracownik wykonywał swoje obowiązki, tzn. swoją zwykłą pracę, określoną w umowie (monter fasad), we W..

Taki charakter pracy był z góry ustalony, wynikał z samego rodzaju działalności płatnika.

Zainteresowany odbywał więc w danym miesiącu jeden długi wyjazd do W., obejmujący nawet cały miesiąc. Nie było incydentalnych wyjazdów, odróżniających się w jakikolwiek sposób od stale wykonywanej pracy. Na wyjeździe zainteresowany pracował jako monter fasad – zgodnie ze stanowiskiem określonym w umowie. Wykonywał zwykłe obowiązki, związane ze zwykłą działalnością pracodawcy.

Jeśli zaś oprzeć się na miejscu pracy ustalonym w dodatkowym porozumieniu, to wówczas wynika z niego, że jakiegokolwiek miejsce na terenie P. i N., znajdujące się poza siedzibą pracodawcy, będzie umownym miejscem pracy. A zatem praca tam wykonywana nie będzie się odbywać w ramach podróży służbowej. Już bowiem sam taki zapis oznacza, że wykonywanie pracy we W. (lub gdziekolwiek poza siedzibą spółki) odbywa się w umówionym miejscu.

W obu omówionych wyżej przypadkach same pisemne polecenia wyjazdów służbowych nie mogą zmienić rzeczywistego charakteru tych wyjazdów.

Zarzut odwołującego sprowadzający się do kwestionowania zaskarżonej decyzji w oparciu o wystąpienie Inspektora Państwowej Inspekcji Pracy wskazującego na konieczność wypłacania w takich sytuacjach świadczeń z tytułu podróży służbowych nie zasługiwał na uwzględnienie, gdyż jak wynika z zeznań samego Inspektora przesłuchiwanego w charakterze świadka swoje wystąpienie oparł wyłącznie o zgodne w tym zakresie stanowisko pracownika i pracodawcy (por. zeznania Inspektora PIP P. G. k. 119 akt).

W konsekwencji zaś wyjazdy ubezpieczonego do pracy poza siedzibę firmy do miejsca realizacji robót nie mogą być kwalifikowane jako podróże służbowe w rozumieniu art. 77<sup>5</sup> § 1 k.p., a tym samym świadczenia przyznane pracownikowi z tytułu tych wyjazdów nie są przychodami należnymi z tytułu podróży służbowej pracownika, podlegającymi wyłączeniu z podstawy wymiaru składek.

Nie może budzić wątpliwości, że świadczenia wypłacone pod nazwą „diety” dają przychód pracownika w rozumieniu art. 18 ust. 1 ustawy systemowej.

Kontrowersje w orzecznictwie budziło natomiast zaliczanie do przychodu pracowniczego, w ujęciu ustawy systemowej, kwot pokrywających opłaty za zakwaterowanie i noclegi pracownika.

Przechodząc do oceny prawnej tych świadczeń, należy podkreślić, że tylko rzeczywiste przysporzenie pracownika może zostać uznane za przychód, a więc podlegać ewentualnemu oskładkowaniu. Zainteresowany miał zapewniony nocleg, jednak nie otrzymywał z tego tytułu żadnych korzyści w postaci przychodu. Zakwaterowanie z pewnością nie mogło być traktowane przez pracownika skarżącego jako korzyść.

Zgodnie z przepisem art. 12 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych - dalej u.p.d.o.f., za przychody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej oraz spółdzielczego 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.

Istotne wskazówki w kontekście uznawania określonych zdarzeń i sytuacji za skutkujące przychodami dla pracowników wskazał Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu wyroku z dnia 8 lipca 2014 r., K 7/13.

W ocenie Trybunału nie wszystkie świadczenia pracodawców na rzecz pracowników stanowią dla tych ostatnich przychody. Trybunał wskazał, że kryterium wyróżniania takich świadczeń – stanowiących przychód pracowników – 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. Ta korzyść majątkowa 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 w formie usługi.

"Inne nieodpłatne świadczenia" na rzecz pracownika mogą stanowić przychód, 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. 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.

Te argumenty doprowadziły Trybunał do wniosków, że nieodpłatne świadczenie przyjęte jako warunek niezbędny do zgodnego z prawem wykonania pracy nie jest przychodem. W tym właśnie kontekście przywołano przykład ubezpieczenia pracowników, co stanowiło warunek dopuszczenia ich do pracy. Dalej: "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 ocenie Trybunału, ustalone z uwzględnieniem przepisów u.p.d.o.f. rozumienie ustawowego sformułowania "inne nieodpłatne świadczenie" wyznacza przedmiot opodatkowania w sposób wystarczający. Rozumienie to jest doprecyzowane przez szczególnie sposób określenia w kwestionowanych przepisach zdarzenia, z którym ustawa wiąże powstanie zobowiązania podatkowego osoby uzyskującej "inne nieodpłatne świadczenie".

Jeżeli prawidłowe i efektywne wykonywanie obowiązków pracowniczych wymaga od pracownika nocowania w hotelu, aby w określonym czasie wynikającym z kontaktów handlowych pracodawcy i kontrahenta dotrzeć do kontrahenta lub miejsca pracy, to zapewnienie tej możliwości przez pracodawcę nie jest korzyścią pracownika, ale wypełnieniem przez pracodawcę ustawowego obowiązku prawidłowego organizowania pracy tak, aby była ona wydajna i należytej jakości (wyroki NSA z 23.02.2017 r., sygn. akt II FSK 233/15 i II FSK 234/15).

Świadczenia w postaci pokrycia przez pracodawcę kosztów noclegów pracownika w trasie, opłat parkingowych, kosztów posiłków spożywanych w czasie spotkania służbowego z klientem, opłat za przejazd autostradą nie są świadczeniami spełnionymi w interesie pracownika, ale w interesie pracodawcy oraz nie przynoszą one pracownikowi korzyści w postaci powiększenia aktywów lub uniknięcia wydatków, które musiałby on samodzielnie ponieść. Zapewnienie pracownikom wskazanych powyżej usług leży bowiem wyłącznie w interesie pracodawcy, a nie pracowników, którzy swoje potrzeby np. 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 (wyrok NSA z 20.04.2017 r., sygn. akt II FSK 760/15).

W przypadku zapewnienia noclegów przez pracodawcę nie można mówić o żadnym realnym przysporzeniu na rzecz pracownika. Funkcją tych świadczeń jest rekompensata (zapewnienie) wydatków na nocleg i to właśnie z uwagi na tę funkcję są one wyłączone z podstawy wymiaru składek. Konieczność odbywania noclegów i przejazdów ściśle wiąże się z pracą wykonywaną poza miejscem, w którym pracownik mieszka, nie daje mu żadnego zysku, pozwala mu jedynie

uniknąć kosztów, związanych z wykonywaniem obowiązków wynikających ze stosunku pracy. Innymi słowy, zwrot kosztów lub pokrycie kosztów nie może być uważane za przyrost majątku podatnika, nie podlega więc oskładkowaniu.

Jeżeli pracownik ma ośrodek życiowy w danej miejscowości, który musi utrzymać, to opłacenie miejsca zamieszkania, gdy zachodzi konieczność noclegu na delegacji, narażałoby pracownika na stratę. Tym samym środki przeznaczone na pokrycie noclegu na wyjeździe, wykonywanym w celu realizacji obowiązków pracowniczych, mają doprowadzić do uniknięcia (wyrównania) tej straty. Nie stanowią więc jakiegokolwiek przysporzenia na rzecz pracownika. Pracodawca, wyznaczając pracownikowi polecenie służbowe i wskazując miejsce jego wykonania, musi zapewnić, by pracownik nie poniósł z tego tytułu żadnych kosztów.

Zatem zainteresowany, wykonując w spornym okresie pracę poza „siedzibą firmy”, nie otrzymywał przysporzenia majątkowego z tytułu noclegów, a tym samym nie można uznać, by te pokryte przez pracodawcę koszty stanowiły przychód podlegający oskładkowaniu.

W konsekwencji – w przedmiotowej sprawie – nie można mówić o dobrowolnym skorzystaniu ze świadczenia, ani o zaoszczędzeniu sobie wydatków przez pracownika. Przecież to świadczenie leży tylko i wyłącznie w interesie pracodawcy. Gdyby nie wykonywanie obowiązków pracowniczych przez tę osobę, to nie miałby on potrzeby otrzymania tych świadczeń.

Nie można więc mówić po pierwsze o świadczeniu w pełni dobrowolnym, zaś po drugie – nie można także mówić o zaoszczędzeniu wydatków (przecież gdyby nie wykonywanie pracy, to pracownik nigdy nie miałby potrzeby otrzymywania takich świadczeń).

Stąd wyłączyć należało z podstawy wymiaru składek zainteresowanego wszystkie kwoty, wskazane w zaskarżonych decyzjach z tytułu sfinansowania przez pracodawcę kosztów noclegów.

Z tych względów, na podstawie art. 477<sup>14</sup> § 2 k.p.c. w związku z przepisami powołanymi powyżej, orzeczono jak w punkcie I sentencji wyroku.

W pozostałym zakresie, dotyczącym świadczeń nazywanych dietami, odwołanie należało oddalić, o czym orzeczono na podstawie art. 477<sup>14</sup> § 1 k.p.c. w punkcie II wyroku.

O kosztach procesu (pkt III ) postanowiono na podstawie art. 98 k.p.c. i art. 100 k.p.c.