

enterprise
europe
network

Delegowanie pracowników – praktyczne aspekty prawne, kadrowe i podatkowe

Anna Stokłosa
Justyna Zając-Wysocka

een.ec.europa.eu



Izba Przemysłowo-Handlowa
w Krakowie



Wsparcie dla biznesu w zasięgu ręki



DELEGOWANIE PRACOWNIKÓW – PRAKTYCZNE ASPEKTY PRAWNE, KADROWE I PODATKOWE

Opracowanie:

**Anna Stokłosa
Justyna Zając-Wysocka**

Stan prawny na dzień 31 lipca 2020 r.

SPIS TREŚCI:

WPROWADZENIE

CZĘŚĆ KADROWO – UBEZPIECZENIOWA

1. PODSTAWY PRAWNE SKIEROWANIA PRACOWNIKA DO PRACY ZA GRANICĄ.....	9
1.1. PODRÓŻ SŁUŻBOWA.....	9
1.2. ŚWIADCZENIA WYNIKAJĄCE Z PODRÓŻY SŁUŻBOWEJ.....	12
1.3. ŚWIADCZENIA Z TYTUŁU PODRÓŻY SŁUŻBOWYCH A PODSTAWA WYMIARU SKŁADEK NA UBEZPIECZENIA SPOŁECZNE.....	14
1.4. DELEGOWANIE – UWAGI OGÓLNE.....	15
1.5. DELEGOWANIE A ZMIANA UMOWY O PRACĘ.....	19
1.5.1. ZMIANA UMOWY O PRACĘ W DRODZE WYPOWIEDZENIA ZMIENIAJĄCEGO.....	20
1.5.2. ZMIANA UMOWY O PRACĘ W DRODZE POROZUMIENIA STRON.....	22
1.6. ODDELEGOWANIE PRACOWNIKA W TRYBIE ART. 42 § 4 KODEKSU PRACY.....	22
1.7. UPRAWNIENIA PRACOWNIKA DELEGOWANEGO.....	23
1.8. WYNAGRODZENIE ZA PRACĘ PRACOWNIKA DELEGOWANEGO A OSKŁADKOWANIE SKŁADKAMI ZUS.....	25
1.9. DELEGOWANIE PRACOWNIKÓW: DYREKTYWA WDROŻENIOWA.....	34
1.10. DELEGOWANIE PRACOWNIKÓW: KRAJOWA USTAWA O DELEGOWANIU.....	35
1.11. DELEGOWANIE CUDZOZIEMCA.....	43
2. ZABEZPIECZENIE SPOŁECZNE PRACOWNIKA SKIEROWANEGO PRZEZ POLSKIEGO PRACODAWCĘ DO PRACY ZA GRANICĘ.....	45
2.1. ZASADY KOORDYNACJI SYSTEMU UBEZPIECZEŃ SPOŁECZNYCH.....	45
2.2. KRYTERIUM BEZPOŚREDNIEGO ZWIĄZKU MIĘDZY PRACODAWCĄ A PRACOWNIKIEM.....	48
2.3. KRYTERIUM WIĘZI MIĘDZY PRACODAWCĄ A PAŃSTWEM CZŁONKOWSKIM, W KTÓRYM MA ON SWOJĄ SIEDZIBĘ.....	49
3. FORMALNOŚCI ZWIĄZANE Z DELEGOWANIEM PRACOWNIKA.....	54
3.1. ZAŚWIADCZENIE A1.....	55
3.2. EUROPEJSKA KARTA UBEZPIECZENIA ZDROWOTNEGO.....	56
3.3. ZAŚWIADCZENIE S1.....	57

3.4. ZAŚWIADCZENIE DA1.....	57
3.5. WYMOGI ADMINISTRACYJNE PAŃSTWA DELEGOWANIA.....	58

CZEŚĆ PODATKOWA

PRACOWNIK

4. KONSEKWENCJE DELEGOWANIA DLA PRACOWNIKA.....	59
4.1. ODDELEGOWANIE A PODRÓŻ SŁUŻBOWA.....	59
4.2. DIETY W PODRÓŻY SŁUŻBOWEJ.....	59
4.3. ZWROT KOSZTÓW W PODRÓŻY SŁUŻBOWEJ.....	64
4.4. PODRÓŻ SŁUŻBOWA ZLECENIOBIORCY.....	67
5. REZYDENCJA PODATKOWA PRACOWNIKA DELEGOWANEGO ZA GRANICĘ.....	71
5.1. UWAGI OGÓLNE.....	71
5.2. CENTRUM INTERESÓW ŻYCIOWYCH.....	73
5.3. CENTRUM INTERESÓW GOSPODARCZYCH.....	75
5.4. KRYTERIUM 183 DNI.....	75
5.5. POSTANOWIENIA MODELOWEJ KONWENCJI ORAZ UMÓW O UNIKANIU PODWÓJNEGO OPODATKOWANIA.....	77
6. ŚWIADCZENIA PRACOWNICZE.....	81
6.1. ZNACZENIE WYROKU TK W SPRAWIE PRZYCHODÓW Z NIEODPŁATNYCH ŚWIADCZEŃ.....	81
6.2. KOSZTY NOCLEGÓW.....	85
6.3. ZAKWATEROWANIE – ZWOLNIENIE PODATKOWE.....	91
6.4. DOWÓZ PRACOWNIKÓW.....	95
6.5. WYKORZYSTYWANIE POJAZDÓW SŁUŻBOWYCH DO CELÓW PRYWATNYCH.....	100
6.6. JAZDY LOKALNE – WYKORZYSTANIE POJAZDU PRYWATNEGO DO CELÓW SŁUŻBOWYCH.....	105
6.7. ZWROT KOSZTÓW PRZENIESIENIA SŁUŻBOWEGO.....	110
6.8. DODATEK ZA ROZŁĄKĘ.....	112

PRACODAWCA

7. KONSEKWENCJE DELEGOWANIA – ZAKŁAD.....	115
7.1. POJĘCIE ZAKŁADU W PRAWIE PODATKOWYM.....	115
7.2. KONSEKWENCJE POWSTANIA ZAKŁADU.....	120

8. PŁATNIK PODATKU.....	123
8.1. FUNKCJA PŁATNIKA PODATKU.....	123
8.2. KOSZTY UZYSKANIA PRZYCHODÓW PRACOWNIKA.....	125
8.3. KURS WALUTY DO PRZELICZENIA WYNAGRODZENIA.....	127
8.4. ZALICZKI NA PODATEK.....	128
8.5. ODPOWIEDZIALNOŚĆ PŁATNIKA.....	130
9. PODATEK OD TOWARÓW I USŁUG.....	132
9.1. DELEGOWANIE JAKO ŚWIADCZENIE USŁUG DLA PODMIOTU ZAGRANICZNEGO.....	132
9.2. ZWROT PODATKU.....	135
9.3. IMPORT USŁUG.....	136
9.4. REFAKTUROWANIE KOSZTÓW ZAKWATEROWANIA.....	138
9.5. ZAGRANICZNY PODATEK OD TOWARÓW I USŁUG A KOSZTY UZYSKANIA PRZYCHODÓW.....	139

WPROWADZENIE

Dokonana w dniu 1 maja 2004 r. akcesja Polski do Unii Europejskiej otworzyła dla polskich pracodawców nowe rynki zbytu towarów i usług na zachodzie Europy w ramach tzw. rynku wewnętrznego.

Rynek wewnętrzny uregulowany został przepisami Części III Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej z dnia 25 marca 1957 r.¹, zatytułowanej „*Polityki i działania wewnętrzne*.” Zgodnie z nadrzędną zasadą, wyrażoną w art. 26 ust. 1 TFUE, „*Unia przyjmuje środki w celu ustanowienia lub zapewnienia funkcjonowania rynku wewnętrznego zgodnie z odpowiednimi postanowieniami Traktatów*.” Ustęp drugi tego samego przepisu definiuje samo pojęcie rynku wewnętrznego, wskazując, iż obejmuje on obszar bez granic wewnętrznych, w którym jest zapewniony swobodny przepływ towarów, osób, usług i kapitału, zgodnie z postanowieniami Traktatów.

Przepisy TFUE konstytuują więc zasadę swobody przepływu czterech wartości zasadniczych z punktu widzenia prowadzenia działalności gospodarczej:

- towarów,
- osób,
- usług,
- kapitału.

Doprecyzowanie zasad znalazło swe poszerzenie zarówno w ramach poszczególnych przepisów TFUE, jak i licznych aktów prawnych Unii Europejskiej, takich jak dyrektywy, rozporządzenia czy też decyzje Komisji Europejskiej.

ZOBACZ:

Art. 26 TFUE

1. *Unia przyjmuje środki w celu ustanowienia lub zapewnienia funkcjonowania rynku wewnętrznego zgodnie z odpowiednimi postanowieniami Traktatów.*
2. *Rynek wewnętrzny obejmuje obszar bez granic wewnętrznych, w którym jest zapewniony swobodny przepływ towarów, osób, usług i kapitału, zgodnie z postanowieniami Traktatów.*
3. *Rada, na wniosek Komisji, ustala wytyczne i warunki niezbędne do zapewnienia zrównoważonego postępu we wszystkich odpowiednich sektorach.*

Art. 28 TFUE

1. *Unia obejmuje unię celną, która rozciąga się na całą wymianę towarową i obejmuje zakaz ceł przywozowych i wywozowych między Państwami Członkowskimi oraz wszelkich opłat o skutku równoważnym, jak również przyjęcie wspólnej taryfy celnej w stosunkach z państwami trzecimi.*
2. *Postanowienia artykułu 30 i rozdziału 3 niniejszego tytułu stosują się do produktów pochodzących z Państw Członkowskich oraz do produktów pochodzących z państw trzecich, jeżeli znajdują się one w swobodnym obrocie w Państwach Członkowskich.*

¹ tekst opublikowany w Dz. Urz. UE 2012 C 326, s. 1, dalej jako: TFUE

Art. 29 TFUE

Produkty pochodzące z państw trzecich są uważane za będące w swobodnym obrocie w jednym z Państw Członkowskich, jeżeli dopełniono wobec nich formalności przywozowych oraz pobrano wszystkie wymagane cła i opłaty o skutku równoważnym w tym Państwie Członkowskim i jeżeli nie skorzystały z całkowitego lub częściowego zwrotu tych cel lub opłat.

Art. 45 TFUE

- 1. Zapewnia się swobodę przepływu pracowników wewnątrz Unii.*
- 2. Swoboda ta obejmuje zniesienie wszelkiej dyskryminacji ze względu na przynależność państwową między pracownikami Państw Członkowskich w zakresie zatrudnienia, wynagrodzenia i innych warunków pracy.*
- 3. Z zastrzeżeniem ograniczeń uzasadnionych względami porządku publicznego, bezpieczeństwa publicznego i zdrowia publicznego, swoboda ta obejmuje prawo:*
 - a) ubiegania się o rzeczywiście oferowane miejsca pracy,*
 - b) swobodnego przemieszczania się w tym celu po terytorium Państw Członkowskich,*
 - c) przebywania w jednym z Państw Członkowskich w celu podjęcia tam pracy, zgodnie z przepisami ustawowymi, wykonawczymi i administracyjnymi dotyczącymi zatrudniania pracowników tego Państwa,*
 - d) pozostawania na terytorium Państwa Członkowskiego po ustaniu zatrudnienia, na warunkach ustalonych przez Komisję w rozporządzeniach.*
- 4. Postanowienia niniejszego artykułu nie mają zastosowania do zatrudnienia w administracji publicznej.*

Art. 49 TFUE

Ograniczenia swobody przedsiębiorczości obywateli jednego Państwa Członkowskiego na terytorium innego Państwa Członkowskiego są zakazane w ramach poniższych postanowień. Zakaz ten obejmuje również ograniczenia w tworzeniu agencji, oddziałów lub filii przez obywateli danego Państwa Członkowskiego, ustanowionych na terytorium innego Państwa Członkowskiego.

Z zastrzeżeniem postanowień rozdziału dotyczącego kapitału, swoboda przedsiębiorczości obejmuje podejmowanie i wykonywanie działalności prowadzonej na własny rachunek, jak również zakładanie i zarządzanie przedsiębiorstwami, a zwłaszcza spółkami w rozumieniu artykułu 48 akapit drugi, na warunkach określonych przez ustawodawstwo Państwa przyjmującego dla własnych obywateli.

Art. 56 TFUE

W ramach poniższych postanowień ograniczenia w swobodnym świadczeniu usług wewnątrz Unii są zakazane w odniesieniu do obywateli Państw Członkowskich mających swe przedsiębiorstwo w Państwie Członkowskim innym niż Państwo odbiorcy świadczenia.

Parlament Europejski i Rada, stanowiąc zgodnie ze zwykłą procedurą ustawodawczą, mogą rozszerzyć korzyści wynikające z postanowień niniejszego rozdziału na obywateli państwa trzeciego świadczących usługi i mających swe przedsiębiorstwa wewnątrz Unii.

Art. 57 TFUE

Usługami w rozumieniu Traktatów są świadczenia wykonywane zwykle za wynagrodzeniem w zakresie, w jakim nie są objęte postanowieniami o swobodnym przepływie towarów, kapitału i osób.

Usługi obejmują zwłaszcza:

- a) działalność o charakterze przemysłowym,*
- b) działalność o charakterze handlowym,*
- c) działalność rzemieślnicza,*
- d) wykonywanie wolnych zawodów.*

Z zastrzeżeniem postanowień rozdziału dotyczącego prawa przedsiębiorczości, świadczący usługę może, w celu spełnienia świadczenia, wykonywać przejściowo działalność w Państwie Członkowskim świadczenia na tych samych warunkach, jakie państwo to nakłada na własnych obywateli.

Art. 63 TFUE

- 1. W ramach postanowień niniejszego rozdziału zakazane są wszelkie ograniczenia w przepływie kapitału między Państwami Członkowskimi oraz między Państwami Członkowskimi a państwami trzecimi.*
- 2. W ramach postanowień niniejszego rozdziału zakazane są wszelkie ograniczenia w płatnościach między Państwami Członkowskimi oraz między Państwami Członkowskimi a państwami trzecimi.*

Jednym z największych beneficjentów regulacji unijnych, jakie zaczęły obowiązywać na terytorium Polski byli bez wątpienia polscy przedsiębiorcy. Wiele podmiotów mogło rozpocząć ekspansję na zachód, rozpoczynając działalność w modelu transgranicznym i swobodnie świadcząc usługi na terenie całej Unii Europejskiej.

Swoboda przepływu osób pozwoliła przy tym na wysyłanie własnych pracowników do wykonywania pracy na obszarze państw członkowskich UE – ostateczna destynacja zależy przy tym rzecz jasna od potrzeb konkretnego kontrahenta. Kierowanie pracowników do wykonywania pracy za granicą następuje przy tym przede wszystkim w ramach podróży służbowej lub delegowania.

Celem niniejszego opracowania jest zaprezentowanie najistotniejszych uwarunkowań prawnych i podatkowych, dotyczących wysyłania pracowników za granicę. Analiza działań organów podatkowych oraz ubezpieczeniowych wskazuje bowiem, iż prawidłowość rozliczeń pracowników delegowanych stanowi przedmiot częstej kontroli ubezpieczeniowej, podatkowej oraz skarbowej, zwłaszcza po stronie płatników podatku i składek.

W ramach części prawnej analizie poddane zostaną formy skierowania pracownika do świadczenia pracy za granicą, w szczególności w formie podróży służbowej oraz delegowania. W tej części kluczowe jest ustalenie kryteriów, które pozwalają zakwalifikować dany wyjazd pracownika do pracy za granicą pod jedną z dwóch przywołanych kategorii. W dalszej części opracowania zostaną przedstawione zasady koordynacji systemów zabezpieczenia społecznego ze szczególnym uwzględnieniem art. 12 oraz 13 Rozporządzenia

Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 883/2004 z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie koordynacji systemów zabezpieczenia społecznego.²

W ramach części podatkowej, analizie poddane zostaną najistotniejsze aspekty wysyłania pracownika do świadczenia pracy za granicą. Część ta podzielona zostanie na dwa najistotniejsze fragmenty – dotyczące pracownika oraz pracodawcy. Tak dokonany podział – według kryterium podmiotowego – ma przy tym głębokie uzasadnienie, skutki podatkowe muszą bowiem zostać zanalizowane odrębnie dla każdej ze „stron” delegowania. Należy mieć przy tym świadomość, iż oba te aspekty ściśle się ze sobą wiążą i wzajemnie przenikają.

Wraz z przeprowadzoną analizą, w sposób przystępny zaprezentowane zostaną zarówno regulacje prawne, o których będzie mowa, jak najnowsze wyroki Sądu Najwyższego, sądów administracyjnych oraz interpretacje organów podatkowych i ubezpieczeniowych, mające istotne znaczenie dla problematyki delegowania. Treść przepisów, wyroków lub interpretacji dodana zostanie w ramach sekcji oznaczanych hasłem „ZOBACZ.”

Część prawna opracowania opiera się na analizie przepisów prawa krajowego, w szczególności ustawy z dnia 26 czerwca 1974 r. Kodeks pracy³, Rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 29 stycznia 2013 r. w sprawie należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej⁴, Ustawy z dnia z dnia 10 czerwca 2016 r. o delegowaniu pracowników w ramach świadczenia usług⁵ oraz Rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe.⁶ Analizie poddane zostaną również przepisy prawa europejskiego, w szczególności Dyrektywa 96/71/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 16 grudnia 1996 r. dotycząca delegowania pracowników w ramach świadczenia usług⁷, Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/67/UE z dnia 15 maja 2014 r. w sprawie egzekwowania dyrektywy 96/71/WE dotyczącej delegowania pracowników w ramach świadczenia usług, zmieniająca rozporządzenie (UE) nr 1024/2012 w sprawie współpracy administracyjnej za pośrednictwem systemu wymiany informacji na rynku wewnętrznym („rozporządzenie w sprawie IMI”)⁸, a oprócz wspomnianego już powyżej Rozporządzenia w sprawie koordynacji systemów zabezpieczenia społecznego, również Decyzja nr A2 z dnia 12 czerwca 2009 r. dotycząca wykładni art. 12 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 883/2004 w sprawie ustawodawstwa mającego zastosowanie do pracowników delegowanych i osób wykonujących pracę na własny rachunek, tymczasowo pracujących poza państwem właściwym.⁹

Część podatkowa opracowania sprowadzać się będzie przede wszystkim do analizy konsekwencji podatkowych delegowania pracowników na gruncie ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych¹⁰, ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.

² tj. Dz.U. L 200, 7.6.2004, s. 1–49, dalej jako rozporządzenie koordynacyjne

³ tj. Dz.U. z 2020 r. poz. 1320., dalej jako Kodeks pracy

⁴ Dz.U. z 2013 r. poz. 167

⁵ Dz.U. z 2016 r. poz. 868 z późn. zm., dalej jako ustawa o delegowaniu pracowników

⁶ tj. Dz.U. z 2017 r. poz. 1949

⁷ Dz.Urz.. UE z 1997 r. L 018, s. 1

⁸ Dz.Urz. UE z 2014 r. L 159, s. 11, dalej jako Dyrektywa wdrożeniowa

⁹ Dz.Urz. UE z 2010 r. C 106, s. 5, dalej jako Decyzja nr A2

¹⁰ tj. Dz.U. z 2019 r. poz.1387, dalej jako ustawa o PIT

o podatku dochodowym od osób prawnych¹¹ oraz ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług.¹² Nie bez znaczenia dla prowadzonej analizy będą mieć również przepisy umów oraz konwencji międzynarodowych dotyczących problematyki unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków dochodowych, w tym zwłaszcza przez pryzmat Konwencji Modelowej Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju w sprawie podatków od dochodu i majątku¹³.

CZĘŚĆ KADROWO - UBEZPIECZENIOWA

1. PODSTAWY PRAWNE SKIEROWANIA PRACOWNIKA DO PRACY ZA GRANICĄ

Skierowanie przez pracodawcę pracownika do pracy poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej może mieć miejsce na jednej z czterech podstaw prawnych:

- zagranicznej podróży służbowej;
- delegowania wymagającego zmiany warunku umowy o pracę dotyczącego miejsca wykonywania umowy o pracę (dokonanej w drodze wypowiedzenia zmieniającego lub porozumienia stron);
- oddelegowania w trybie art. 42 § 4 Kodeksu pracy, tj. bez zmiany warunku umowy o pracę dotyczącego wykonywania umowy o pracę;
- zawarcia umowy o pracę dla celów zagranicznego kontraktu, w której od samego początku jako miejsce wykonywania pracy zostanie wskazane miejsce realizacji kontraktu.

1.1. PODRÓŻ SŁUŻBOWA

Każdorazowe skierowanie pracownika do pracy za granicą wymaga indywidualnej oceny, czy takie świadczenie pracy za granicą będzie mieć charakter podróży służbowej, czy delegowania. Przepisy nie określają maksymalnego czasu trwania podróży służbowej, natomiast definicja podróży służbowej określona w art. 77(5) Kodeksu pracy wskazuje na jej trzy elementy: (1) istnienie zadania służbowego; (2) wyjazd poza miejscowość, w której znajduje się siedziba pracodawcy lub stałe miejsce pracy pracownika; (3) polecenie wyjazdu służbowego.

ZOBACZ

Art. 77(5) KODEKSU PRACY

PODRÓŻ SŁUŻBOWA

§ 1. Pracownikowi wykonującemu na polecenie pracodawcy zadanie służbowe poza miejscowością, w której znajduje się siedziba pracodawcy, lub poza stałym miejscem pracy

¹¹ tj. Dz.U. z 2019 r. poz. 865 z późn. zm., dalej jako ustawa o CIT

¹² tj. Dz.U. z 2020 r. poz. 106 z późn. zm.

¹³ Dostęp do wersji angielskiej pod adresem: <http://www.oecd.org/ctp/treaties/>, dalej jako: Modelowa Konwencja

przysługują należności na pokrycie kosztów związanych z podróżą służbową.

Zadanie związane z podróżą służbową musi mieć charakter nietypowy i incydentalny w kontekście ogólnych obowiązków pracownika. Niedopuszczalna jest zatem sytuacja, w której pracownik w sposób stały przebywa w podróży służbowej.

ZOBACZ

UCHWAŁA SIĘDMIU SĘDZIÓW SĄDU NAJWYŻSZEGO Z DNIA 19 LISTOPADA 2008 R., SYGN. II PZP 11/08

Podróż służbowa ma tymczasowy i krótkotrwały charakter, ma stanowić coś wyjątkowego w całokształcie obowiązków danego pracownika i sprowadzać się do wykonania określonego przez pracodawcę zadania. Celem podróży służbowej jest dotarcie do miejsca wykonywania zadania zleconego przez pracodawcę, które znajduje się poza wynikającym z umowy o pracę miejscem stałego świadczenia pracy. Nie jest jej celem stałe wykonywanie pracy w tej miejscowości, lecz jedynie czasowe wykonanie zleconego zadania służbowego. Zadanie to musi być przy tym skonkretyzowane przez pracodawcę i nie może mieć charakteru generalnego.

WYROK SĄDU NAJWYŻSZEGO Z DNIA 11 KWIEŚNIA 2001 R., SYGN. I PK 350/00

Sformułowanie art. 77(5) § 1 k.p wskazuje, że zadanie odbycia podróży służbowej nie zawsze musi wynikać z zajmowanego stanowiska lub rodzaju wykonywanej pracy. Zadanie to zamyka się w pewnych granicach przedmiotowych i czasowych, co nie wyczerpuje procesu pracy podporządkowanej świadczonej przez pracownika

Sformułowanie art. 77(5) § 1 k.p wskazuje, że wykonywanie zadania polegającego na odbyciu podróży służbowej nie jest tym samym, co wykonywanie pracy. Ze stwierdzenia tego wynika brak możliwości formułowania tezy o permanentnym przebywaniu pracownika w podróży służbowej. W takim bowiem przypadku podróż nie wykracza poza warunki umówione, zatem nie jest podróżą służbową w technicznoprawnym tego słowa znaczeniu.

Z tych powodów Sąd Najwyższy w składzie zwykłym ocenił, że wykonywanie zadania służbowego w rozumieniu art. 77(5) § 1 k.p nie jest wykonywaniem pracy określonego rodzaju, wynikającej z charakteru zatrudnienia.

WYROK SĄDU NAJWYŻSZEGO Z DNIA 10 PAŹDZIERNIKA 2013 R., SYGN. AKT II UK 104/13

Nie jest podróżą służbową wykonywanie pracy (zadań) w różnych miejscowościach, gdy przedmiotem zobowiązania pracownika jest stałe wykonywanie pracy (zadań) w tych miejscowościach. W konsekwencji wykonywaniem zadania służbowego w rozumieniu art. 77⁵ § 1 K.p. nie jest wykonywanie pracy określonego rodzaju wynikającej z charakteru zatrudnienia. Taka praca bowiem nigdy nie jest incydentalna, ale permanentna.

Kryterium czasu trwania pracy poza granicami kraju nie ma charakteru decydującego dla kwalifikacji wykonywania przez pracownika pracy w ramach podróży służbowej czy delegowania. Z jednej strony z punktu widzenia przepisów krajowych, przede wszystkim Kodeksu pracy oraz Rozporządzenia w sprawie podróży służbowych, nie ma przeszkód, aby

– jeżeli jest to uzasadnione specyfiką pracy – podróż trwała nawet kilka czy kilkanaście miesięcy, z drugiej strony Dyrektywa 96/71/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 16 grudnia 1996 r. dotycząca delegowania pracowników w ramach świadczenia usług przewiduje, iż okres delegowania może być stosunkowo krótki, bo nawet nie przekraczający ośmiu dni. W doktrynie prawa pracy można spotkać się z poglądami ustalającymi limity trwania podróży służbowej do 3 miesięcy (związane z brzmieniem art. 42 § 4 Kodeksu pracy; omówienie wspomnianego przepisu znajduje się w dalszej części niniejszego opracowania), czy do 183 dni (związanych z rezydencją podatkową; szczegółowe omówienie powyższej kwestii znajduje się w części podatkowej niniejszego opracowania). Należy jednak stwierdzić, iż to nie czas wykonywania przez pracownika pracy poza granicami kraju ma charakter decydujący, a ustalenie, czy w ramach wyjazdu pracownik realizuje zadanie służbowe, czy też jego praca stanowi regularne wykonywanie obowiązków.

Zdarzają się sytuacje, w których pracodawcy kwalifikują wykonywanie pracy za granicą jako podróż służbową z uwagi na dwie okoliczności: 1) wykonywanie pracy następuje w ramach wyjazdu poza miejscowość, wskazaną w treści umowy jako stałe miejsce pracy pracownika; 2) został wypełniony druk polecenia wyjazdu służbowego. Nie jest to prawidłowe postępowanie, ponieważ to nie elementy formalne decydują o kwalifikacji wyjazdu jako podróży służbowej, ale faktyczny charakter wykonywania pracy poza granicami kraju: realizacja zadania czy regularne wykonywanie obowiązków.

UWAGA

Niejednokrotnie zdarza się, iż pracodawca kwalifikuje skierowanie pracownika do świadczenia pracy za granicą jako podróż służbową argumentując, iż świadczenie pracy związane jest z wyjazdem poza miejscowość, w której znajduje się siedziba pracodawcy lub stałe miejsce pracy pracownika. Tymczasem Sąd Najwyższy w uzasadnieniach wyroków z dnia 11 października 2005 r. (sygn. akt I PK 67/05 oraz z dnia 5 grudnia 2002 r. (sygn. akt I PKN 575/01) doszedł do wniosku, iż strony umowy o pracę mogą nawet w sposób dorozumiany ustalić inne miejsce pracy pracownika niż wpisane do umowy o pracę. Wynika to z art. 60 K.c., według którego, z zastrzeżeniem wyjątków w ustawie przewidzianych, wola osoby dokonującej czynności prawnej może być wyrażona przez każde zachowanie się tej osoby, które ujawnia jej wolę w sposób dostateczny, w tym również przez ujawnienie tej woli w postaci elektronicznej. Oznacza to, że nawet, jeśli w treści umowy o pracę było zapisane, że miejscem pracy pracownika jest siedziba pracodawcy, a w rzeczywistości strony umowy zgodnie ustaliły, że pracownik będzie pracował np. za granicą, to można przyjąć, że poprzez takie porozumienie strony w istocie dokonały zmiany treści umowy o pracę w części dotyczącej miejsca pracy. Takie porozumienie zmieniające miejsce pracy jest wiążące dla obu stron i żadna z nich nie może swobodnie (jednostronnie) się z niego wycofać. W konsekwencji zmiany postanowienia umowy nie ma miejsca świadczenie pracy poza stałym miejscem pracy pracownika, wobec czego nie można takiej sytuacji zakwalifikować jako podróży służbowej.

1.2. ŚWIADCZENIA WYNIKAJĄCE Z PODRÓŻY SŁUŻBOWEJ

Obowiązki pracodawcy względem pracownika odbywającego podróż służbową zagraniczną reguluje Rozporządzenie w sprawie należności przysługujących pracownikowi z tytułu podróży służbowej. Rozdział 3 Rozporządzenia (§§ 12 - 21) regulują podróż służbową zagraniczną, przy czym w przypadku odbywania podróży zagranicznej w połączeniu z przejazdem na obszarze kraju, do odcinka krajowego stosuje się przepisy rozporządzenia dotyczące podróży służbowej krajowej.

Z tytułu podróży zagranicznej pracownikowi przysługuje dieta na pokrycie kosztów wyżywienia oraz innych drobnych wydatków, której wysokość określa załącznik do rozporządzenia (przykładowo dieta w przypadku podróży służbowej zagranicznej do Niemiec wynosi EUR 49, Francji EUR 50). W przypadku zapewnienia w czasie podróży służbowej zagranicznej bezpłatnego, całodziennego wyżywienia, pracownikowi przysługuje 25% diety (w przeciwieństwie do diety w podróży krajowej, która nie uwzględnia drobnych wydatków i w przypadku zapewnienia przez pracodawcę całodziennego bezpłatnego wyżywienia, dieta nie przysługuje). Kwotę diety zmniejsza się o koszt zapewnionego bezpłatnego wyżywienia, przyjmując, że w przypadku podróży zagranicznej każdy posiłek stanowi odpowiednio: śniadanie – 15% diety, obiad – 30% diety, a kolacja – 30% diety. Zgodnie z 77(5) Kodeksu pracy warunki wypłacania należności z tytułu podróży służbowej pracownikowi zatrudnionemu u innego pracodawcy, niż państwowa lub samorządowa jednostka sfery budżetowej, określa się w układzie zbiorowym pracy, regulaminie wynagradzania albo w umowie o pracę. Rozporządzenie ustala kwoty diet, należnych z tytułu podróży krajowych oraz zagranicznych dla pracowników sfery budżetowej. Stawki określone w rozporządzeniu nie są bezwzględnie wiążące dla "prywatnych" przedsiębiorców. Są one wiążące jedynie wtedy, gdy układ zbiorowy pracy, regulamin wynagradzania lub umowa o pracę nie zawierają postanowień dotyczących wypłacania należności z tytułu podróży służbowej pracownikowi. Pracodawcy mogą wprowadzać zarówno korzystniejsze, jak i mniej korzystne stawki niż te, określone w rozporządzeniu, przy czym kwota diety za dobę podróży krajowej lub zagranicznej nie może być niższa niż kwota diety z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju określona w rozporządzeniu. Oznacza to, iż pracodawca może przewidzieć w umowie o pracę, regulaminie wynagradzania lub układzie zbiorowym pracy dietę z tytułu podróży służbowej zagranicznej nawet w tak niskiej wysokości, jak (aktualnie) 30 zł. Jednocześnie pracodawca może przewidzieć kwoty diet z tytułu podróży służbowej zagranicznej w wyższej wysokości, niż przewidziana w załączniku do rozporządzenia, z tym zastrzeżeniem, iż kwota powyżej wskazanej w załączniku nie podlega zwolnieniu z opodatkowania i oskładkowania.

ZOBACZ

§ 2 ROZPORZĄDZENIA W SPRAWIE PODRÓŻY SŁUŻBOWYCH

Z tytułu podróży krajowej oraz podróży zagranicznej, odbywanej w terminie i miejscu określonym przez pracodawcę, pracownikowi przysługują:

- 1) diety;
- 2) zwrot kosztów:
 - a) przejazdów,
 - b) dojazdów środkami komunikacji miejscowej,

- c) noclegów,
- d) innych niezbędnych udokumentowanych wydatków, określonych lub uznanych przez pracodawcę odpowiednio do uzasadnionych potrzeb.

§ 13 ROZPORZĄDZENIA W SPRAWIE PODRÓŻY SŁUŻBOWYCH

1. Dieta w czasie podróży zagranicznej jest przeznaczona na pokrycie kosztów wyżywienia i inne drobne wydatki.
2. Dieta przysługuje w wysokości obowiązującej dla docelowego państwa podróży zagranicznej. W przypadku podróży zagranicznej odbywanej do dwóch lub więcej państw pracodawca może ustalić więcej niż jedno państwo docelowe.
3. Należność z tytułu diet oblicza się w następujący sposób:
 - 1) za każdą dobę podróży zagranicznej przysługuje dieta w pełnej wysokości;
 - 2) za niepełną dobę podróży zagranicznej:
 - a) do 8 godzin - przysługuje 1/3 diety,
 - b) ponad 8 do 12 godzin - przysługuje 50% diety,
 - c) ponad 12 godzin - przysługuje dieta w pełnej wysokości.
4. Wysokość diety za dobę podróży zagranicznej w poszczególnych państwach jest określona w załączniku do rozporządzenia.

§ 14 ROZPORZĄDZENIA W SPRAWIE PODRÓŻY SŁUŻBOWYCH

1. Pracownikowi, któremu zapewniono w czasie podróży zagranicznej bezpłatne, całodzienne wyżywienie, przysługuje 25% diety ustalonej zgodnie z § 13 ust. 3.
2. Kwotę diety zmniejsza się o koszt zapewnionego bezpłatnego wyżywienia, przyjmując, że każdy posiłek stanowi odpowiednio:
 - 1) śniadanie - 15% diety;
 - 2) obiad - 30% diety;
 - 3) kolacja - 30% diety.
3. W przypadku korzystania przez pracownika z usługi hotelarskiej, w ramach której zapewniono wyżywienie, przepisy ust. 2 stosuje się odpowiednio.
4. Pracownikowi, który otrzymuje w czasie podróży zagranicznej należność pieniężną na wyżywienie, dieta nie przysługuje. Jeżeli należność pieniężna jest niższa od diety, pracownikowi przysługuje wyrównanie do wysokości należnej diety.

ZOBACZ

WYROK SĄDU NAJWYŻSZEGO Z DNIA 10 STYCZNIA 2007 R., SYGN. III PK 90/06

Jeżeli pracodawca nie należy do kategorii podmiotów publicznej (państwowej lub samorządowej) sfery budżetowej, warunki wypłacania jego pracownikom należności z tytułu podróży służbowej zasadniczo powinny być określone w układzie zbiorowym pracy lub w regulaminie wynagradzania albo w umowie o pracę, z tym że określenie ich w umowie o pracę może nastąpić tylko wtedy, gdy pracodawca nie jest objęty układem zbiorowym pracy lub nie jest obowiązany do ustalenia regulaminu wynagradzania (art. 775 § 3 k.p.). Odmienna regulacja dotycząca pracodawców niebędących państwowymi lub samorządowymi jednostkami sfery budżetowej oznacza, że mogą oni uregulować należności pracowników na pokrycie kosztów związanych z podróżą służbową zarówno w sposób korzystniejszy, jak

i mniej korzystny dla pracowników od tego, jaki wynika z odpowiedniego rozporządzenia ministra właściwego do spraw pracy. Od zasady, że pracodawca spoza kręgu podmiotów publicznej sfery budżetowej może przy kształtowaniu (w regulaminie wynagradzania) lub współkształtowaniu (w układzie zbiorowym pracy, w umowie o pracę) należności z tytułu podróży służbowych nie kierować się regulacjami rozporządzenia ministra właściwego do spraw pracy i w związku z tym może wprowadzać rozwiązania zarówno korzystniejsze, jak i mniej korzystne dla pracowników, przewidziany jest jeden wyjątek. Mianowicie, postanowienia układu zbiorowego pracy, regulaminu wynagradzania lub umowy o pracę nie mogą ustalać diety za dobę podróży służbowej na obszarze kraju oraz poza granicami kraju w wysokości niższej niż dieta z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju określona dla pracownika publicznej sfery budżetowej w stosownym rozporządzeniu ministra właściwego do spraw pracy (art. 77⁵ § 4 k.p.). Oznacza to, że należności z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju (w szczególności diety) przyjęte u prywatnego pracodawcy nie mogą być niższe niż ustalone w rozporządzeniu ministra właściwego do spraw pracy. Niższe od określonych w stosownym rozporządzeniu mogą być jednak diety za podróż poza granicami kraju, z tym że nie mogą być one niższe od diet z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju ustalonych w rozporządzeniu dotyczącym tych podróży, choć mogą być niższe od diet ustalonych przez ministra właściwego do spraw pracy w rozporządzeniu dotyczącym podróży służbowych poza granicami kraju. Wynika to wyraźnie i jednoznacznie z treści art. 77⁵ § 4 k.p.

Oprócz diety pracownikowi z tytułu podróży zagranicznej przysługuje zwrot kosztów przejazdów, dojazdów środkami komunikacji miejscowej, noclegów oraz innych niezbędnych udokumentowanych wydatków, określonych lub uznanych przez pracodawcę odpowiednio do uzasadnionych potrzeb. Rozporządzenie określa w załączniku limity zwrotu kosztów za nocleg (przykładowo w Niemczech EUR 150, Francji EUR 180). Ponadto pracownikowi przysługuje ryczałt na pokrycie kosztów dojazdu z i do dworca kolejowego, autobusowego, portu lotniczego lub morskiego w wysokości jednej diety w miejscowości docelowej za granicą oraz w każdej innej miejscowości za granicą, w której pracownik korzystał z noclegu. Na pokrycie kosztów dojazdów środkami komunikacji miejscowej pracownikowi przysługuje ryczałt w wysokości 10% diety za każdą rozpoczętą dobę pobytu w podróży zagranicznej.

Rekomendowanym rozwiązaniem dla pracodawcy, którego pracownicy często realizują podróże służbowe, jest wprowadzenie do zakładu pracy regulaminu podróży służbowych w celu ustalenia zasad mających zastosowanie podczas organizacji, realizacji i rozliczania podróży, co w efekcie powinno prowadzić do optymalizacji kosztów ponoszonych przez pracodawcę z tytułu podróży służbowych.

1.3. ŚWIADCZENIA Z TYTUŁU PODRÓŻY SŁUŻBOWYCH A PODSTWA WYMIARU SKŁADEK NA UBEZPIECZENIA SPOŁECZNE

W niniejszej części zostanie omówiona kwestia świadczeń wynikających z podróży służbowej w kontekście ustalenia podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne. Aspekt

podatkowy świadczeń z tytułu podróży służbowej został przedstawiony w część drugiej niniejszego opracowania.

Jeśli chodzi o oskładkowanie należności z tytułu podróży służbowych, to z podstawy wymiaru składek ZUS wyłączone są diety i inne należności z tytułu podróży służbowej pracownika - do wysokości określonej w przepisach rozporządzenia w sprawie należności przysługujących pracownikowi z tytułu podróży służbowej. Tak stanowi § 2 ust. 1 pkt 15 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe. Na mocy powołanego przepisu w podstawie wymiaru składek ZUS nie uwzględnia się więc diety i innych należności z tytułu podróży służbowych do wysokości określonej rozporządzeniem w sprawie należności przysługujących pracownikowi z tytułu podróży służbowej.

ZOBACZ

§ 2 ROZPORZĄDZENIA SKŁADKOWEGO

[Przychody wyłączone z podstawy wymiaru]

1. Podstawy wymiaru składek nie stanowią następujące przychody:

15) diety i inne 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, z zastrzeżeniem pkt 17;

W przypadku natomiast, gdy pracodawca spoza sfery budżetowej wprowadził do regulaminu wynagradzania zapis, zgodnie z którym przewidział dietę za dobę podróży zagranicznej, jak również ryczałt za nocleg w wysokości innej, niż przewidziana w rozporządzeniu w sprawie należności przysługujących pracownikowi z tytułu podróży służbowej, jeśli dieta bądź ryczałt przekraczają wysokość kwot przewidzianych rozporządzeniem w sprawie należności przysługujących pracownikowi z tytułu podróży służbowej, wówczas nadwyżka diety i innych należności z tytułu podróży wypłaconych pracownikowi ponad kwoty określone w tym rozporządzeniu podlega oskładkowaniu.

1.4. DELEGOWANIE – UWAGI OGÓLNE

W przypadku, gdy za granicą nie jest realizowane zadanie określone w poleceniu służbowym, a mamy do czynienia ze stałym wykonywaniem na rzecz pracodawcy pracy poza granicą Rzeczypospolitej Polskiej, takie świadczenie pracy następuje w formie delegowania. Świadczenie pracy w ramach delegowania nie ma charakteru incydentalnego, ponieważ jego celem jest wykonywanie umówionej pracy. Nie musi się ona różnić od normalnych obowiązków pracowniczych. W istocie więc jedyną zmianą jest miejsce ich wykonywania.

Delegowanie nie zostało zdefiniowane w przepisach prawa polskiego. Pewną pomoc w budowaniu pojęcia delegowania stanowią akty prawne prawa europejskiego, z zastrzeżeniem jednak, iż w przypadku delegowania pracownika poza kraje UE definicje

prawa unijnego nie mają charakteru wiążącego. Wskazówek co do rozumienia pojęcia delegowania dostarczają dwa rozporządzenia unijne:

- Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 883/2004 z dnia 29 kwietnia 2004r. w sprawie koordynacji systemów zabezpieczenia społecznego oraz nr 987/2009 z dnia 16 września 2009 r. dotyczące wykonywania rozporządzenia (WE) nr 883/2004
- Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 987/2009 z dnia 16 września 2009 r. dotyczące wykonywania rozporządzenia (WE) nr 883/2004.

ZOBACZ:

ART. 12 UST. 1 ROZPORZĄDZENIA NR 883/2004 W SPRAWIE KOORDYNACJI SYSTEMÓW ZABEZPIECZENIA SPOŁECZNEGO ZASADY SZCZEGÓLNE

Osoba, która wykonuje działalność jako pracownik najemny w Państwie Członkowskim w imieniu pracodawcy, który normalnie tam prowadzi swą działalność, a która jest delegowana przez tego pracodawcę do innego Państwa Członkowskiego do wykonywania pracy w imieniu tego pracodawcy.

Artykuł 12 rozporządzenia 883/2004 wskazuje na następujące cechy delegowania: (1) pracownik pracuje w imieniu pracodawcy, który normalnie wykonuje w Polsce swoją działalność; (2) pracownik jest delegowany przez pracodawcę do innego państwa członkowskiego w celu wykonywania pracy w imieniu pracodawcy. Jak już wspomniano w niniejszym opracowaniu kryterium czasu świadczenia pracy za granicą nie ma charakteru decydującego co do kwalifikacji skierowania pracownika do pracy za granicą w ramach podróży służbowej bądź delegowania. Sąd Najwyższy w swoich wyrokach zaznacza, że najważniejszą przesłanką do stwierdzenia, czy mamy do czynienia z podróżą służbową czy z delegowaniem, jest właśnie kwestia podróżowania. Z przyjętego orzecznictwa wynika, że zdefiniowanie pojęcia "podróży służbowej" nie może nastąpić w oderwaniu od samego pojęcia "podróży." W konsekwencji skierowanie do wykonywania pracy, które nie wiąże się z podróżowaniem, a jest jedynie czasową zmianą miejsca pracy, nie może być nazwane podróżą służbową.

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. Urz. UE L 173 z 9 lipca 2018 r.) wprowadziła od 30 lipca 2020 r. ograniczenia w delegowaniu pracowników do innych państw członkowskich (tzw. państw przyjmujących).

Zgodnie ze znowelizowanymi przepisami pracodawcy mogą delegować pracowników do innych państw UE na okres 12 miesięcy. Nie oznacza to, iż po tym okresie delegowanie nie będzie możliwe, natomiast będzie ono się odbywać z zastosowaniem wszelkich innych warunków zatrudnienia państwa przyjmującego. W uzasadnionych przypadkach pracodawcy mogą wystąpić do państwa przyjmującego celem wydłużenia okresu delegowania o kolejne 6 miesięcy (czyli maksymalnie do 18 miesięcy), składając tzw. umotywowane powiadomienie.

ZOBACZ

ARTYKUŁ 3 AKAPIT 1A 3 DYREKTYWY 96/71/WE DOTYCZĄCEJ DELEGOWANIA PRACOWNIKÓW W RAMACH ŚWIADCZENIA USŁUG

1a. W przypadku gdy rzeczywisty okres delegowania przekracza 12 miesięcy, państwa członkowskie zapewniają, bez względu na to, jakie prawo ma zastosowanie do danego stosunku pracy, aby przedsiębiorstwa, o których mowa w art. 1 ust. 1, gwarantowały, w oparciu o zasadę równego traktowania, pracownikom, którzy zostali delegowani na ich terytorium, poza warunkami zatrudnienia, o których mowa w ust. 1 niniejszego artykułu, także stosowanie wszelkich mających zastosowanie warunków zatrudnienia, które w Państwie Członkowskim, gdzie wykonywana jest praca, określone są przez:

- przepisy ustawowe, wykonawcze lub administracyjne, i/lub*
- umowy zbiorowe lub orzeczenia arbitrażowe uznane za powszechnie stosowane lub które w innym przypadku mają zastosowanie zgodnie z ust. 8.*

Akapit pierwszy niniejszego ustępu nie ma zastosowania do następujących kwestii:

- a) procedur, formalności i warunków zawierania i rozwiązywania umów o pracę, w tym klauzul o zakazie konkurencji;*
- b) uzupełniających pracowniczych programów emerytalnych.*

W przypadku złożenia przez usługodawcę umotywowanego powiadomienia, Państwo Członkowskie, w którym świadczona jest usługa, przedłuża do 18 miesięcy okres, o którym mowa w akapicie pierwszym.

W przypadku gdy przedsiębiorstwo, o którym mowa w art. 1 ust. 1, zastępuje pracownika delegowanego innym pracownikiem delegowanym wykonującym to samo zadanie w tym samym miejscu, okresem delegowania do celów niniejszego ustępu jest łączny czas trwania okresów delegowania poszczególnych pracowników delegowanych.

Wyrażenie „to samo zadanie w tym samym miejscu” w akapicie czwartym niniejszego ustępu interpretuje się uwzględniając między innymi charakter usługi, która ma być świadczona, pracę, która ma zostać wykonana, oraz adres(y) miejsca pracy.

W przypadku, gdy pracodawca zastępuje pracownika delegowanego innym pracownikiem delegowanym wykonującym to samo zadanie i w tym samym miejscu, okresem delegowania ma być łączny czas trwania okresów delegowania poszczególnych pracowników delegowanych. Wyrażenie „to samo zadanie w tym samym miejscu” interpretuje się uwzględniając m.in. charakter usługi, która ma być świadczona, pracę, która ma zostać wykonana, oraz adres(y) miejsca pracy.

Procedurę, w tym organy właściwe w poszczególnych państwach Unii, dla rozpatrzenia umotywowanych powiadomień określają poszczególne państwa członkowskie we własnym zakresie w drodze przepisów krajowych implementujących dyrektywę. Przykładowo Polska przyjęła, iż organem właściwym do zgłoszenia pisemnego lub elektronicznego umotywowanego powiadomienia jest Państwowa Inspekcja Pracy. Jako język właściwy dla powiadomienia przyjęto języki polski oraz angielski.

ZOBACZ

ARTYKUŁ 4A USTAWY Z DNIA 24 LIPCA 2020 R. O ZMIANIE USTAWY O DELEGOWANIU PRACOWNIKÓW W RAMACH ŚWIADCZENIA USŁUG ORAZ NIEKTÓRYCH INNYCH USTAW

Art. 4a. 1. Pracodawca delegujący pracownika na terytorium RP zapewnia takiemu pracownikowi warunki zatrudnienia określone w art. 4 ust. 1 i 2 przez okres dłuższy niż 12 miesięcy, nieprzekraczający jednak 18 miesięcy od dnia rozpoczęcia świadczenia usługi, pod warunkiem złożenia Państwowej Inspekcji Pracy umotywowanego powiadomienia, nie później niż do upływu okresu 12 miesięcy tego delegowania.

2. Umotywowane powiadomienie, o którym mowa w ust. 1, zawiera co najmniej:

1) dane identyfikacyjne pracodawcy, o których mowa w art. 24 ust. 3 pkt 1;

2) datę, w której upływa okres 12 miesięcy delegowania;

3) dane pracownika delegowanego na terytorium RP, wobec którego mają być stosowane warunki zatrudnienia określone w art. 4 ust. 1 i 2, obejmujące jego imię i nazwisko, datę urodzenia oraz obywatelstwo;

4) adres miejsca pracy pracownika delegowanego na terytorium RP, o którym mowa w pkt 3;

5) umotywowanie potrzeby świadczenia usługi po upływie okresu 12 miesięcy delegowania.

3. Umotywowane powiadomienie, o którym mowa w ust. 1, składa się w języku polskim lub w języku angielskim w formie pisemnej, w postaci papierowej albo elektronicznej, w tym za pośrednictwem Punktu Informacji dla Przedsiębiorcy, o którym mowa w dziale III ustawy z dnia 6 marca 2018 r. o Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej i Punkcie Informacji dla Przedsiębiorcy (Dz. U. z 2019 r. poz. 1291, 1495 i 1649).

Komisja Europejska w 2019 r. opublikowała „Praktyczny Poradnik o delegowaniu pracowników” („*Practical Guide on Posting*”)¹⁴, zaznaczając jednocześnie, iż Poradnik to tzw. ‘*living document*’, a więc należy się spodziewać, iż będzie on w miarę rozwoju praktyki uzupełniany. Dokument nie ma charakteru prawa wiążącego, a jedynie stanowi źródło interpretacji w przedmiocie delegowania pracowników. W Poradniku Komisja uściśliła informacje dotyczące przedłużenia o 6 miesięcy okresu delegowania. Aby do niego doszło, przedsiębiorca delegujący musi złożyć „umotywowane powiadomienie”. Poradnik podkreśla, że przedłużenie nie może zależeć od akceptacji przez państwo przyjmujące. Wg autorów Poradnika – przedsiębiorca delegujący składa „umotywowane powiadomienie” (a nie prośbę, bądź wniosek). Wynikają stąd ograniczone możliwości odmowy ze strony przyjmującego państwa członkowskiego. Każdorazowo konieczne będzie jednak uzasadnienie dla przedłużenia oddelegowania przez danego przedsiębiorcę delegującego.

Dyrektywa z 2018 r. nie przewiduje przepisów przejściowych, które wskazałyby wyraźnie, jak należy postąpić w przypadku długoterminowego oddelegowania przekraczającego 12 miesięcy, gdy – zgodnie z przepisami unijnymi – zastosowanie mają mieć warunki zatrudnienia obowiązujące w państwie członkowskim oddelegowania. Oznacza to, iż nie na poziomie prawodawstwa unijnego nie przesądzone, jak liczyć okres oddelegowania (od 30

¹⁴ <https://op.europa.eu/pl/publication-detail/-/publication/8ac7320a-170f-11ea-8c1f-01aa75ed71a1/language-en/format-PDF>

lipca 2020 r., czy od daty rozpoczęcia kontraktu), a w konsekwencji jak liczyć wysokość wynagrodzenia.

W odpowiedzi (E-003808/2018 z 21 sierpnia 2018 r.) na zapytanie, komisarz UE ds. zatrudnienia Marianne Thyssen stwierdziła, że w przypadku kontraktu, który przykładowo zaczął się 1 października 2019 r. i będzie trwał przez kolejnych 19 miesięcy, nowe warunki – zgodne z unijną dyrektywą – należałoby zacząć stosować od razu.

Jak zaznaczono, wobec braku przepisów przejściowych na poziomie prawa europejskiego, należy za każdym razem analizować przepisy prawa krajowego poszczególnych państw członkowskich. Przykładowo, Polska przyjęła rozwiązanie, zgodnie z którym, w przypadku delegowania na terytorium Polski trwającego w dniu wejścia w życie, okres delegowania należy liczyć od dnia rozpoczęcia świadczenia usługi, przy czym, powołany poniżej przepis ma charakter poglądowy, ponieważ dotyczy pracowników delegowanych z innych państw członkowskich na terytorium Polski. Przykładowo zapisy w niemieckiej ustawie o delegowaniu pracowników (*Arbeitnehmerentsendegesetz* z 20 kwietnia 2009r., BGBl. I S. 799) przewidują, iż rozszerzone warunki zatrudnienia (które należy stosować po 12 miesiącach zatrudnienia) stosuje się najwcześniej od dnia wejścia w życie ustawy, natomiast w celu ustalenia okresu 12 miesięcy delegowania zaliczone do niego zostaną również okresy sprzed daty wejścia w życie nowelizacji niemieckiej ustawy.

ZOBACZ

ARTYKUŁ 8 USTAWY Z DNIA 24 LIPCA 2020 R. O ZMIANIE USTAWY O DELEGOWANIU PRACOWNIKÓW W RAMACH ŚWIADCZENIA USŁUG ORAZ NIEKTÓRYCH INNYCH USTAW

Art. 8. 1. W przypadku delegowania pracownika na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej trwającego w dniu wejścia w życie niniejszej ustawy pracodawca delegujący pracownika na terytorium RP zapewnia takiemu pracownikowi warunki zatrudnienia określone w art. 4 ust. 1 i 2 ustawy zmienianej w art. 1 (t.j. ustawy o delegowaniu pracowników w ramach świadczenia usług) w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą do upływu okresu 18 miesięcy od dnia rozpoczęcia świadczenia usługi; w takim przypadku nie stosuje się art. 4a ustawy zmienianej w art. 1 w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą (tj. przepisów dotyczących umotywowanego powiadomienia).

2. W przypadku, o którym mowa w ust. 1, pracodawca delegujący pracownika na terytorium RP zapewnia takiemu pracownikowi, po upływie okresu 18 miesięcy od dnia rozpoczęcia świadczenia usługi, warunki zatrudnienia określone w art. 4b ustawy zmienianej w art. 1 w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą (tj. oprócz warunków zatrudnienia określonych w art. 4 ust. 1 i 2, także inne warunki zatrudnienia nie mniej korzystne niż wynikające z przepisów Kodeksu pracy oraz innych przepisów regulujących prawa i obowiązki pracowników).

1.5. DELEGOWANIE A ZMIANA UMOWY O PRACĘ

Z uwagi, iż delegowanie związane jest ze zmianą miejsca realizacji obowiązków pracowniczych, takie świadczenie pracy wymaga zmiany warunku umowy o pracę dotyczącego miejsca wykonywania pracy. Taka zmiana warunku umowy o pracę może zostać dokonana w drodze porozumienia zmieniającego lub wypowiedzenia zmieniającego.

1.5.1. ZMIANA UMOWY O PRACĘ W DRODZE WYPOWIEDZENIA ZMIENIAJĄCEGO

Wypowiedzenie warunków pracy i płacy (wypowiedzenie zmieniające), zostało uregulowane w art. 42 § 1–3 Kodeksu pracy. Zgodnie ze wskazaną regulacją, przepisy o wypowiedzeniu umowy o pracę (wypowiedzenie definitywne) stosuje się odpowiednio do wypowiedzenia wynikających z umowy warunków pracy i płacy, z zastrzeżeniem, iż, inaczej, jak w przypadku wypowiedzenia definitywnego, wypowiedzenia warunków pracy i płacy może dokonać wyłącznie pracodawca. Wypowiedzenie warunków pracy lub płacy uważa się za dokonane, gdy pracownikowi zaproponowano na piśmie nowe warunki (art. 42 § 2 k.p.). Wypowiedzenia zmieniającego dokonuje pracodawca poprzez złożenie jednostronnego oświadczenia woli o wypowiedzeniu dotychczasowych warunków i przedstawieniu propozycji nowych. Oświadczenie takie powinno mieć formę pisemną. Niedochowanie formy pisemnej skutkuje nieważnością wypowiedzenia. Wypowiedzenie zmieniające powinno składać się następujących elementów:

- wypowiedzenie dotychczasowych warunków pracy i płacy;
- propozycja nowych warunków;
- wskazanie przyczyny zmiany warunków pracy (wymóg dotyczy wyłącznie umów o pracę na czas nieokreślony)
- pouczenie pracownika o przysługującym mu prawie, trwającym do połowy okresu wypowiedzenia, nie przyjęcia zaproponowanych warunków;
- pouczenie pracownika o możliwości i terminie wniesienia odwołania do sądu pracy.

Brak w wypowiedzeniu zmieniającym informacji o możliwości nieprzyjęcia do połowy okresu wypowiedzenia zaproponowanych nowych warunków skutkuje przedłużeniem okresu, w czasie którego pracownik może odrzucić nowe warunki. W takiej sytuacji pracownik ma możliwość złożenia oświadczenia o nieprzyjęciu nowych warunków umowy o pracę do końca przysługującego mu okresu wypowiedzenia.

ZOBACZ

WYROK SĄDU NAJWYŻSZEGO Z DNIA 23 STYCZNIA 1998 r., SYGN I PKN 501/97

Wypowiedzenie pracownikowi warunków umowy o pracę jest dokonane w momencie, w którym doszło ono do niego w sposób pozwalający zapoznać się z treścią oświadczenia pracodawcy, choćby pracownik odmówił zapoznania się z nim (art. 61 KC w związku z art. 300 KP). Od tej chwili biegnie termin określony w art. 264 § 1 KP.

W przypadku złożenia przez pracodawcę wypowiedzenia zmieniającego pracownik może:

- wyrazić zgodę i przyjąć nowe warunki;
- odmówić wyrażenia zgody na zmianę warunków pracy.

Pracownik może wyrazić zgodę na zmianę dotychczasowych warunków poprzez wyraźne oświadczenie woli lub nawet w sposób dorozumiany. W tym celu art. 42 § 3 Kodeksu pracy ustanawia domniemanie zgody pracownika na nowe warunki umowy o pracę, tzn. jeżeli pracownik przed upływem połowy okresu wypowiedzenia nie złoży pracodawcy oświadczenia o odmowie przyjęcia zaproponowanych warunków pracy

i płacy uznaje się, że zostały one przyjęte przez pracownika. W przypadku gdy pismo pracodawcy o wypowiedzeniu nie zawierało pouczenia o prawie odmowy przyjęcia nowych warunków i terminie jej wniesienia, wówczas czas na złożenie oświadczenia wydłuża się do końca przysługującego pracownikowi okresu wypowiedzenia umowy o pracę.

Natomiast odmowa przyjęcia przez pracownika nowych warunków powinna być wyraźna, gdyż w efekcie prowadzi do przekształcenia wypowiedzenia zmieniającego w wypowiedzenie definitywne, w konsekwencji rozwiązania umowy o pracę i ustania stosunku pracy z upływem okresu wypowiedzenia. Przepisy prawa pracy nie określają w jakiej formie pracownik może złożyć swoje oświadczenie. Ponieważ art. 42 § 3 Kodeksu pracy nie określa formy w jakiej pracownik ma złożyć oświadczenie o odmowie przyjęcia zmienionych warunków pracy, przyjmuje się, że jego wola może być wyrażona poprzez każde zachowanie dostatecznie ją ujawniające.

ZOBACZ

ART. 42. KODEKSU PRACY

§ 1. Przepisy o wypowiedzeniu umowy o pracę stosuje się odpowiednio do wypowiedzenia wynikających z umowy warunków pracy i płacy.

§ 2. Wypowiedzenie warunków pracy lub płacy uważa się za dokonane, jeżeli pracownikowi zaproponowano na piśmie nowe warunki.

§ 3. W razie odmowy przyjęcia przez pracownika zaproponowanych warunków pracy lub płacy, umowa o pracę rozwiązuje się z upływem okresu dokonanego.

ART. 30 KODEKSU PRACY

§ 3. Oświadczenie każdej ze stron o wypowiedzeniu lub rozwiązaniu umowy o pracę bez wypowiedzenia powinno nastąpić na piśmie.

§ 4. W oświadczeniu pracodawcy o wypowiedzeniu umowy o pracę zawartej na czas nieokreślony lub o rozwiązaniu umowy o pracę bez wypowiedzenia powinna być wskazana przyczyna uzasadniająca wypowiedzenie lub rozwiązanie umowy.

Do wypowiedzenia zmieniającego stosuje się, jak była mowa powyżej, przepisy dotyczące wypowiedzenia umowy o pracę. W związku z tym pracodawca ma obowiązek stosowania takich okresów wypowiedzenia, jak w przypadku rozwiązania umowy o pracę za wypowiedzeniem. W tym miejscu należy zaznaczyć, iż 22.02.2016 r. zmieniły się przepisy Kodeksu pracy, w wyniku czego okresy wypowiedzenia umowy o pracę na czas określony oraz na czas nieokreślony zostały ujednoczone i uzależnione od okresu zatrudnienia u danego pracodawcy.

ZOBACZ

ART. 36 KODEKSU PRACY

§ 1. Okres wypowiedzenia umowy o pracę zawartej na czas nieokreślony i umowy o pracę zawartej na czas określony jest uzależniony od okresu zatrudnienia u danego pracodawcy i wynosi:

1) 2 tygodnie, jeżeli pracownik był zatrudniony krócej niż 6 miesięcy;

- 2) 1 miesiąc, jeżeli pracownik był zatrudniony co najmniej 6 miesięcy;
- 3) 3 miesiące, jeżeli pracownik był zatrudniony co najmniej 3 lata.

ART. 30 KODEKSU PRACY

§ 2(1). Okres wypowiedzenia umowy o pracę obejmujący tydzień lub miesiąc albo ich wielokrotność kończy się odpowiednio w sobotę lub w ostatnim dniu miesiąca.

1.5.2. ZMIANA UMOWY O PRACĘ W DRODZE POROZUMIENIA STRON

Strony stosunku pracy mogą dokonać modyfikacji wynikających z umowy o pracę warunków na podstawie zgodnych oświadczeń woli w drodze porozumienia zmieniającego. Porozumienie zmieniające nie jest uregulowane bezpośrednio w Kodeksie pracy. Podstawę do jego zawarcia stanowi – w drodze odesłania - art. 353(1) Kodeksu cywilnego. W drodze porozumienia zmieniającego można dokonać zmiany w treści każdej umowy o pracę niezależnie od jej rodzaju. Wobec tego w ten sposób może być zmieniona treść umowy o pracę na czas nieokreślony, jak i umów terminowych. Z inicjatywą zmiany może wystąpić zarówno pracodawca jak i pracownik, z tym że pracodawca nie jest związany propozycją pracownika. Jeżeli pracodawca i pracownik wyrażą zgodę na nowe warunki, wówczas dochodzi do ich zmiany w zakresie i terminie uzgodnionym w porozumieniu. Dla zgody pracownika nie jest wymagana żadna forma szczególna. Może być ona wyrażona zarówno w sposób jednoznaczny jak i dorozumiany. Dla swej ważności porozumienie wymaga łącznego spełnienia dwóch kryteriów: (1) porozumienie zmieniające musi konkretnie wskazywać, które warunki umowy zostaną zmienione; (2) porozumienie zmieniające musi zawierać zgodne oświadczenie woli stron, co do ich zmiany. Warto również wskazać datę, od której nowe warunki zatrudnienia będą obowiązywały. W przypadku braku wskazania takiego terminu, zmiany obowiązują od daty zawarcia porozumienia.

1.6. ODDELEGOWANIE PRACOWNIKA W TRYBIE ART. 42 § 4 KODEKSU PRACY

Oddelegowanie pracownika bez zmiany treści umowy o pracę w trybie art. 42 § 4 Kodeksu pracy jest dyskusyjne. Oddelegowanie w trybie art. 42 § jest kwestionowane z uwagi, iż w przepisie tym mowa jest o „innej pracy”, co należy odnosić do jej rodzaju, a nie miejsca wykonywania. Przeważający dotychczas pogląd, iż pracodawca nie ma prawa na podstawie art. 42 § 4 Kodeksu pracy oddelegować pracownika do innego, niż wskazane w umowie o pracę miejsca pracy, uległ złagodzeniu i pojawiają się opinie odmienne. W wyroku z dnia 16 lutego 1995 r. (sygn. I PRN 122/94) Sąd Najwyższy uznał, iż pracownik, który nie stawia się do wyznaczonego mu przez pracodawcę na podstawie art. 42 § 4 Kodeksu pracy miejsca pracy, położonego w innym mieście, a stawia się do pracy w dotychczasowym miejscu, nie wykazuje zamiaru porzucenia pracy w rozumieniu art. 65 § 1 Kodeksu pracy. Wyrok wprawdzie nie odniósł się bezpośrednio do kwestii oddelegowania, ale Sąd Najwyższy

w uzasadnieniu do niego nie zakwestionował możliwości takiego oddelegowania na podstawie art. 42 § 4 Kodeksu pracy.

ZOBACZ

ART. 42 § 4. KODEKSU PRACY

Wypowiedzenie dotychczasowych warunków pracy lub płacy nie jest wymagane w razie powierzenia pracownikowi, w przypadkach uzasadnionych potrzebami pracodawcy, innej pracy niż określona w umowie o pracę na okres nieprzekraczający 3 miesięcy w roku kalendarzowym, jeżeli nie powoduje to obniżenia wynagrodzenia i odpowiada kwalifikacjom pracownika.

1.7. UPRAWNIENIA PRACOWNIKA DELEGOWANEGO

Stosunek pracy pracownika przejściowo delegowanego za granicę w ramach swobody świadczenia usług co do zasady podlega prawu państwa z terytorium, którego ma miejsce delegowanie. Prawo właściwe dla stosunku pracy będzie ustalane zgodnie z art. 8 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 593/2008 z dnia 17 czerwca 2008 r. w sprawie prawa właściwego dla zobowiązań umownych, znanego jako „Rzym I”. Oznacza to, iż w większości wypadków warunki pracy i płacy pracownika delegowanego do wykonywania pracy za granicą określa umowa o pracę, ewentualnie regulamin pracy, Kodeks pracy i inne krajowe przepisy powszechnie obowiązujące oraz zwyczaj.

ZOBACZ

ARTYKUŁ 8 ROZPORZĄDZENIA W SPRAWIE PRAWA WŁAŚCIWEGO DLA ZOBOWIĄZAŃ UMOWNYCH

INDYWIDUALNE UMOWY O PRACĘ

1. Indywidualna umowa o pracę podlega prawu wybranemu przez strony zgodnie z art. 3. Taki wybór prawa nie może jednak prowadzić do pozbawienia pracownika ochrony przyznanej mu na podstawie przepisów, których nie można wyłączyć w drodze umowy, na mocy prawa, jakie, w przypadku braku wyboru, byłoby właściwe zgodnie z ust. 2, 3 i 4 niniejszego artykułu.

2. W zakresie, w jakim strony nie dokonały wyboru prawa właściwego dla indywidualnej umowy o pracę, umowa podlega prawu państwa, w którym lub – gdy takiego brak – z którego pracownik zazwyczaj świadczy pracę w wykonaniu umowy. Za zmianę państwa, w którym zazwyczaj świadczona jest praca, nie uważa się tymczasowego zatrudnienia w innym państwie.

3. Jeżeli nie można ustalić prawa właściwego zgodnie z ust. 2, umowa podlega prawu państwa, w którym znajduje się przedsiębiorstwo, za pośrednictwem którego zatrudniono pracownika.

4. Jeżeli ze wszystkich okoliczności wynika, że umowa wykazuje ściślejszy związek z państwem innym niż wskazane w ust. 2 lub 3, stosuje się prawo tego innego państwa.

Gwarancję warunków zatrudnienia pracownika delegowanego określa art. 3 ust. 1 Dyrektywy 96/71/WE dotyczącej delegowania pracowników w ramach świadczenia usług. Zgodnie z przywołanym artykułem dyrektywy państwa członkowskie zostały zobowiązane do zagwarantowania pracownikom delegowanym, bez względu na to, jakie prawo stosuje się w odniesieniu do stosunku pracy, warunków zatrudnienia obowiązujących w państwie członkowskim, w szczególności w przedmiocie maksymalnych okresów pracy i minimalnych okresów wypoczynku, minimalnego wymiaru płatnych urlopów rocznych, stawek płacy, wraz ze stawką za nadgodziny, bezpieczeństwa i higieny pracy, środków ochronnych stosowanych w odniesieniu do warunków zatrudnienia kobiet ciężarnych lub kobiet tuż po urodzeniu dziecka, dzieci i młodzieży, równości traktowania mężczyzn i kobiet, a także innych przepisów w zakresie niedyskryminacji. Po rewizji dyrektywy do katalogu warunków pracy i płacy wymienionych w art. 3 zostały dodane warunki zakwaterowania pracowników, w przypadku gdy jest ono zapewniane przez pracodawcę pracownikom znajdującym się daleko od ich normalnego 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.

ZOBACZ:

ART. 3 AKAPIT 1A DYREKTYWY 96/71/WE DOTYCZĄCEJ DELEGOWANIA PRACOWNIKÓW W RAMACH ŚWIADCZENIA USŁUG

WARUNKI ZATRUDNIENIA:

- a) maksymalne okresy pracy i minimalne okresy wypoczynku;
- b) minimalny wymiar płatnego corocznego urlopu wypoczynkowego;
- c) wynagrodzenie wraz ze stawką za godziny nadliczbowe; niniejsza litera nie ma zastosowania do uzupełniających pracowniczych programów emerytalnych;
- d) warunki wynajmu pracowników, w szczególności przez przedsiębiorstwa pracy tymczasowej;
- e) zdrowie, bezpieczeństwo i higiena w miejscu pracy;
- f) środki ochronne w zakresie warunków zatrudnienia kobiet ciężarnych lub kobiet bezpośrednio po urodzeniu dziecka, dzieci i młodzieży;
- g) równe traktowanie kobiet i mężczyzn, a także inne przepisy w zakresie niedyskryminacji;
- h) warunki zakwaterowania pracowników, w przypadku gdy jest ono zapewniane przez pracodawcę pracownikom znajdującym się daleko od ich normalnego miejsca pracy;
- i) stawki dodatków lub zwrot wydatków na pokrycie kosztów podróży, wyżywienia i zakwaterowania dla pracowników znajdujących się daleko od domu z powodów zawodowych.

Prostym przykładem realizacji zasady wyboru warunków zatrudnienia na podstawie wyboru pracodawstwa, które jest korzystniejsze, jest ten z zakresu dnia wolnego od pracy z tytułu święta. Jeżeli pracodawca deleguje swojego pracownika do pracy w innym państwie członkowskim, ma obowiązek, zgodnie z art. 151⁹ Kodeksu pracy, zapewnić wolne od pracy niedziele i święta wymienione w ustawie z dnia 18 stycznia 1951 r. o dniach wolnych od pracy¹⁵. Jednocześnie taki pracodawca zobowiązany będzie do udzielenia pracownikowi dnia

¹⁵ tj. Dz.U. z 2015 r. poz. 90 z późn. zm.

wolnego w dni ustawowo wolne od pracy w państwie wysyłającym, które nie są dniami wolnymi od pracy w Polsce (przykładowo: 14.07. we Francji, Drugi Dzień Zielonych Świątek w Belgii, czy 05.07. w Czechach).

1.8. WYNAGRODZENIE ZA PRACĘ PRACOWNIKA DELEGOWANEGO A OSKŁADKOWANIE SKŁADKAMI ZUS

Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2018/957 z dnia 28 czerwca 2018 r. zmieniająca dyrektywę 96/71/WE dotyczącą delegowania pracowników w ramach świadczenia usług¹⁶ miała na celu zapewnienie równego traktowania pracowników, zgodnie z którym pracownik delegowany otrzyma wynagrodzenie na takich samych zasadach jak obywatel kraju, który będzie pracował jednocześnie na takim samym stanowisku („ta sama praca za tę samą płacę”). Parlament Europejski oraz Rada oczekują, iż na prawdziwie zintegrowanym i konkurencyjnym rynku wewnętrznym przedsiębiorstwa konkurują w oparciu o takie czynniki jak wydajność, skuteczność oraz wykształcenie i kwalifikacje siły roboczej, a także jakość swoich towarów i usług oraz stopień ich innowacyjności (motyw 16 dyrektywy). Dyrektywa z 2018 r. wprowadza pojęcie „wynagrodzenia” zamiast „minimalnej stawki płacy”, przy czym określa, iż do celów dyrektywy pojęcie wynagrodzenia jest określane zgodnie z krajowym ustawodawstwem lub praktyką Państwa Członkowskiego, na którego terytorium pracownik jest delegowany i oznacza wszystkie elementy składowe wynagrodzenia obowiązkowe na mocy krajowych przepisów ustawowych, wykonawczych lub administracyjnych, lub na mocy umów zbiorowych lub orzeczeń arbitrażowych, które zostały uznane w tym Państwie Członkowskim za powszechnie stosowane lub które w innym przypadku mają zastosowanie.

Przy porównywaniu wynagrodzenia wypłacanego pracownikowi delegowanemu i wynagrodzenia należnego zgodnie z krajowym ustawodawstwem lub praktyką przyjmującego państwa członkowskiego pod uwagę należy brać kwotę wynagrodzenia brutto. Porównywać należy całkowite kwoty wynagrodzenia brutto, a nie poszczególne elementy składowe wynagrodzenia, które są obowiązkowe zgodnie z dyrektywą. Niemniej, aby zapewnić przejrzystość i ułatwić właściwym organom i podmiotom przeprowadzanie kontroli postawiono warunek, by wszystkie elementy składowe wynagrodzenia można było wystarczająco szczegółowo zidentyfikować zgodnie z krajowym ustawodawstwem lub praktyką państwa członkowskiego, z którego delegowano pracownika. Dodatki z tytułu delegowania należy uznawać za część wynagrodzenia i brać pod uwagę przy porównywaniu kwot wynagrodzenia brutto, chyba że dodatki te dotyczą wydatków faktycznie poniesionych w związku z delegowaniem, takich jak koszty podróży, wyżywienia i zakwaterowania.

Zwrócono uwagę, iż dodatki z tytułu delegowania często służą kilku celom. W zakresie, w jakim ich celem jest zwrot wydatków poniesionych w związku z delegowaniem, takich jak koszty podróży, wyżywienia i zakwaterowania, nie powinny być one uznawane za część wynagrodzenia, a do państw członkowskich należy ustanowienie – zgodnie z ich krajowym ustawodawstwem lub praktyką – przepisów dotyczących zwrotu takich wydatków.

¹⁶ Dz. Urz. UE 2018 L 173, s. 16

Pracodawca powinien dokonywać zwrotu takich wydatków pracownikom delegowanym zgodnie z krajowym ustawodawstwem lub praktyką mającymi zastosowanie do danego stosunku pracy.

Z uwagi na znaczenie dodatków z tytułu delegowania, unikać należy niepewności co do tego, które składniki takich dodatków są przyznawane jako zwrot wydatków poniesionych w związku z delegowaniem. Cały dodatek powinien być uznawany za wypłacany jako zwrot wydatków, chyba że warunki zatrudnienia wynikające z przepisów ustawowych, wykonawczych lub administracyjnych, umów zbiorowych, orzeczeń arbitrażowych lub umów, które mają zastosowanie do stosunku pracy, określają, które składniki dodatku są przyznawane jako zwrot wydatków poniesionych w związku z delegowaniem, a które są częścią wynagrodzenia. Elementy składowe wynagrodzenia i inne warunki zatrudnienia przewidziane w krajowym ustawodawstwie lub umowach zbiorowych, o których mowa w dyrektywie, powinny być jasne i przejrzyste dla wszystkich przedsiębiorstw i pracowników delegowanych.

Przykładowo, zgodnie ze zmianą do niemieckiej ustawy o delegowaniu pracowników, jeżeli pracownik otrzymuje dodatek z tytułu delegowania (Entsendezulage), wówczas taki dodatek może zostać zaliczony na poczet wynagrodzenia, pod warunkiem, iż , dodatek ten nie służy pokryciu kosztów powstałych faktycznie w wyniku delegowania (Entsendekosten) obejmujących m.in. koszty podróży, wyżywienia oraz noclegu.

Istnieje ryzyko, iż Zollamt może uznać, że każdy dodatek z tytułu delegowania (Entsendezulage) ma na celu zwrot kosztów delegowania, nie zaś pokrycie wymaganej wysokości wynagrodzenia. W interesie pracodawcy jest więc wskazanie w treści umowy o pracę, które składniki wynagrodzenia stanowią dodatek z tytułu oddelegowania (Entsendezulage), a które mają charakter zwrotu kosztów delegowania (Entsendekosten).

ZOBACZ:

ART. 3 AKAPIT 7 DYREKTYWY 96/71/WE DOTYCZĄCEJ DELEGOWANIA PRACOWNIKÓW W RAMACH ŚWIADCZENIA USŁUG

7. Ust. 1–6 nie stanowią przeszkody dla stosowania warunków zatrudnienia korzystniejszych dla pracowników.

Dodatki z tytułu delegowania uznaje się za część wynagrodzenia, chyba że są wypłacane jako zwrot wydatków faktycznie poniesionych w związku z delegowaniem, takich jak koszty podróży, wyżywienia i zakwaterowania. Pracodawca, bez uszczerbku dla ust. 1 akapit pierwszy lit. i), dokonuje zwrotu takich wydatków pracownikowi delegowanemu zgodnie z krajowym ustawodawstwem i/lub praktyką mającymi zastosowanie do danego stosunku pracy.

W przypadku gdy warunki zatrudnienia mające zastosowanie do stosunku pracy nie określają, czy i które składniki dodatku z tytułu delegowania są wypłacane w formie zwrotu wydatków faktycznie poniesionych w związku z delegowaniem, a które są częścią wynagrodzenia, uznaje się, że cały dodatek jest wypłacany w formie zwrotu wydatków.

Dyrektywa, podkreślając, jak kluczowe znaczenie dla pewności i egzekwowania prawa mają przejrzystość i dostęp do informacji, rozszerzyła obowiązek publikacji informacji

o warunkach zatrudnienia przez państwa członkowskie na jednej oficjalnej krajowej stronie internetowej, tak by obejmował on wykaz elementów składowych wynagrodzenia, które uznano za obowiązkowe, a także dodatkowe warunki zatrudnienia mające zastosowanie do przypadków delegowania na podstawie dyrektywy przekraczających 12 lub, w stosownych przypadkach, 18 miesięcy. Każde państwo członkowskie powinno zapewnić, by informacje umieszczone na jednej oficjalnej krajowej stronie internetowej były dokładne i regularnie aktualizowane.

UWAGA:

Link do strony internetowej, z której można nawigować do stron www poszczególnych Państw Członkowskich, na których znajdują się opublikowane warunki zatrudnienia:

https://europa.eu/youreurope/citizens/work/work-abroad/posted-workers/index_en.htm#national-websites

Dopuszczalną praktyką jest wprowadzenie w umowie o pracę pracowników świadczących pracę zarówno w Polsce oraz poza jej terytorium takiego systemu wynagradzania, gdzie zostaną przewidziane dwie odrębne stawki wynagrodzenia: jedna za pracę wykonywaną na terenie Polski oraz inna za pracę świadczoną w kraju delegowania. W konsekwencji pracownik otrzymuje wynagrodzenie według stawek zależnych od miejsca świadczenia pracy. Aby w takim systemie wynagradzania prawidłowo wyliczyć kwotę należną za pracę ponadnormatywną, w pierwszej kolejności należy ustalić liczbę nadgodzin wypracowanych przez pracownika na terenie kraju oraz poza nim. Następnie do poszczególnych godzin nadliczbowych należy zastosować stawkę wynagrodzenia właściwą dla miejsca, gdzie była świadczona praca ponad ustalone normy. Taki sposób postępowania wskazał Sąd Najwyższy w wyroku z 9 lutego 2010 r. (I PK 157/09), w którym stwierdził, że wysokość wynagrodzenia za nadgodziny musi być ściśle powiązana z miejscem wykonywania pracy.

PRZYKŁAD:

Pracownik został oddelegowany na okres obejmujący kilka miesięcy do Niemiec. Na czas oddelegowania, tj. od 16.09. 2020 r., zostało zmienione miejsce pracy oraz zagwarantowane wynagrodzenie w wysokości 3500 EUR miesięcznie (z uwzględnieniem przepisów o wynagrodzeniu obowiązującym w kraju oddelegowania).

Pytanie:

Jak należy ustalić wynagrodzenie za przepracowaną część sierpnia w czasie oddelegowania? Jaki wymiar czasu pracy należy uwzględnić przy obliczaniu tego wynagrodzenia – obowiązujący w Polsce czy w Niemczech?

Odpowiedź:

Wynagrodzenie za przepracowaną część miesiąca w ramach oddelegowania należy obliczyć, przyjmując wymiar czasu pracy przewidziany w przepisach powszechnie obowiązujących państwa przyjmującego, w tym wypadku Niemiec. Ustaloną miesięczną kwotę wynagrodzenia (3500 EUR) należy przeliczyć w stosunku do czasu przepracowanego za granicą w okresie od 16 do 30.09 2020 r. Trzeba przy tym uwzględnić ewentualne dni świąteczne przypadające w państwie oddelegowania, które będą miały wpływ na wymiar czasu pracy. Dla określenia czasu pracy pracownika od 16 do 31.09.2020 r. i sposobu

obliczenia wynagrodzenia zastosowanie znajdują przepisy prawne, rozporządzenia lub przepisy administracyjne bądź umowy zbiorowe, uznane w państwie delegowania za powszechnie stosowane. W przypadku, gdyby były one mniej korzystne od polskich przepisów, należy zastosować polskie regulacje.

Stanowisko Komisji Prawnej Głównego Inspektora Pracy z 22 kwietnia 2010 r. w sprawie wyjaśnienia pojęcia „odrębnych przepisów”, o których mowa w art. 172¹ Kodeksu pracy

Obecne brzmienie art. 172¹ par.1 Kodeksu pracy sugeruje, że pojęcie „odrębnych przepisów” należy odnosić wyłącznie do krajowych przepisów pozakodeksowych, przewidujących obowiązek objęcia pracownika ubezpieczeniem gwarantującym mu otrzymanie świadczenia pieniężnego za czas urlopu. W obecnym stanie prawnym przepisów takich brak.

Jednakże wypłata należnego pracownikowi delegowanemu wynagrodzenia lub ekwiwalentu urlopowego, dokonana ze środków funduszu urlopowego państwa przyjmującego – o ile obowiązek w tym zakresie wynika z norm wymuszających swoje zastosowanie – zwalnia pracodawcę delegującego z obowiązku wypłaty świadczeń wynikających odpowiednio z art. 171 lub 172 Kodeksu pracy.

Pracodawca delegujący swych pracowników na terytorium innego państwa członkowskiego UE celem świadczenia usług (państwo przyjmujące) zobowiązany jest do zapewnienia tym pracownikom co najmniej takich warunków zatrudnienia, jakie zostały zagwarantowane pracownikom na mocy powszechnie obowiązujących przepisów prawa państwa przyjmującego. Na treść realizowanego w tej formie stosunku pracy rzutują przepisy wydane w poszczególnych państwach członkowskich w wyniku implementacji postanowień dyrektywy nr 96/71/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z 16.12.1996 r. dotyczącej delegowania pracowników w ramach świadczenia usług (tekst jedn. w Dz. Urz. UE z 1997 r., L. 18; dalej jako „dyrektywa”). Dyrektywa zobowiązała poszczególne państwa członkowskie UE do ustanowienia w ramach krajowych porządków prawnych tzw. przepisów wymuszających swoje zastosowanie, w zakresie zagadnień wymienionych w art. 3 ust. 1 dyrektywy. Wśród tych zagadnień znajduje się problematyka płatnych urlopów rocznych (art. 3 ust. 1b dyrektywy).

Zasady wypłaty wynagrodzenia urlopowego oraz ekwiwalentu za niewykorzystany urlop wypoczynkowy w niektórych państwach członkowskich UE (np. Niemcy, Austria, Dania, Belgia) opierają się na systemie tzw. funduszy (kas) urlopowych. Co do zasady fundusz taki jest zasilany wpłatami określonego procentu wynagrodzenia brutto pracownika, dokonywanymi przez pracodawców, w zamian za późniejszy całkowity lub częściowy zwrot świadczeń wypłaconych pracownikom w okresie korzystania z urlopu. Przepisy wewnętrzne wspomnianych państw – wydane w trybie implementacji postanowień dyrektywy 96/71/WE – regulujące zasady funkcjonowania funduszy urlopowych mają charakter tzw. norm wymuszających swoje zastosowanie. W konsekwencji tego faktu rozciągają one swój podmiotowy zakres obowiązywania również na pracowników delegowanych z innego państwa.

Dopuszczalność stosowania systemu funduszy urlopowych w stosunku do pracowników oddelegowanych z państw, w których obowiązuje odmienny system finansowania uprawnień urlopowych, została usankcjonowana w orzecznictwie Europejskiego Trybunału

Sprawiedliwości (zob. wyrok ETS z 14.4.2005 r., sprawa C-341/02; wyrok ETS z 18.7.2007 r., sprawa C-490/04).

Uczestnictwo pracodawcy w systemie składkowym funduszy urlopowych służy zagwarantowaniu wypłaty należności pracowniczych związanych z korzystaniem z uprawnień urlopowych. Z drugiej jednak strony może prowadzić do zwiększenia kosztów pracowniczych w sytuacji, gdy przepisy państwa przyjmującego nie przewidują możliwości zwolnienia z obowiązku odprowadzania składki przez pracodawcę delegującego, który odprowadza już składki na podobny system w państwie swej siedziby, bądź jeżeli przepisy obowiązujące w państwie jego siedziby w inny sposób zapewniają pracownikom ochronę praw do wynagrodzenia urlopowego lub wypłaty ekwiwalentu.

W celu uniknięcia nakładania podwójnego ciężaru ekonomicznego (wplacanie składek do funduszy urlopowych w państwie przyjmującym przy jednoczesnej wypłacie w państwie wysyłającym wynagrodzenia urlopowego bądź ekwiwalentu za niewykorzystany urlop) na przedsiębiorstwa delegujące swych pracowników do państw, w których obowiązują systemy oparte na funduszach urlopowych, pomiędzy państwami członkowskimi UE zapoczątkowane zostały działania zmierzające do zawierania bilateralnych porozumień dotyczących wzajemnego uznania krajowych systemów urlopów wypoczynkowych (np. porozumienie zawarte pomiędzy Republiką Federalną Niemiec i Królestwem Danii). Polska dotychczas nie zawarła tego typu porozumienia z żadnym z państw, w których występują systemy funduszy urlopowych.

Według poglądu prezentowanego w doktrynie prawa pracy cel realizowany na mocy przedmiotowego porozumienia wypełnia regulacja zawarta w art. 172¹ par. 1 Kodeksu pracy. Zgodnie z jego treścią:

§ 1. Jeżeli pracodawca na podstawie odrębnych przepisów jest obowiązany objąć pracownika ubezpieczeniem gwarantującym mu otrzymanie świadczenia pieniężnego za czas urlopu, pracownikowi nie przysługuje wynagrodzenie przewidziane w art. 172 lub ekwiwalent pieniężny, o którym mowa w art. 171.

§ 2. Jeżeli świadczenie pieniężne za czas urlopu, o którym mowa w § 1, jest niższe od wynagrodzenia przewidzianego w art. 172 lub od ekwiwalentu pieniężnego, o którym mowa w art. 171, pracodawca jest obowiązany wypłacić pracownikowi kwotę stanowiącą różnicę między tymi należnościami.

W myśl wspomnianego poglądu „odrębne przepisy”, o których mowa w art. 172¹ par. 1 Kodeksu pracy, to również przepisy państwa obcego, odnoszące się do problematyki wynagrodzenia i ekwiwalentu urlopowego. Poglądu tego nie sposób uznać za reprezentatywny. Podobne odwołanie do „odrębnych przepisów” odnajdujemy również w treści innych postanowień Kodeksu pracy (np. art. 18^{3d}; art. 36 par. 1¹; art. 76; art. 94³ par. 4; art. 101⁴). Przyjęcie założenia, zgodnie z którym „odrębne przepisy”, o których mowa w art. 172¹ par. 1 Kodeksu pracy, utożsamiane miałyby być także z przepisami państwa obcego, mogłoby prowadzić do nieuzasadnionego poszukiwania źródeł prawa poza polskim systemem prawnym również w odniesieniu do wymienionych powyżej innych postanowień kodeksowych. Artykuł 87 Konstytucji RP ustanawia zamknięty katalog źródeł prawa obowiązującego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Na katalog ten składają się: Konstytucja, ustawy, ratyfikowane umowy międzynarodowe, rozporządzenia oraz akty prawa miejscowego. Każdy z tych aktów prawnych może delegować kompetencję do ustanawiania praw i obowiązków

uczestników obrotu prawnego na dokumenty (zarządzenia, regulaminy, statuty itp.) wydawane w oparciu o postanowienia zawarte w treści tychże aktów. Przepisy nienależące do krajowego systemu źródeł prawa i niewydane w oparciu o delegację zawartą w tych źródłach nie posiadają legitymacji pozwalającej na ich stosowanie. Przepisy będące źródłem prawa obowiązującego w obcym systemie prawnym (system prawa innego państwa) mogą być stosowane (uwzględnione) na terytorium Polski pod warunkiem nadania im kompetencji na mocy przepisu należącego do katalogu z art. 87 Konstytucji. Funkcję taką pełnią tzw. normy kolizyjne. Normy te są częścią prawa prywatnego międzynarodowego. Prawo prywatne międzynarodowe w swej kolizyjnej części obejmuje ogół norm rozgraniczających – w stosunkach z zakresu prawa cywilnego, rodzinnego i opiekuńczego oraz prawa pracy – sfery działania systemów prawnych różnych państw przez określenie, którego systemu przepisy w danej sytuacji stosować. Normy kolizyjne rozgraniczają sfery działania systemów prawnych w przestrzeni przez określenie ich właściwości (kompetencji). Są to normy dotyczące stosowania norm merytorycznych (normy o normach) i stąd w nauce prawa prywatnego międzynarodowego określa się je mianem „norm kompetencyjnych”. Kształtują one kompetencję sądu do orzekania według treści norm wchodzących w skład takiego albo innego systemu prawnego. A zatem określają, jakie prawo (prawo jakiego państwa) powinno stanowić podstawę rozstrzygnięcia danej sprawy, gdy w danej sytuacji pojawia się element obcy, wskazujący na powiązanie ze zwierzchnictwem systemu prawnego innego państwa (por. M. Pazdan, *Prawo prywatne międzynarodowe*, LexisNexis, wyd. X, Warszawa 2007, s. 20).

Normy kolizyjne są najczęściej zawarte w odrębnym akcie prawnym, którego materia poświęcona jest problematyce kolizyjno-prawnej (np. ustawa z dnia 4 lutego 2011 r. – *Prawo prywatne międzynarodowe*; Dz.U. Nr 80, poz. 432). Niekiedy jednak pojedyncze normy kolizyjne pojawiają się w aktach prawnych, których postanowienia dotyczą materii niezwiązanej bezpośrednio z prawem prywatnym międzynarodowym. Zasadniczo są to akty prawne regulujące problematykę stosunków prawnych, których realizacja może wykraczać poza granicę obowiązywania systemu prawnego jednego państwa. Służą one wówczas rozstrzygnięciu kolizji mogących powstać u zbiegu systemów prawnych różnych państw (jako przykład takiej normy można wskazać art. 6 Kodeksu pracy, który został uchylony z dniem 16 maja 2011 r. przez art. 70 ustawy z dnia 4 lutego 2011 r. – *Prawo prywatne międzynarodowe*).

Konstrukcja art. 172¹ w powiązaniu z art. 171 i 172 Kodeksu pracy nie pozwala w sposób bezsprzeczny przyjąć, że stanowi on podstawę kompetencyjną dla stosowania obcych przepisów prawa w zakresie problematyki unormowanej przez ten przepis. Odwołanie do „odrębnych przepisów” zawarte w treści art. 172¹ Kodeksu pracy nie posiada jednoznacznych cech transgraniczności, które są charakterystyczne dla konstrukcji norm kolizyjnych prawa prywatnego międzynarodowego. W treści tego przepisu brak jest przywołania elementu obcego. Stosunek z elementem obcym to taki stosunek, który nie jest w całości zamknięty w obrębie jednego państwa. Aktualne brzmienie art. 172¹ par. 1 Kodeksu pracy sugeruje, że pojęcie „odrębnych przepisów” należy odnosić wyłącznie do krajowych przepisów pozakodeksowych, przewidujących obowiązek objęcia pracownika ubezpieczeniem gwarantującym mu otrzymanie świadczenia pieniężnego za czas urlopu. W obecnym stanie prawnym przepisów takich brak.

Fakt ten nie stoi jednak na przeszkodzie stosowaniu wobec polskich pracowników delegowanych do innego państwa członkowskiego UE (państwo przyjmujące) obowiązujących na jego terytorium przepisów normujących omawianą problematykę w sposób odmienny od rozwiązań kodeksowych. Jak już wspomniano, przedmiotowe przepisy stanowią wyraz implementacji postanowień dyrektywy nr 96/71/WE do krajowych porządków prawnych poszczególnych państw członkowskich UE. Wymuszający charakter tychże przepisów sprawia, że znajdują one zastosowanie w odniesieniu do wszystkich pracowników świadczących pracę na terytorium państwa przyjmującego, niezależnie od tego, jakiego państwa prawo będzie właściwe dla danego stosunku pracy. Przepisy państwa przyjmującego wprowadzające obowiązek odprowadzania składek na poczet funduszy urlopowych czy też przewidujące obowiązek objęcia pracownika inną formą ubezpieczenia gwarantującego mu otrzymanie świadczenia pieniężnego za czas urlopu znajdują zastosowanie wobec polskich pracowników oddelegowanych do tego państwa niezależnie od istnienia dodatkowych unormowań zawartych w prawie polskim (prawo państwa wysyłającego), sformułowanych na wzór art. 172¹ Kodeksu pracy. Przedmiotowe przepisy państwa przyjmującego wymuszają swe zastosowanie w omawianym zakresie względem regulacji zawartej w art. 171 i 172 Kodeksu pracy. Wypłata należnego pracownikowi delegowanemu wynagrodzenia lub ekwiwalentu urlopowego, dokonana ze środków funduszu urlopowego państwa przyjmującego, zwalnia pracodawcę delegującego z obowiązku wypłaty świadczeń wynikających odpowiednio z art. 171 lub 172 Kodeksu pracy. Przy czym w przypadku, gdy wartość wypłaconych ze środków funduszu urlopowego świadczeń jest niższa od wartości świadczeń, jakie zostały zagwarantowane na podstawie art. 171 lub 172 Kodeksu pracy – pracodawca delegujący będzie zobowiązany wyrównać pracownikowi delegowanemu wynikającą z tego tytułu różnicę. Źródła obowiązku wyrównania przedmiotowej różnicy można upatrywać w szczególności w zaleceniu respektowania zasady korzystności, przywołanej w art. 3 ust. 7 dyrektywy nr 96/71/W/E.

Obowiązek zastosowania minimalnego wymiaru płatnego corocznego urlopu wypoczynkowego oraz równego wynagrodzenia wraz ze stawką za godziny nadliczbowe nie znajdują zastosowania w przypadku wstępnego montażu lub pierwszej instalacji wyrobów na dostawę wyrobów stanowiących nieodłączną część umowy, a które są niezbędne do uruchomienia dostarczonych wyrobów i wykonywane przez wykwalifikowanych lub wyspecjalizowanych robotników z przedsiębiorstwa dostawczego, pod warunkiem, iż okres delegowania nie przekracza ośmiu dni. Powyższe wyłączenie nie dotyczy działań w dziedzinie prac budowlanych obejmujących wszystkie prace związane z budową, naprawą, utrzymaniem, przeróbką lub rozbiórką budowli, a przede wszystkim następujące prace: wykopy, roboty ziemne, prace budowlane w węższym znaczeniu, montowanie i demontowanie elementów prefabrykowanych, wyposażanie lub instalowanie, przebudowa, renowacja, naprawy, demontowanie, rozbiórka, konserwacja, utrzymanie (prace malarskie i porządkowe), ulepszanie. Ponadto, państwa członkowskie w swoim systemie prawnym mogą ustalić, że wynagrodzenie minimalne nie musi obejmować pracowników delegowanych do pracy na ich terenie w przypadku okresu delegowania nieprzekraczającego 1 miesiąca, jeżeli taki wyjątek został wprowadzony po konsultacji z partnerami społecznymi (art. 3 ust. 2 i ust. 3 dyrektywy 96/71/WE).

Zgodnie z Rozporządzeniem w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe podstawy wymiaru składek nie stanowi część wynagrodzenia pracownika zatrudnionego za granicą u polskiego pracodawcy, w wysokości równoważności diety przysługującej z tytułu podróży służbowych poza granicami kraju.

ZOBACZ:

§ 2 ROZPORZĄDZENIA SKŁADKOWEGO

[Przychody wyłączone z podstawy wymiaru]

1. Podstawy wymiaru składek nie stanowią następujące przychody:

16) część wynagrodzenia pracowników zatrudnionych za granicą u polskich pracodawców, z wyłączeniem osób wymienionych w art. 18 ust. 12 ustawy - w wysokości równoważności diety przysługującej z tytułu podróży służbowych poza granicami kraju, za każdy dzień pobytu, określonej w przepisach w sprawie wysokości oraz warunków ustalania należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej poza granicami kraju, z tym zastrzeżeniem, że tak ustalony miesięczny przychód tych osób stanowiący podstawę wymiaru składek nie może być niższy od kwoty przeciętnego wynagrodzenia, o którym mowa w art. 19 ust. 1 ustawy.

Powyższy przepis, a dokładnie zastrzeżenie, iż ustalony miesięczny przychód tych osób stanowiący podstawę wymiaru składek nie może być niższy od kwoty przeciętnego wynagrodzenia, o którym mowa w art. 19 ust. 1 ustawy stał się przedmiotem wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 28 października 2015 r. (153/9/A/2015, Sygn. akt SK 9/14). W opisywanej sprawie Trybunał Konstytucyjny zbadał zgodność § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe w zakresie, w jakim dotyczy pracowników zatrudnionych za granicą u polskich pracodawców, uzyskujących przychody w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych niższe niż przeciętne wynagrodzenie w gospodarce narodowej, o którym mowa w art. 19 ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych. Trybunał Konstytucyjny orzekł, iż § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe w zakresie, w jakim dotyczy pracowników zatrudnionych za granicą u polskich pracodawców, uzyskujących przychody w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych niższe niż przeciętne wynagrodzenie w gospodarce narodowej, o którym mowa w art. 19 ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz. U. z 2015 r. poz. 121, 1037, 1240, 1269 i 1506), jest niezgodny z art. 92 ust. 1 oraz art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej oraz nie jest niezgodny z art. 45 ust. 1 Konstytucji, ponieważ zaskarżony przepis rozporządzenia wykracza poza upoważnienie ustawowe, gdyż – jeśli przychód pracownika zatrudnionego za granicą u polskiego pracodawcy będzie niższy niż kwota przeciętnego wynagrodzenia w gospodarce narodowej, o którym mowa w art. 19 ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych – wprowadza taką modyfikację podstawy wymiaru składek, że będzie ona wyższa niż podstawa określona w art. 18 ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych.

Trybunał Konstytucyjny wskazał, iż przepis we wskazanym zakresie traci moc obowiązującą z upływem dwunastu miesięcy od dnia ogłoszenia wyroku w Dzienniku Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej (sentencję wyroku ogłoszono w Dzienniku Ustaw dniu 5 listopada 2015 r.¹⁷).

W sprawie objętej powołanym wyrokiem pracownik został skierowany do wykonania pracy na budowie prowadzonej za granicą. Od wypłaconego mu wynagrodzenia odprowadzono składki na ubezpieczenie społeczne. Zakład Ubezpieczeń Społecznych decyzją na nowo ustalił podstawę obliczania i odprowadzania składek na ubezpieczenie społeczne, twierdząc, że podstawa składki należnej za pracownika zatrudnionego za granicą u polskiego pracodawcy za miesiąc wykonywania pracy nie może być niższa od kwoty przeciętnego wynagrodzenia, o którym mowa w art. 19 ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych. Przed rozstrzygnięciem Trybunał Konstytucyjny zwrócił się do Sądu Najwyższego o nadesłanie informacji na temat przyjmowanej w orzecznictwie sądowym wykładni § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia MPiPS w zakresie, w jakim przepis ten stanowi, „że tak ustalony miesięczny przychód tych osób stanowiący podstawę wymiaru składek nie może być niższy od kwoty przeciętnego wynagrodzenia, o którym mowa w art. 19 ust. 1 ustawy”.

W odpowiedzi Sąd Najwyższy wskazał, że problem interpretacji § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia MPiPS był dość często przedmiotem odwołań pracodawców od decyzji organów rentowych do sądów. W większości spraw płatnicy kwestionowali decyzje organów rentowych podwyższających podstawę wymiaru składki na ubezpieczenie społeczne za pracowników delegowanych do pracy za granicą do kwoty przeciętnego prognozowanego wynagrodzenia za pracę, w sytuacji gdy pracownicy ci otrzymywali wynagrodzenie niższe niż przeciętne prognozowane wynagrodzenie za pracę. Organ rentowy interpretował zatem treść wskazanego przepisu jako ustalenie minimalnej podstawy wymiaru składki od wynagrodzenia pracownika delegowanego do pracy za granicą. W Wyroku z dnia 14 listopada 2013 r. (sygn. akt II UK 204/13), Sąd Najwyższy wyraził pogląd, że zastrzeżenie zawarte w § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia MPiPS, zgodnie z którym przychód stanowiący podstawę wymiaru składki po odliczeniu kwoty wynagrodzenia odpowiadającej kwocie diety z tytułu podróży służbowych poza granicami kraju nie może być niższy od kwoty przeciętnego wynagrodzenia za pracę, nie oznacza ustalenia minimalnej kwoty podstawy wymiaru składki za pracownika delegowanego. Takie ustalenie byłoby bowiem sprzeczne z art. 18 ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, zgodnie z którym podstawę wymiaru składki stanowi przychód ustalony według reguł zawartych w art. 4 pkt 9 tej ustawy pomniejszony o wypłaty wymienione w rozporządzenia MPiPS. Sąd Najwyższy przyjął, że możliwość odliczenia kwoty określonej w § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia MPiPS jest swego rodzaju ulgą mającą zastosowanie tylko wówczas, gdy faktycznie należne pracownikowi wynagrodzenie jest wyższe niż przeciętne, przy czym odliczenie od podstawy wskazanych kwot nie może doprowadzić do obniżenia podstawy wymiaru składki poniżej kwoty przeciętnego prognozowanego wynagrodzenia za pracę. Jak zauważył SN, taka interpretacja nie pozwala organowi rentowemu na sztuczne podwyższenie podstawy wymiaru składki do kwoty przeciętnego wynagrodzenia, ale nie rozwiązuje do końca problemu wynikającego z treści kwestionowanego przepisu. Przepis ten, pozwalając na stosowanie odliczeń tylko od

¹⁷ tj. Dz.U. z 2015 r. poz. 1808

wynagrodzenia większego niż przeciętne, przyznaje prawo do ulgi (zmniejszenia podstawy wymiaru składki) tylko osobom zarabiającym więcej niż przeciętne wynagrodzenie. W opinii SN, przepis § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia MPiPS nie budziłby zastrzeżeń, jeśliby założyć, że wynagrodzenia pracowników delegowanych do pracy za granicą zawsze przekraczają przeciętne prognozowane wynagrodzenie w kraju.

ZOBACZ

WYROK SĄDU NAJWYŻSZEGO Z DNIA 14 LISTOPADA 2013 R., SYGN. AKT II UK 204/13:

Formalnie rzecz biorąc, § 2 ust. 1 rozporządzenia jest wykonaniem tej części treści przepisu upoważniającego, który upoważnia do wyłączenia z podstawy wymiaru składek „niektórych rodzajów przychodów”, a zatem zawiera tu upoważnienie do doprecyzowania regulacji ustawowej na płaszczyźnie przedmiotowej, przez obniżenie podstawy wymiaru składek o niektóre rodzaje przychodów ze stosunku pracy. Inaczej rzecz ujmując, minister został upoważniony do modyfikacji w drodze rozporządzenia podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne tylko w jednym kierunku, tj. przez jej obniżenie o niektóre uzyskiwane przez pracowników należności. Nie ma więc żadnych możliwości stwierdzenia, że zastosowanie § 2 ust. 1 rozporządzenia mogłoby prowadzić do takiej modyfikacji podstawy wymiaru składek, że byłaby ona wyższa niż przewidziana ustawą systemową. Skoro zatem z § 2 ust. 1 pkt 16 in principio rozporządzenia wynika, że podstawy wymiaru składek nie stanowi przychód stanowiący część wynagrodzenia pracowników zatrudnionych za granicą u polskich pracodawców, odpowiadający równowartości diety przysługującej z tytułu podróży służbowej poza granicami kraju, za każdy dzień pobytu, to znaczy, że o taką kwotę podlega obniżeniu podstawa wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne. Zastrzeżenie zawarte w § 2 ust. 1 pkt 16 in fine rozporządzenia, że tak ustalony miesięczny przychód tych osób nie może być niższy od kwoty przeciętnego wynagrodzenia, o którym mowa w art. 19 ust. 1 ustawy systemowej, oznacza zatem, że jeżeli faktycznie wypłacone pracownikowi w danym miesiącu kalendarzowym wynagrodzenie jest wyższe niż przeciętne, to zastosowanie wyłączenia przewidzianego w części wstępnej § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia nie może doprowadzić do obniżenia podstawy wymiaru składek do kwoty niższej niż przeciętne wynagrodzenie. W takiej sytuacji ulga w opłacaniu składek na ubezpieczenia społeczne będzie zatem niższa niż wynikająca z działania mechanizmu przewidzianego w § 2 ust. 1 pkt 16 in principio rozporządzenia, ale nadal podstawa wymiaru składek będzie obniżona w stosunku do przewidzianej ustawą systemową.

1.9. DELEGOWANIE PRACOWNIKÓW: DYREKTYWA WDROŻENIOWA

Dyrektywa 96/71/WE wywołała krytykę. Podnoszono, iż instytucję delegowania pracowników uregulowano w sposób niekompletny, m.in. ze względu na brak odpowiednich mechanizmów kontrolnych. W odpowiedzi na głosy krytyki, w dniu 15 maja 2014 r. została uchwalona Dyrektywa Parlamentu Europejskiego (PE) i Rady 2014/67/UE w sprawie egzekwowania dyrektywy 96/71/WE dotyczącej delegowania pracowników w ramach świadczenia usług. Dyrektywa wdrożeniowa ustanawia wspólne ramy dla odpowiednich

przepisów, środków i mechanizmów kontroli niezbędnych do sprawniejszego i bardziej jednolitego wdrażania, stosowania i egzekwowania dyrektywy 96/71/WE w praktyce, które mają służyć m.in. zapobieganiu nadużywania i obchodzenia obowiązujących przepisów oraz karaniu tego typu postępowania (art. 1 ust. 1 dyrektywy 2014/67/UE). Celem dyrektywy jest zagwarantowanie przestrzegania przez pracodawców odpowiedniego poziomu ochrony praw pracowników delegowanych w celu transgranicznego świadczenia usług. Chodzi tu w szczególności o egzekwowanie minimalnych warunków zatrudnienia mających zastosowanie w państwie członkowskim, w którym usługa ma być świadczona, przy jednoczesnym ułatwieniu korzystania przez usługodawców ze swobody świadczenia usług oraz promowaniu uczciwej konkurencji między usługodawcami, a tym samym wsparciu funkcjonowania rynku wewnętrznego.

Dyrektywa wdrożeniowa weszła w życie z dniem 17 czerwca 2014 r. przewidując dla państw członkowskich okres dwóch lat na wdrożenie dyrektywy i dostosowanie krajowego porządku prawnego. Dyrektywa 2014/67/UE precyzuje przepisy dotyczące pracowników delegowanych, przewidując w szczególności:

- utworzenie wspólnej dla wszystkich państw członkowskich listy kryteriów delegowania;
- uregulowanie środków kontroli nad przedsiębiorstwami delegującymi pracowników;
- wprowadzenie tzw. odpowiedzialności solidarnej głównego wykonawcy i jego podwykonawców w sektorze budownictwa za naruszenia praw pracowniczych oraz za zaniechanie w wypłacie wynagrodzenia dla pracowników;
- ułatwienie dostępu do informacji prawnych związanych z delegowaniem – państwa członkowskie zobowiązane zostały do utworzenia portalu informacyjnego w różnych językach, z którego można będzie dowiedzieć się, jakie przepisy dotyczą m.in. warunków pracy, warunków socjalnych dotyczących delegowanych pracowników w kraju, w jakim wykonuje się pracę.

1.10. DELEGOWANIE PRACOWNIKÓW: KRAJOWA USTAWA O DELEGOWANIU

Dyrektywa 2014/67/UE ma gwarantować przestrzeganie przez pracodawców odpowiedniego poziomu ochrony praw pracowników delegowanych w celu transgranicznego świadczenia usług, określonych w dyrektywie 96/71/WE, bez względu na kraj, w którym wykonują oni swoje obowiązki. Chodzi tu w szczególności o egzekwowanie minimalnych warunków zatrudnienia mających zastosowanie w państwie członkowskim, w którym usługa ma być świadczona, przy jednoczesnym ułatwieniu korzystania przez usługodawców ze swobody świadczenia usług oraz promowaniu uczciwej konkurencji między usługodawcami, a tym samym wsparciu funkcjonowania rynku wewnętrznego.

Jej wdrożenie zapewnia Ustawa z dnia 10 czerwca 2016 r. o delegowaniu pracowników w ramach świadczenia usług. Ustawa usunęła wątpliwości co do rozumienia pojęć pracodawcy delegującego pracownika oraz pracownika delegowanego oraz organu właściwego. Co ważne, w obu przytoczonych poniżej definicjach odwołano się do pojęcia pracownika w rozumieniu przepisów państwa członkowskiego, do którego pracownik jest delegowany, co oznacza, iż to nie status danego podmiotu w prawie krajowym ma

decydujące znaczenia dla uznania czy mamy do czynienia z pracodawcą delegującym pracownika z terytorium Polski, a przepisy państwa, do którego są delegowani pracownicy. Wprowadzone definicje zostały wprowadzone w przepisach powołanych poniżej.

ZOBACZ:

Artykuł 3 USTAWY O DELEGOWANIU PRACOWNIKÓW

Użyte w ustawie określenia oznaczają:

(...)

5) pracodawca delegujący pracownika z terytorium RP

– pracodawcę mającego siedzibę, a w przypadku osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą – stałe miejsce wykonywania takiej działalności, na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;

a) kierującego tymczasowo pracownika w rozumieniu przepisów państwa członkowskiego, do którego jest delegowany, do pracy na terytorium tego państwa:

– w związku z realizacją umowy zawartej przez tego pracodawcę z podmiotem prowadzącym działalność na terytorium innego państwa członkowskiego,

– w oddziale lub przedsiębiorstwie należącym do grupy przedsiębiorstw, do której należy ten pracodawca, prowadzącym działalność na terytorium tego państwa członkowskiego, – jako agencja pracy tymczasowej,

b) będącego agencją pracy tymczasowej, w przypadku gdy taka agencja kieruje pracownika do pracodawcy użytkownika na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub innego państwa członkowskiego, który następnie kieruje tymczasowo tego pracownika do pracy na terytorium innego państwa członkowskiego;

7) pracownik delegowany z terytorium RP – pracownika w rozumieniu przepisów państwa członkowskiego, do którego jest delegowany, wykonującego pracę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, tymczasowo skierowanego do pracy na terytorium tego państwa przez pracodawcę delegującego pracownika z terytorium RP;

8) właściwy organ – organ lub podmiot odpowiedzialny na terytorium danego państwa członkowskiego za informowanie o przepisach dotyczących delegowania pracowników lub współpracę z takimi organami lub podmiotami innych państw członkowskich w zakresie monitorowania przestrzegania tych przepisów.

Ustawa koncentruje się przede wszystkim na delegowaniu pracowników do Polski, regulując szereg obowiązków dla zagranicznych pracodawców. W odniesieniu do pracowników delegowanych z Polski do innego państwa członkowskiego, ustawa określa zasady:

1) kontroli przestrzegania przepisów o delegowaniu pracowników oraz realizacji obowiązków informacyjnych związanych z delegowaniem pracowników;

2) współpracy z właściwymi organami innych państw członkowskich dotyczącej delegowania pracowników na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej i z tego terytorium;

3) ochrony pracowników delegowanych z terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;

4) postępowania związanego z realizacją wniosków o powiadomienie o decyzji w sprawie nałożenia na pracodawcę delegującego pracownika z terytorium Rzeczypospolitej Polskiej

administracyjnej kary pieniężnej lub grzywny administracyjnej oraz o egzekucję takiej kary lub grzywny.

Oznacza to, iż regulacje ustawy o delegowaniu pracowników w stosunku do pracodawców delegujących pracowników za granicę można zmieścić w dwóch kategoriach:

- 1) obowiązek informowania Państwowej Inspekcji Pracy o prowadzonej działalności i warunkach zatrudnienia pracowników, czyli obowiązek pracodawcy krajowego udzielania Państwowej Inspekcji Pracy informacji na podstawie art. 12 ust. 4 ustawy o delegowaniu pracowników.
- 2) transgraniczna egzekucja kar i uprawnienia PIP wobec pracodawcy delegującego za granicę.

Na podstawie ustawy o delegowaniu pracowników na Państwową Inspekcję Pracy zostały nałożone zadania polegające na współpracy z właściwymi organami innych państw członkowskich obejmujące:

- udzielanie niezbędnych informacji dotyczących delegowania pracowników z terytorium Rzeczypospolitej Polskiej w odpowiedzi na uzasadnione wnioski właściwych organów, w szczególności dotyczących tych pracowników, warunków ich zatrudnienia oraz pracodawcy delegującego pracownika z terytorium RP, a także na przeprowadzaniu kontroli na wniosek takich organów (odpowiedź na wnioski, Państwowa Inspekcja Pracy przekazuje właściwemu organowi innego państwa członkowskiego w terminie 25 dni roboczych od dnia otrzymania wniosku, chyba że te organy uzgodniły krótszy termin, a jeżeli we wnioskach wskazano przyczyny uzasadniające konieczność ich pilnej realizacji i zawarto w nich prośbę o udzielenie informacji znajdujących się w krajowych rejestrach, takich jak rejestr podatników VAT, odpowiedź na wnioski jest przekazywana niezwłocznie, nie później jednak niż w terminie 2 dni roboczych od dnia otrzymania wniosku; jeżeli udzielenie odpowiedzi na wnioski napotyka trudności, Państwowa Inspekcja Pracy ma obowiązek niezwłocznie poinformować o tym właściwy organ innego państwa członkowskiego w celu znalezienia rozwiązania; PIP ma prawo występować do pracodawcy delegującego pracownika z terytorium RP z żądaniem udzielenia informacji dotyczących ich działalności, niezbędnych do zamieszczenia w odpowiedzi na wnioski, jak również występować również do Zakładu Ubezpieczeń Społecznych, a także naczelników urzędów skarbowych i innych organów administracji publicznej, z wnioskiem o udzielenie informacji niezbędnych do zamieszczenia w odpowiedzi na wnioski;

- powiadamianie, na wniosek organu wnioskującego, pracodawcy delegującego pracownika z terytorium RP o decyzji w sprawie nałożenia na tego pracodawcę administracyjnej kary pieniężnej lub grzywny administracyjnej w związku z naruszeniem przepisów dotyczących delegowania pracowników;

- powiadamianie, na wniosek organu wnioskującego, pracodawcy delegującego pracownika z terytorium RP o wniosku o egzekucję administracyjnej kary pieniężnej lub grzywny administracyjnej nałożonej na tego pracodawcę w związku z naruszeniem przepisów dotyczących delegowania pracowników oraz sprawdzanie i przekazywanie naczelnikowi urzędu skarbowego takiego wniosku.

Nowelizacja ustawy z 2020 r. przewidziała, iż dodatkowe uprawnienie PIP polegające na tym, iż PIP ma prawo występować do pracodawców i ZUS z żądaniem albo z wnioskiem o udzielenie niezbędnych informacji dotyczących delegowania pracownika z terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, także w przypadku podejrzenia naruszenia przepisów państwa członkowskiego, do którego skierowany został pracownik delegowany z terytorium RP.

W przypadku nałożenia kary lub grzywny, organ innego państwa członkowskiego, w sytuacji, gdy sam nie może przeprowadzić powiadomienia albo egzekucji, może zwrócić się do Państwowej Inspekcji Pracy o dokonanie:

- powiadomienia pracodawcy o decyzji nakładającej stosowną karę, grzywnę albo
- powiadomienia pracodawcy o wniosku o egzekucję administracyjnej kary pieniężnej lub grzywny administracyjnej i egzekucji tej kary lub grzywny.

Wnioski z innych państw członkowskich, które nie spełniają określonych w ustawie wymogów formalnych są zwracane do organu wnioskującego. Państwowa Inspekcja Pracy może również zwrócić wniosek organowi wnioskującemu, jeżeli:

- 1) ogólna kwota administracyjnej kary pieniężnej lub grzywny administracyjnej wynosi mniej niż 350 euro;
- 2) decyzja w sprawie nałożenia administracyjnej kary pieniężnej lub grzywny administracyjnej jest sprzeczna z podstawowymi zasadami porządku prawnego Rzeczypospolitej Polskiej.

W przypadku pozytywnej weryfikacji wymogów formalnych wniosku, PIP:

1) nie później niż w ciągu miesiąca od dnia otrzymania wniosku powiadamia o wniosku oraz o dołączonych do niego dokumentach pracodawcę delegującego pracownika z terytorium RP;

2) przekazuje wniosek naczelnikowi urzędu skarbowego, o ile nie nastąpiła dobrowolna zapłata administracyjnej kary pieniężnej lub grzywny administracyjnej i nie wcześniej niż po upływie 30 dni od dnia doręczenia pracodawcy delegującemu pracownika z terytorium RP powiadomienia o wniosku, w celu przeprowadzenia egzekucji, dołączając tytuł wykonawczy, zawierający określenie wysokości należności pieniężnej w walucie polskiej.

Jeżeli w trakcie powiadamiania o decyzji w sprawie nałożenia administracyjnej kary pieniężnej lub grzywny administracyjnej taka kara lub grzywna lub związane z nimi żądanie zostają zakwestionowane lub zostaje złożone od nich odwołanie przez zainteresowaną stronę, PIP, po otrzymaniu informacji w tej sprawie od organu wnioskującego, wstrzymuje czynności związane z powiadomieniem do czasu wydania decyzji przez odpowiedni podmiot lub organ właściwy w danym państwie członkowskim. Jeżeli w trakcie czynności związanych z wnioskiem o egzekucję administracyjnej kary pieniężnej lub grzywny administracyjnej taka kara lub grzywna lub związane z nimi żądanie zostają zakwestionowane lub zostaje złożone od nich odwołanie przez zainteresowaną stronę, PIP, po otrzymaniu informacji w tej sprawie od organu wnioskującego, wstrzymuje czynności związane z wnioskiem do czasu wydania decyzji przez odpowiedni podmiot lub organ właściwy w danym państwie członkowskim, powiadamiając o tym pracodawcę delegującego pracowników z terytorium RP. Jeżeli po przekazaniu przez Państwową Inspekcję Pracy wniosku o egzekucję administracyjnej kary pieniężnej lub grzywny administracyjnej naczelnikowi urzędu skarbowego taka kara lub

grzywna lub związane z nimi żądanie zostają zakwestionowane lub zostaje złożone od nich odwołanie przez zainteresowaną stronę, Państwowa Inspekcja Pracy, po otrzymaniu informacji w tej sprawie od organu wnioskującego, występuje z żądaniem zawieszenia postępowania egzekucyjnego, powiadamiając o tym pracodawcę delegującego pracowników z terytorium RP. Należy przy tym podkreślić, iż wszelkie odwołania bądź wnioski kwestionujące nałożenie administracyjnej kary pieniężnej lub grzywny administracyjnej lub związane z nimi żądanie składa się do odpowiedniego podmiotu lub organu właściwego w danym państwie członkowskim.

Niezależnie od omówionego powyżej statusu pracodawcy delegującego pracowników z terytorium Polski, ustawa ma zastosowanie również do przedsiębiorcy w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej. Zgodnie z art. 12 ustawy o delegowaniu pracowników, Państwowa Inspekcja Pracy ma prawo występować do pracodawcy delegującego pracownika z terytorium RP, ale również przedsiębiorcy w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej z żądaniem udzielenia informacji dotyczących ich działalności, niezbędnych do zamieszczenia w odpowiedzi na pytania organów innych państw członkowskich dotyczących delegowania pracowników. Pracodawcy oraz przedsiębiorcy mają obowiązek udzielenia informacji w terminie 10 dni roboczych od dnia otrzymania żądania Państwowej Inspekcji Pracy. Nie udzielenie bowiem informacji stanowi wykroczenie zagrożone karą grzywny od 1000 do 30 000 zł.

ZOBACZ

ART. 28 USTAWY O DELEGOWANIU PRACOWNIKÓW

Kto, będąc pracodawcą delegującym pracownika z terytorium RP lub przedsiębiorcą w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej lub osobą działającą w imieniu tego pracodawcy lub przedsiębiorcy, nie udziela informacji na żądanie Państwowej Inspekcji Pracy, zgodnie z art. 12 ust. 4, podlega karze grzywny od 1000 do 30 000 zł.

ART. 12 USTAWY O DELEGOWANIU PRACOWNIKÓW

1. Państwowa Inspekcja Pracy ma prawo występować do:

- 1) pracodawcy delegującego pracownika z terytorium RP,*
- 2) przedsiębiorcy w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. z 2015 r. poz. 584, z późn. zm.4))*
 - z żądaniem udzielenia informacji dotyczących ich działalności, niezbędnych do zamieszczenia w odpowiedzi na wnioski, o których mowa w art. 9 ust. 2 pkt 4 lit. d.*

(...)

4. Podmioty, o których mowa w ust. 1, mają obowiązek udzielenia informacji w terminie 10 dni roboczych od dnia otrzymania żądania Państwowej Inspekcji Pracy.

ART. 17 USTAWY O DELEGOWANIU PRACOWNIKÓW

1. W przypadku otrzymania wniosku, o którym mowa w art. 9 ust. 2 pkt 5, Państwowa Inspekcja Pracy podejmuje wszelkie niezbędne czynności, aby bez zbędnej zwłoki, nie później

jednak niż w ciągu miesiąca od dnia otrzymania wniosku, powiadomić pracodawcę delegującego pracownika z terytorium RP o decyzji w sprawie nałożenia administracyjnej kary pieniężnej lub grzywny administracyjnej oraz dokumentach, o ile zostały dołączone do wniosku, jeżeli:

1) wniosek wskazuje co najmniej:

a) imię i nazwisko lub nazwę, znany adres oraz wszelkie inne dane umożliwiające ustalenie tożsamości pracodawcy delegującego pracownika z terytorium RP,

b) streszczenie faktów i okoliczności naruszenia prawa, charakter tego naruszenia i odpowiednie przepisy mające zastosowanie w tej sprawie,

c) decyzję w sprawie nałożenia administracyjnej kary pieniężnej lub grzywny administracyjnej i wszelkie inne odpowiednie informacje lub dokumenty, w tym o charakterze sądowym, dotyczące przedmiotowego żądania bądź kary lub grzywny administracyjnej,

d) nazwę, adres i inne dane kontaktowe organu odpowiedzialnego za rozpatrzenie administracyjnej kary pieniężnej lub grzywny administracyjnej oraz, jeżeli nie jest to ten sam organ, organu, który może udzielić dodatkowych informacji dotyczących takiej kary lub grzywny lub możliwości odwołania się od obowiązku zapłaty lub zaskarżenia decyzji w sprawie ich nałożenia,

e) cel powiadomienia oraz termin, w jakim należy go dokonać;

2) wniosek zawiera informacje odpowiadające treści decyzji w sprawie nałożenia administracyjnej kary pieniężnej lub grzywny administracyjnej;

3) do wniosku dołączono decyzję w sprawie nałożenia administracyjnej kary pieniężnej lub grzywny administracyjnej i wskazane we wniosku dokumenty. 2. Po sprawdzeniu wniosku w zakresie, o którym mowa w ust. 1, Państwowa Inspekcja Pracy:

1) przekazuje decyzję w sprawie nałożenia administracyjnej kary pieniężnej lub grzywny administracyjnej oraz dołączone do niej dokumenty pracodawcy delegującemu pracownika z terytorium RP, jeżeli wniosek spełnia wymogi określone w ust. 1, albo

2) zwraca wniosek organowi wnioskującemu, jeżeli wniosek nie spełnia wymogów określonych w ust. 1.

ART. 18 USTAWY O DELEGOWANIU PRACOWNIKÓW

1. W przypadku otrzymania wniosku, o którym mowa w art. 9 ust. 2 pkt 6, Państwowa Inspekcja Pracy sprawdza, czy wniosek zawiera:

1) elementy, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 1 lit. a, b i d oraz pkt 2 i 3;

2) datę, z którą orzeczenie lub decyzja w sprawie nałożenia administracyjnej kary pieniężnej lub grzywny administracyjnej stały się wykonalne lub ostateczne, opis rodzaju administracyjnej kary pieniężnej lub grzywny administracyjnej oraz określenie ich wysokości, wszelkie daty istotne dla przeprowadzenia egzekucji, w tym informacje, czy doręczono stronie orzeczenie lub decyzję, a jeżeli tak, to w jaki sposób, lub czy wydano orzeczenie zaoczne, a także potwierdzenie organu wnioskującego, że od takiej kary lub grzywny nie przysługuje dalsze odwołanie, i opis żądania, w związku z którym jest składany wniosek, oraz jego poszczególnych elementów.

2. Jeżeli wniosek spełnia wymogi określone w ust. 1, Państwowa Inspekcja Pracy:

1) nie później niż w ciągu miesiąca od dnia otrzymania wniosku powiadamia o wniosku oraz o dołączonych do niego dokumentach pracodawcę delegującego pracownika z terytorium RP;

2) przekazuje wniosek naczelnikowi urzędu skarbowego, o ile nie nastąpiła dobrowolna zapłata administracyjnej kary pieniężnej lub grzywny administracyjnej i nie wcześniej niż po upływie 30 dni od dnia doręczenia pracodawcy delegującemu pracownika z terytorium RP powiadomienia o wniosku, w celu przeprowadzenia egzekucji, dołączając tytuł wykonawczy, o którym mowa w przepisach o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, zawierający określenie wysokości należności pieniężnej w walucie polskiej; wysokość tej należności ustala się, przeliczając wysokość należności wyrażonej w walucie innej niż polska według średniego kursu złotego w stosunku do tej waluty, określonego przez Narodowy Bank Polski na dzień wydania decyzji w sprawie nałożenia administracyjnej kary pieniężnej lub grzywny administracyjnej.

3. Jeżeli wniosek nie spełnia wymogów określonych w ust. 1, Państwowa Inspekcja Pracy zwraca wniosek organowi wnioskującemu.

4. Państwowa Inspekcja Pracy może zwrócić wniosek organowi wnioskującemu, jeżeli:

1) ogólna kwota administracyjnej kary pieniężnej lub grzywny administracyjnej wynosi mniej niż 350 euro; jeżeli ogólna kwota takiej kary lub grzywny jest wyrażona w innej walucie niż euro, należy ją przeliczyć na walutę polską według średniego kursu danej waluty określonego przez Narodowy Bank Polski na dzień wydania decyzji w sprawie nałożenia administracyjnej kary pieniężnej lub grzywny administracyjnej, a następnie otrzymaną kwotę przeliczyć według średniego kursu złotego w stosunku do euro, określonego przez Narodowy Bank Polski na ten dzień,

2) decyzja w sprawie nałożenia administracyjnej kary pieniężnej lub grzywny administracyjnej jest sprzeczna z podstawowymi zasadami porządku prawnego Rzeczypospolitej Polskiej – i o fakcie zwrotu wniosku powiadamia pracodawcę delegującego pracownika z terytorium RP.

ART. 19 USTAWY O DELEGOWANIU PRACOWNIKÓW

Państwowa Inspekcja Pracy bez zbędnej zwłoki informuje organ wnioskujący o:

1) czynnościach podjętych na jego wniosek o powiadomienie o decyzji w sprawie nałożenia administracyjnej kary pieniężnej lub grzywny administracyjnej lub wniosek o egzekucję takiej kary lub grzywny, w tym o dacie przekazania pracodawcy delegującemu pracownika z terytorium RP:

a) powiadomienia o decyzji w sprawie nałożenia administracyjnej kary pieniężnej lub grzywny administracyjnej lub

b) powiadomienia o wniosku o egzekucję administracyjnej kary pieniężnej lub grzywny administracyjnej;

2) podstawach odmowy podjęcia czynności, o których mowa w pkt 1:

a) w przypadku gdy wniosek o powiadomienie o decyzji w sprawie nałożenia administracyjnej kary pieniężnej lub grzywny administracyjnej nie spełnia wymogów określonych w art. 17 ust. 1 lub wniosek o egzekucję administracyjnej kary pieniężnej lub grzywny administracyjnej nie spełnia wymogów określonych w art. 18 ust. 1,

b) w przypadku, o którym mowa w art. 18 ust. 4,

c) w przypadku gdy analiza przeprowadzona przez naczelnika urzędu skarbowego wykazała, że prognozowane koszty egzekucji administracyjnej kary pieniężnej lub grzywny

administracyjnej są nieproporcjonalnie wysokie w stosunku do kwoty, której ma dotyczyć egzekucja, lub egzekucja taka wiązałaby się z istotnymi trudnościami.

ART. 20 USTAWY O DELEGOWANIU PRACOWNIKÓW

1. Jeżeli w trakcie powiadamiania o decyzji w sprawie nałożenia administracyjnej kary pieniężnej lub grzywny administracyjnej taka kara lub grzywna lub związane z nimi żądanie zostają zakwestionowane lub zostaje złożone od nich odwołanie przez zainteresowaną stronę, Państwowa Inspekcja Pracy, po otrzymaniu informacji w tej sprawie od organu wnioskującego, wstrzymuje czynności związane z powiadomieniem do czasu wydania decyzji przez odpowiedni podmiot lub organ właściwy w danym państwie członkowskim.

2. Jeżeli w trakcie czynności związanych z wnioskiem o egzekucję administracyjnej kary pieniężnej lub grzywny administracyjnej taka kara lub grzywna lub związane z nimi żądanie zostają zakwestionowane lub zostaje złożone od nich odwołanie przez zainteresowaną stronę, Państwowa Inspekcja Pracy, po otrzymaniu informacji w tej sprawie od organu wnioskującego, wstrzymuje czynności związane z wnioskiem do czasu wydania decyzji przez odpowiedni podmiot lub organ właściwy w danym państwie członkowskim, powiadamiając o tym pracodawcę delegującego pracowników z terytorium RP.

3. Jeżeli po przekazaniu przez Państwową Inspekcję Pracy wniosku o egzekucję administracyjnej kary pieniężnej lub grzywny administracyjnej naczelnikowi urzędu skarbowego taka kara lub grzywna lub związane z nimi żądanie zostają zakwestionowane lub zostaje złożone od nich odwołanie przez zainteresowaną stronę, Państwowa Inspekcja Pracy, po otrzymaniu informacji w tej sprawie od organu wnioskującego, występuje z żądaniem zawieszenia postępowania egzekucyjnego, powiadamiając o tym pracodawcę delegującego pracowników z terytorium RP.

4. Wszelkie odwołania bądź wnioski kwestionujące nałożenie administracyjnej kary pieniężnej lub grzywny administracyjnej lub związane z nimi żądanie składa się do odpowiedniego podmiotu lub organu właściwego w danym państwie członkowskim.

ART. 21 USTAWY O DELEGOWANIU PRACOWNIKÓW

Do umarzania należności z tytułu administracyjnej kary pieniężnej lub grzywny administracyjnej nałożonej na pracodawcę delegującego pracownika z terytorium RP nie stosuje się przepisów art. 56 ust. 1 pkt 5 i art. 57 pkt 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2013 r. poz. 885, z późn. zm.6)).

ART. 22 USTAWY O DELEGOWANIU PRACOWNIKÓW

Egzekwowanie administracyjnych kar pieniężnych i grzywien administracyjnych nałożonych na pracodawców delegujących pracowników z terytorium RP następuje w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

ART. 23 USTAWY O DELEGOWANIU PRACOWNIKÓW

Kwoty administracyjnych kar pieniężnych lub grzywien administracyjnych nałożonych na pracodawców delegujących pracowników z terytorium RP są egzekwowane w walucie polskiej i stanowią dochód budżetu państwa.

1.11. DELEGOWANIE CUDZOZIEMCA

Delegowanie obywateli państw trzecich (spoza UE) przez pracodawców mających siedzibę w państwie członkowskim był przedmiotem sporów przed TSUE. W sprawie C-43/93 Raymond Vander Elst przeciwko Office des migrations internationales rozpoznawany był przypadek obywatela Belgii, który w zakresie swojej działalności gospodarczej wysłał pracowników pochodzących z Maroka, zatrudnionych legalnie w Belgii, do Francji w celu przeprowadzenia robót rozbiórkowych. Władze francuskie nałożyły za to na pracodawcę wysoką grzywnę. Belgijski obywatel odwołał się do francuskiego sądu administracyjnego. ETS w wyroku z dnia 09 sierpnia 1994 r. odpowiedział na pytanie prejudycjalne sądu francuskiego zadane w postępowaniu odwoławczym. Uznał, że państwa członkowskie Unii Europejskiej nie mogą wprowadzać dodatkowych ograniczeń. Wymienił m.in. wymaganie zezwoleń na pracę dotyczących pracowników będących obywatelami państw trzecich, ale też legalnie zatrudnionych w państwie Unii Europejskiej, wysyłanych do innego kraju Unii Europejskiej.

Wyrok ETS znalazł odzwierciedlenie w ustawodawstwie państw członkowskich, w tym Niemiec. Wprowadziły one dla takich pracowników specjalny rodzaj wizy – tzw. wizę Vander Elst. Polskie przedsiębiorstwa mogą na podstawie tej wizy delegować pracowników do Niemiec, w celu ograniczonego w czasie świadczenia usług w Niemczech. Wiza Vander Elst umożliwia świadczenie usług w innym kraju UE bez konieczności posiadania zezwolenia na pracę. Nie wymaga też innych pozwoleń dotyczących prawnych aspektów zatrudnienia. Do jej wydania konieczne jest jednak, aby pracownika łączyła z polskim pracodawcą umowa o pracę. Istotne jest również, że taka umowa nie może zostać zawarta jedynie w celu wysłania pracownika do Niemiec.

ZOBACZ

Informacja Przedstawicielstwa Niemiec w Polsce – stan na styczeń 2019 r.

Wiza dla obywateli państw trzecich w celu przejściowego świadczenia usług w Niemczech (Wiza „Vander Elst”)

1. Swoboda świadczenia usług

W myśl przepisów europejskich w sprawie swobody świadczenia usług przedsiębiorstwa z siedzibą w jednym z państw Unii Europejskiej (np. w Polsce) mogą delegować obywateli państw trzecich w celu ograniczonego w czasie wykonywania usług w innym państwie UE (np. do Niemiec) bez wymogu posiadania zezwolenia na pracę czy innego pozwolenia przewidzianego w prawie zatrudnienia (tzw. czynna swoboda świadczenia usług). Z reguły nie dotyczy to delegowania pracowników w ramach jednej firmy, tzn. przejściowego delegowania pracownika do filii danego przedsiębiorstwa w Niemczech. Jeżeli delegowany obywatel państwa trzeciego ze względu na swoje obywatelstwo generalnie podlega obowiązkowi wizowemu w Niemczech, należy – także w powyższych przypadkach – przeprowadzić procedurę wizową przed wjazdem do Niemiec (patrz informacja: „Obowiązek wizowy”). W tej sytuacji wydawana jest wiza „Vander Elst”, która uprawnia do wykonywania odpowiedniej pracy w Niemczech na czas świadczenia usług. Bezwizowy wjazd celem wykonywania działalności w ramach Vander Elst jest obecnie możliwy jedynie na warunkach określonych w § 17a Rozporządzenia w sprawie pobytu w połączeniu z § 30 nr 3

Rozporządzenia o zatrudnieniu (dot. pracowników będących obywatelami państw trzecich, którzy posiadają w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej status rezydenta długoterminowego w okresie nieprzekraczającym 90 dni w ciągu okresu dwunastu miesięcy). Zasadniczym warunkiem swobody świadczenia usług jest zawarcie umowy o pracę między pracownikiem a delegującym go przedsiębiorstwem. Uregulowanie Vander Elst generalnie nie dotyczy umów między pracownikiem a delegującym go przedsiębiorstwem zawartych wyłącznie w celu wysłania pracownika do innego państwa UE, jeśli ani przed, ani po delegowaniu nie świadczy on pracy w pierwszym państwie UE, z którego jest delegowany. Kolejnym warunkiem jest to, że świadczenie usług na podstawie umowy między przedsiębiorstwem delegującym a odbiorcą usług działającym w innym państwie UE odbywa się na wyłączną odpowiedzialność przedsiębiorstwa delegującego i zasadniczo bez poleceń odbiorcy usług.

2. Opłaty i procedura

Wnioski wizowe można składać wyłącznie w Dziale Wizowym Ambasady Niemiec w Warszawie. Konsulaty Generalne Republiki Federalnej Niemiec w Krakowie, Wrocławiu i Gdańsku nie wydają wiz i nie udzielają też informacji dotyczących składania wniosków wizowych. Proszę pamiętać, że aby złożyć wniosek należy stawić się w Ambasadzie osobiście, przynosząc ze sobą wszystkie wymagane dokumenty. W tym celu proszę zarezerwować termin za pośrednictwem systemu rezerwacji terminów wizyt online. Właściwy link znajduje się na stronie internetowej. Przyjęcie wniosku jest możliwe tylko po uprzedniej rezerwacji terminu w kategorii Wiza „Vander Elst”. Proszę wziąć pod uwagę, że czas rozpatrywania wniosku wynosi z reguły do siedmiu dni roboczych od dnia jego złożenia. Wniosek wizowy zostanie przyjęty tylko po przedłożeniu kompletu wymaganych dokumentów. Każdy dokument należy przedłożyć w oryginale wraz z dwiema kopiami. Za rozpatrzenie wniosku o wydanie wizy „Vander Elst” pobierana jest opłata w wysokości ok. 400 złotych (równowartość 75 euro w zależności od aktualnego kursu walutowego). Opłatę należy uiścić w złotych przy składaniu wniosku. Jest to opłata manipulacyjna. W przypadku odmowy udzielenia wizy lub wycofania wniosku o wizę nie przysługuje jej zwrot.

3. Wymagane dokumenty

Proszę pamiętać o załączeniu do wniosku wizowego wszystkich wymaganych dokumentów! Niekompletny zestaw dokumentów może być powodem odmowy przyjęcia wniosku wizowego. Każdy dokument należy przedłożyć w oryginale wraz z dwiema kopiami. Dokumenty proszę uporządkować według podanej kolejności:

- 2 dokładnie wypełnione w języku niemieckim i własnoręcznie podpisane wnioski
- 2 aktualne zdjęcia biometryczne
- paszport o odpowiednio długim terminie ważności (co najmniej 6 miesięcy po upływie ważności pozwolenia na pobyt) wydany w ciągu ostatnich 10 lat (oryginał + 2 kopie wszystkich wypełnionych stron)
- stosowny dokument potwierdzający zezwolenie na pobyt i pracę w Polsce o terminie ważności umożliwiającym powrót z Niemiec do Polski po zakończeniu świadczenia usługi (oryginał + 2 kopie)
- aktualne zaświadczenie o zameldowaniu w Polsce od co najmniej 4 tygodni (w 2 egzemplarzach)

□ umowa między przedsiębiorstwem delegującym a odbiorcą usług działającym w innym państwie UE (w 2 egzemplarzach)

□ sporządzone w 2 egzemplarzach zaświadczenie przedsiębiorstwa delegującego (osobne dla każdego wnioskodawcy w przypadku składania wniosku grupowo) zawierające następujące dane: - informację o zgodnym z przepisami zatrudnieniu wnioskodawcy (umowa o pracę wzgl. rozliczenia wynagrodzenia, zaświadczenie o odprowadzaniu składek na ubezpieczenie społeczne); - przewidywany czas rozpoczęcia i zakończenia realizacji usługi w Niemczech; - miejsce realizacji usługi w Niemczech; - krótki opis świadczonej usługi.

□ dowód ubezpieczenia na wypadek choroby w Polsce i w Niemczech na czas oddelegowania (dokument A1 + karta EKUZ) (w 2 egzemplarzach)

Ambasada zastrzega sobie prawo do zażądania dodatkowych dokumentów.

2. ZABEZPIECZENIE SPOŁECZNE PRACOWNIKA SKIEROWANEGO PRZEZ POLSKIEGO PRACODAWCĘ DO PRACY ZA GRANICĄ

2.1. ZASADY KOORDYNACJI SYSTEMU UBEZPIECZEŃ SPOŁECZNYCH

W przedmiocie zabezpieczenia społecznego pracownika wykonującego pracę poza granicami Polski, istotna jest podstawa prawna wykonywania pracy za granicą. W przypadku podróży służbowej pracownik podlega polskiemu ustawodawstwu ubezpieczeniowemu bez żadnych dodatkowych formalności. Natomiast w przypadku delegowania pracownika do kraju będącego członkiem UE lub EOG bądź do Szwajcarii, zastosowanie ma Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) Nr 883/2004 z 29 kwietnia 2004 r. w sprawie koordynacji systemów zabezpieczenia społecznego. Rozporządzenie koordynacyjne jako zasadę przyjmuje oskładkowanie pracownika w państwie – miejscu wykonywania faktycznej pracy. Artykuł 11 Rozporządzenia koordynacyjnego wprowadził dwie ogólne zasady: 1) podlegania ustawodawstwu tylko jednego Państwa Członkowskiego; 2) podlegania przez osobę wykonującą w Państwie Członkowskim pracę najemną ustawodawstwu tego Państwa Członkowskiego. Artykuł 12 rozporządzenia wprowadza natomiast zasadę szczególną dotyczącą pracownika delegowanego: osoba, która wykonuje działalność jako pracownik najemny w państwie członkowskim w imieniu pracodawcy, który normalnie prowadzi tam swą działalność, a która jest delegowana przez tego pracodawcę do innego państwa członkowskiego do wykonywania pracy w imieniu tego pracodawcy, nadal podlega ustawodawstwu pierwszego państwa członkowskiego, pod warunkiem że przewidywany czas takiej pracy nie przekracza 24 miesięcy i że osoba ta nie jest wysłana, by zastąpić inną delegowaną osobę. Jak wspomniano powyżej w niniejszym opracowaniu, w przypadku, gdy za granicą nie jest realizowane zadanie służbowe, a mamy do czynienia ze skierowaniem do wykonywania na rzecz pracodawcy poza granicą Rzeczypospolitej Polskiej pełnego zakresu obowiązków pracowniczych pracy, takie wykonywanie pracy przez pracownika należy kwalifikować jako delegowanie. Jednocześnie jednak, w celu zastosowania art. 12 Rozporządzenia koordynacyjnego pracownik delegowany powinien wykonywać swoją pracę w innym państwie członkowskim niż państwo, w którym zwyczajowo pracuje, jedynie tymczasowo (24 miesiące). Dla oceny tymczasowości uwzględnia się wszystkie elementy

faktyczne cechujące taką pracę i sytuację danego pracownika. Do elementów tych mogą należeć w szczególności:

- 1) fakt, że praca jest wykonywana przez ograniczony okres w innym państwie członkowskim;
- 2) data rozpoczęcia delegowania;
- 3) fakt, że pracownik delegowany jest do innego państwa członkowskiego niż państwo, w którym lub z którego ten pracownik zwyczajowo wykonuje swoją pracę zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 593/2008 (Rzym I) lub z konwencją rzymską;
- 4) fakt, że po zakończeniu wykonywania pracy lub usług, do wykonania których został delegowany, pracownik wraca do państwa członkowskiego, z którego został delegowany lub ma w tym państwie ponownie podjąć pracę;
- 5) charakter działalności;
- 6) fakt, że pracodawca delegujący pracownika zapewnia mu transport, zakwaterowanie z wyżywieniem lub samo zakwaterowanie lub zapewnia zwrot odnośnych kosztów, a jeżeli tak — w jaki sposób jest to zapewniane lub jaka jest metoda stosowana przy zwrocie kosztów;
- 7) fakt, że na danym stanowisku pracował w poprzednich okresach ten sam lub inny pracownik (delegowany).

Brak spełnienia jednego lub większej liczby elementów faktycznych wymienionych powyżej nie oznacza automatycznie, że dana sytuacja nie stanowi delegowania, ponieważ ocenę tych elementów dostosowuje się do każdego konkretnego przypadku oraz uwzględnia się specyfikę danej sytuacji.

ZOBACZ

ART. 11 ROZPORZĄDZENIA KOORDYNACYJNEGO

ZASADY OGÓLNE

1. Osoby, do których stosuje się niniejsze rozporządzenie, podlegają ustawodawstwu tylko jednego Państwa Członkowskiego. Ustawodawstwo takie określone jest zgodnie z przepisami niniejszego tytułu.

2. Do celów stosowania przepisów tego tytułu osoby otrzymujące świadczenia pieniężne z powodu lub w konsekwencji swej na własny rachunek uważane są za wykonujące wspomnianą pracę. Nie dotyczy to świadczeń z tytułu inwalidztwa, emerytur ani rent rodzinnych, ani też rent z tytułu wypadków przy pracy lub chorób zawodowych lub świadczeń pieniężnych z tytułu choroby obejmujących leczenie przez czas nieokreślony.

3. Zgodnie z przepisami art. 12 do 16:

a) osoba wykonująca w Państwie Członkowskim pracę najemną lub pracę na własny rachunek podlega ustawodawstwu tego Państwa Członkowskiego;

(...)

4. Do celów stosowania przepisów niniejszego tytułu, praca najemna lub praca na własny rachunek wykonywana normalnie na pokładzie statku na morzu pod banderą Państwa Członkowskiego uważana jest za pracę wykonywaną w tym Państwie Członkowskim. Jednakże osoba zatrudniona na pokładzie statku pod banderą Państwa Członkowskiego a otrzymująca wynagrodzenie za taką pracę od przedsiębiorstwa lub osoby, których siedziba lub miejsce prowadzenia działalności są w innym Państwie Członkowskim, podlega ustawodawstwu tego

ostatniego Państwa Członkowskiego, jeżeli zamieszkuje w tym Państwie. Do celów stosowania wspomnianego ustawodawstwa, przedsiębiorstwo lub osoba wypłacająca wynagrodzenie uważana jest za pracodawcę.

5. Praca w charakterze członka załogi lotniczej lub personelu pokładowego, wykonywana w lotniczym transporcie pasażerów lub towarów, jest uznawana za pracę wykonywaną w państwie członkowskim, w którym znajduje się port macierzysty, zgodnie z definicją zawartą w załączniku III do rozporządzenia (EWG) nr 3922/91.

ART. 12 ROZPORZĄDZENIA KOORDYNACYJNEGO

1. Osoba, która wykonuje działalność jako pracownik najemny w państwie członkowskim w imieniu pracodawcy, który normalnie prowadzi tam swą działalność, a która jest delegowana przez tego pracodawcę do innego państwa członkowskiego do wykonywania pracy w imieniu tego pracodawcy, nadal podlega ustawodawstwu pierwszego państwa członkowskiego, pod warunkiem że przewidywany czas takiej pracy nie przekracza 24 miesięcy i że osoba ta nie jest wysłana, by zastąpić inną delegowaną osobę.

2. Osoba, która normalnie wykonuje działalność jako osoba pracująca na własny rachunek w Państwie Członkowskim, a która udaje się, by wykonywać podobną działalność w innym Państwie Członkowskim, nadal podlega ustawodawstwu pierwszego Państwa Członkowskiego, pod warunkiem że przewidywany czas takiej pracy nie przekracza 24 miesięcy.

ART. 13 ROZPORZĄDZENIA KOORDYNACYJNEGO

Wykonywanie pracy w dwóch lub w kilku Państwach Członkowskich

1. Osoba, która normalnie wykonuje pracę najemną w dwóch lub w kilku Państwach Członkowskich podlega:

a) ustawodawstwu Państwa Członkowskiego, w którym ma miejsce zamieszkania, jeżeli wykonuje znaczną część pracy w tym Państwie Członkowskim lub jeżeli jest zatrudniona przez różne przedsiębiorstwa lub przez różnych pracodawców, którzy mają siedzibę lub miejsce wykonywania działalności w różnych Państwach Członkowskich lub

b) ustawodawstwu Państwa Członkowskiego, w którym znajduje się siedziba lub miejsce wykonywania działalności zatrudniającego ją przedsiębiorstwa lub pracodawcy, jeżeli osoba ta nie wykonuje znacznej części swej pracy w Państwie Członkowskim, w którym ma miejsce zamieszkania.

(...)

3. Osoba, która normalnie wykonuje pracę najemną i pracę na własny rachunek w różnych Państwach Członkowskich podlega ustawodawstwu Państwa Członkowskiego, w którym wykonuje swą pracę najemną lub, jeżeli wykonuje taką pracę w dwóch lub w kilku Państwach Członkowskich, ustawodawstwu określoneemu zgodnie z przepisami ust. 1.

Jeśli warunki art. 12 Rozporządzenia koordynacyjnego zostaną spełnione, obowiązkowe ubezpieczenie społeczne polskiego pracownika będzie regulowane polską Ustawą o systemie ubezpieczeń społecznych. W tym celu pracodawca jest obowiązany uzyskać w Zakładzie Ubezpieczeń Społecznych poświadczenie formularza A1. Przed wydaniem zaświadczenia, ZUS zbada czy zostały spełnione dwa podstawowe warunki:

- (1) czy pracodawca prowadzi znaczną część działalności w Polsce;
- (2) czy pracownik wyjeżdża na okres krótszy niż 24 miesiące i nie wyjeżdża w celu zastąpienia innego pracownika.

Praktyczny Poradnik Komisji Europejskiej o delegowaniu pracowników z 2019 r. zawiera potwierdzenie, że o A1 wystąpić można również „w miarę możliwości” przed delegowaniem. To przypomnienie jest istotne zwłaszcza w kontekście propozycji, by w ramach prac nad nowelizacją rozporządzeń o koordynacji systemów zabezpieczenia społecznego wykreślić z istniejących dotychczas przepisów słowa „w miarę możliwości” i tym samym *de facto* zobowiązać pracodawców do posiadania A1 już przed oddelegowaniem. Stanowiłoby to problem w przypadku nagłych zleceń oraz np. przy wycofywaniu lub skracaniu A1 i ponownym ubieganiu się o ten dokument. Poradnik potwierdza jednak regułę deklaratoryjnego (a nie konstytutywnego) charakteru A1.

Należy wskazać, iż w związku z wprowadzeniem do Dyrektywy 96/71/WE 12-miesięcznego okresu delegowania (ewentualnie przedłużanego do 18 miesięcy wskutek umotywowanego zawiadomienia), przewidywana jest nowelizacja Rozporządzenia 883/2004, której wynikiem ma być skrócenie z 24 do 12 miesięcy okresu delegowania, w czasie którego pracownik podlega systemowi ubezpieczeń państwa delegującego.

2.2. KRYTERIUM BEZPOŚREDNIEGO ZWIĄZKU MIĘDZY PRACODAWCĄ A PRACOWNIKIEM

W celu ustalenia wykładni przepisu art. 12 Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) Nr 883/2004 z 29 kwietnia 2004 r. w sprawie koordynacji systemów zabezpieczenia społecznego została wydana Decyzja nr A2 z dnia 12 czerwca 2009 r. dotycząca wykładni art. 12 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 883/2004 w sprawie ustawodawstwa mającego zastosowanie do pracowników delegowanych i osób wykonujących pracę na własny rachunek, tymczasowo pracujących poza państwem właściwym. Zgodnie z Decyzją nr A2 Komisji Administracyjnej ds. Koordynacji Systemów Zabezpieczenia Społecznego pierwszym decydującym warunkiem dla zastosowania art. 12 ust. 1 Rozporządzenia w sprawie koordynacji systemów zabezpieczenia społecznego jest istnienie bezpośredniego związku między pracodawcą a zatrudnionym przez niego pracownikiem przez cały okres delegowania. Decyzja A2 nie ma charakteru źródła prawa Unii Europejskiej w rozumieniu traktatowym, lecz jest aktem informacyjno-pomocniczym, wydanym przez Komisję Administracyjną na podstawie art. 72 lit. a i b rozporządzenia 883/2004 w ramach jej zadań dotyczących wykładni i usprawniania jednolitego stosowania prawa Unii Europejskiej.

ZOBACZ

USTĘP 1 PARAGRAF 3 DECYZJI NR A2

W celu ustalenia, czy taki bezpośredni związek wciąż istnieje, a zatem dla przyjęcia, że pracownik nadal podlega zwierzchnictwu pracodawcy, który go delegował, należy uwzględnić szereg elementów, w tym odpowiedzialność za rekrutację, umowę o pracę, wynagrodzenie (niezależnie od ewentualnych umów między pracodawcą w państwie wysyłającym a przedsiębiorstwem w państwie zatrudnienia, dotyczących wynagradzania pracowników) i zwalniania oraz prawo do określania charakteru pracy.

W publikacji pt. „Praktyczny poradnik: Ustawodawstwo mające zastosowanie do pracowników w Unii Europejskiej (UE), w Europejskim Obszarze Gospodarczym (EOG) i w Szwajcarii”¹⁸ Komisja Europejska wymieniła następujące elementy budujące bezpośredni związek między delegującym przedsiębiorstwem a pracownikiem delegowanym: odpowiedzialność za rekrutację; musi być oczywiste, że przez cały okres delegowania umowa obowiązywała i nadal obowiązuje strony zaangażowane w sporządzenie tej umowy i że wynika ona z negocjacji, które doprowadziły do rekrutacji; prawo do rozwiązania umowy o pracę (zwolnienia) musi przysługiwać wyłącznie przedsiębiorstwu „delegującemu”; przedsiębiorstwo „delegujące” musi zachować prawo do określenia „charakteru” pracy wykonywanej przez pracownika delegowanego nie w zakresie określania szczegółów dotyczących rodzaju pracy, która ma być wykonana czy sposobu jej wykonywania, a w bardziej ogólnych kategoriach ustalenia wyniku tej pracy lub podstawowej usługi, jaka ma być świadczona; zobowiązanie w zakresie wynagradzania pracownika spoczywa na przedsiębiorstwie, które zawarło umowę o pracę. Pozostaje to bez uszczerbku dla jakichkolwiek porozumień pomiędzy pracodawcą w państwie delegującym i przedsiębiorstwem w państwie zatrudnienia w kwestii sposobu dokonywania faktycznych płatności na rzecz pracownika; przedsiębiorstwo delegujące zachowuje prawo do stosowania działań dyscyplinarnych wobec pracownika.

2.3. KRYTERIUM WIĘZI MIĘDZY PRACODAWCĄ A PAŃSTWEM CZŁONKOWSKIM, W KTÓRYM MA ON SWOJĄ SIEDZIBĘ

Drugim decydującym warunkiem dla zastosowania art. 12 ust. 1 rozporządzenia, jest, zgodnie z Decyzją A2 istnienie więzi między pracodawcą a państwem członkowskim, w którym ma on swoją siedzibę. Możliwość delegowania pracowników powinna zatem ograniczać się wyłącznie do przedsiębiorstw, które normalnie prowadzą swą działalność na terytorium państwa członkowskiego, którego ustawodawstwu nadal podlega pracownik delegowany; dlatego przyjmuje się, że powyższe przepisy mają zastosowanie jedynie do przedsiębiorstw, które zazwyczaj prowadzą znaczną część działalności na terytorium państwa członkowskiego, w którym mają siedzibę.

ZOBACZ

PARAGRAF 5 USTĘP 1 DECYZJI NR A2

W celu ustalenia, w razie potrzeby i w razie wątpliwości, czy pracodawca zazwyczaj prowadzi znaczną część działalności na terytorium państwa członkowskiego, w którym ma swoją siedzibę, instytucja właściwa w tym państwie zobowiązana jest zbadać wszystkie kryteria charakteryzujące działalność prowadzoną przez tego pracodawcę, w tym miejsce, w którym przedsiębiorstwo ma swą zarejestrowaną siedzibę i administrację, liczebność personelu administracyjnego pracującego w państwie członkowskim, w którym pracodawca ma siedzibę, oraz w drugim państwie członkowskim, miejsce, w którym rekrutowani są pracownicy delegowani, i miejsce, w którym zawierana jest większość umów z klientami,

¹⁸ Tekst poradnika dostępny pod adresem: <http://www.zus.pl/pliki/poradniki/Praktyczny%20Poradnik.pdf>

prawo mające zastosowanie do umów zawartych przez przedsiębiorstwo z jednej strony z pracownikami i z drugiej strony z klientami, obroty w odpowiednio typowym okresie w każdym z państw członkowskich, których rzecz dotyczy, oraz liczbę umów wykonanych w państwie wysyłającym. Wykaz ten nie jest wyczerpujący, ponieważ kryteria powinny być dostosowane do każdego konkretnego przypadku i powinny uwzględniać charakter działalności prowadzonej przez przedsiębiorstwo w państwie, w którym ma ono siedzibę.

ARTYKUŁ 4 DYREKTYWY WDROŻENIOWEJ

2. Aby ustalić, czy przedsiębiorstwo rzeczywiście prowadzi znaczącą działalność inną niż działalność zarządcza lub administracyjna o charakterze wyłącznie wewnętrznym, właściwe organy dokonują — biorąc pod uwagę szeroki przedział czasowy — całościowej oceny wszystkich elementów faktycznych cechujących taką działalność prowadzoną przez przedsiębiorstwo w państwie członkowskim prowadzenia działalności i, w razie konieczności, w przyjmującym państwie członkowskim. Do elementów tych mogą należeć w szczególności:

- a) miejsce, w którym przedsiębiorstwo ma statutową siedzibę i administrację, korzysta z pomieszczeń biurowych, płaci podatki i składki na ubezpieczenie społeczne oraz — w stosownych przypadkach — zgodnie z prawem krajowym jest uprawnione do wykonywania zawodu lub jest zarejestrowane w izbach handlowych lub organizacjach branżowych;*
- b) miejsce, w którym prowadzi się nabór pracowników delegowanych i z którego są oni delegowani;*
- c) prawo właściwe dla umów zawieranych przez przedsiębiorstwo ze swoimi pracownikami z jednej strony, oraz prawo właściwe dla umów zawieranych z klientami przedsiębiorstwa z drugiej;*
- d) miejsce, w którym przedsiębiorstwo prowadzi znaczącą działalność gospodarczą, oraz w którym zatrudnia personel administracyjny;*
- e) liczba wykonanych umów lub wielkość obrotu uzyskanego w państwie członkowskim prowadzenia działalności, z uwzględnieniem szczególnej sytuacji m.in. nowo powstałych przedsiębiorstw i MŚP.*

W dyrektywie wdrożeniowej zaznaczono, iż brak spełnienia jednego lub większej liczby elementów faktycznych wymienionych w przywołanym przepisie nie oznacza automatycznie, że dana sytuacja nie stanowi delegowania, ponieważ ocenę tych elementów dostosowuje się do każdego konkretnego przypadku oraz uwzględnia się specyfikę danej sytuacji.

ZOBACZ

ARTYKUŁ 14 ROZPORZĄDZENIE NR 987/2009

SZCZEGÓLNE UREGULOWANIA DOTYCZĄCE ART. 12 I 13 ROZPORZĄDZENIA PODSTAWOWEGO

1. Do celów stosowania art. 12 ust. 1 rozporządzenia podstawowego „osoba, która wykonuje działalność jako pracownik najemny w państwie członkowskim w imieniu pracodawcy, który normalnie tam prowadzi swoją działalność, a która jest delegowana przez tego pracodawcę do innego państwa członkowskiego”, oznacza także osobę zatrudnioną w celu oddelegowania jej do innego państwa członkowskiego, pod warunkiem że osoba ta

bezpośrednio przed rozpoczęciem zatrudnienia podlega już ustawodawstwu państwa członkowskiego, w którym siedzibę ma jej pracodawca.

2. Do celów stosowania art. 12 ust. 1 rozporządzenia podstawowego sformułowanie „który normalnie tam prowadzi swą działalność” odnosi się do pracodawcy zazwyczaj prowadzącego znaczną część działalności, innej niż działalność związana z samym zarządzeniem wewnętrznym, na terytorium państwa członkowskiego, w którym ma swoją siedzibę, z uwzględnieniem wszystkich kryteriów charakteryzujących działalność prowadzoną przez dane przedsiębiorstwo. Odnośne kryteria muszą zostać dopasowane do specyficznych cech każdego pracodawcy i do rzeczywistego charakteru prowadzonej działalności.

(...)

5. Do celów stosowania art. 13 ust. 1 rozporządzenia podstawowego osoba, która „normalnie wykonuje pracę najemną w dwóch lub w kilku państwach członkowskich”, oznacza w szczególności osobę, która:

a) wykonując nadal pracę w jednym państwie członkowskim, równocześnie wykonuje odrębną pracę w jednym lub kilku innych państwach członkowskich, niezależnie od czasu trwania ani charakteru tej odrębnej pracy;

b) w sposób ciągły wykonuje na zmianę kilka rodzajów pracy, z wyjątkiem pracy o charakterze marginalnym, w dwóch lub więcej państwach członkowskich, niezależnie od częstotliwości takiej zamiany czy też jej regularnego charakteru.

7. W rozróżnianiu pracy wykonywanej zgodnie z ust. 5 i 6 od sytuacji opisanych w art. 12 ust. 1 i 2 rozporządzenia podstawowego, rozstrzygające znaczenie ma czas trwania pracy w jednym lub więcej państwach członkowskich (bez względu na to, czy ma ona charakter stały, incydentalny czy tymczasowy). W tym celu przeprowadza się ogólną ocenę wszystkich istotnych okoliczności obejmujących w szczególności, w przypadku osoby wykonującej pracę najemną, miejsce pracy określone w umowie o pracę.

8. Do celów stosowania art. 13 ust. 1 i 2 rozporządzenia podstawowego „znaczną część pracy najemnej lub działalności na własny rachunek” wykonywana w państwie członkowskim oznacza znaczną pod względem ilościowym część pracy najemnej lub pracy na własny rachunek wykonywanej w tym państwie członkowskim, przy czym nie musi to być koniecznie największa część tej pracy.

W celu określenia, czy znaczna część pracy jest wykonywana w danym państwie członkowskim, należy uwzględnić następujące kryteria orientacyjne:

a) w przypadku pracy najemnej – czas pracy lub wynagrodzenie; oraz

b) w przypadku pracy na własny rachunek – obrót, czas pracy, liczba świadczonych usług lub dochód.

W ramach ogólnej oceny, spełnienie powyższych kryteriów w proporcji mniejszej niż 25 % tych kryteriów wskazuje, że znaczna część pracy nie jest wykonywana w danym państwie członkowskim.

(...)

11. Jeżeli dana osoba wykonuje pracę najemną w dwóch lub więcej państwach członkowskich w imieniu pracodawcy, którego siedziba znajduje się poza terytorium Unii, oraz jeżeli osoba ta ma miejsce zamieszkania w państwie członkowskim, w którym nie

wykonuje znacznej części swojej pracy, podlega ona ustawodawstwu państwa członkowskiego, w którym ma miejsca zamieszkania.

Artykuł 14 ust. 1 Rozporządzenia nr 987/2009 stawia warunek, aby pracownik delegowany bezpośrednio przed delegowaniem podlegał już ustawodawstwu państwa członkowskiego, w którym siedzibę ma jego pracodawca. Za okres spełniający ten wymóg można uznać okres co najmniej jednego miesiąca, natomiast krótsze okresy wymagają, zgodnie z treścią Decyzji A2, indywidualnej oceny w konkretnych przypadkach, z uwzględnieniem wszelkich istotnych czynników. Wymóg podlegania ustawodawstwu państwa członkowskiego spełnia zatrudnienie przez jakiegokolwiek pracodawcę w państwie delegującym, ale również warunek ten spełniają studenci, renciści, emeryci lub osoby ubezpieczone z tytułu zamieszkania i objęte systemem zabezpieczenia społecznego państwa delegującego.

Przykładowe cechy działalności normalnej stanowią następujące okoliczności: przedsiębiorstwo posiada co najmniej kilku klientów, klienci w państwie przyjmującym zmieniają się (umowy kończą się, pozyskiwani są nowi klienci), przedsiębiorstwo promuje swoją markę, reklamuje usługi i prowadzi aktywną sprzedaż w kraju, z którego następuje delegowanie. Przykładowe cechy działalności, które mogą świadczyć o działalności fikcyjnej to następujące okoliczności: przedsiębiorstwo świadczy usługi na rzecz jednego lub grupy stałych kontrahentów, przedsiębiorstwo ze swoimi zagranicznymi klientami jest powiązane osobowo lub kapitałowo, w strukturze przychodów przedsiębiorstwa przeważa sprzedaż na rzecz jednego lub grupy stałych klientów w państwie przyjmującym, przedsiębiorstwo nie promuje swojej marki, nie reklamuje swoich usług i nie prowadzi aktywnej sprzedaży w kraju delegującym.

Należy zaznaczyć, że katalog kryteriów przedstawionych powyżej jest wyczerpujący, ponieważ kryteria te powinny być dostosowane do każdego konkretnego przypadku i powinny uwzględniać charakter działalności prowadzonej przez przedsiębiorstwo w państwie, w którym ma ono siedzibę. W celu spełnienia warunków dotyczących zwykłego prowadzenia „znaczącej części działalności” na terytorium państwa wysyłającego, przedsiębiorstwa powinny ponadto prowadzić tę działalność w tym państwie od pewnego czasu. Warunek ten uznawany jest za spełniony, gdy działalność prowadzona jest od co najmniej 4 miesięcy; jeżeli okres ten jest krótszy niż 4 miesiące, oceniane są poszczególne przypadki, z uwzględnieniem także wszelkich innych okoliczności, które pozwolą na ocenę czy w przyszłości działalność na terenie Polski się rozwinie (np. ile osób będzie wykonywało pracę w kraju w stosunku do liczby pracowników delegowanych).

Zgodnie z praktycznym przewodnikiem w dziedzinie oddelegowania pracowników w państwach członkowskich Unii Europejskiej, Europejskiego Obszaru Gospodarczego i Szwajcarii wydanym na podstawie decyzji Komisji Administracyjnej do Spraw Zabezpieczenia Społecznego Pracowników Migrujących numer 181 z 13 grudnia 2000 r., obrót w kraju wysyłającym na poziomie ok. 25% w stosunku do obrotów ogółem uznawany jest za istotny, aby wykazać istnienie więzi między pracodawcą a państwem członkowskim. Natomiast kryterium obrotu nie jest jedynym, jaki instytucja ubezpieczeniowa musi wziąć pod uwagę ustalając, zgodnie z prawem którego państwa pracownik będzie ubezpieczony. Zgodnie z wyrokiem Sądu Najwyższego z 18 listopada 2015 r. (sygn. akt: II UK 100/14)

samo osiągnięcie lub nieosiągnięcie obrotu ponad 25% w kraju nie przesądza o objęciu ubezpieczeniami społecznymi w danym państwie.

Na podstawie wytycznych ZUS zdarzały się sytuacje, iż ZUS odmawiał wystawienia formularza A1 (wcześniej E 101), jeśli stwierdził, że polski przedsiębiorca prowadzi ograniczoną działalność w kraju. Przykładowo jedna z wrocławskich spółek spotkała się z taką odmową, gdy ZUS ocenił jej działalność w Polsce na kilkanaście procent, mimo iż ponad jedna trzecia pracowników przedsiębiorstwa była zatrudniona w kraju oraz umowy zawarte przez spółkę w tej samej proporcji były wykonywane w Polsce. Spółka odwołała się od negatywnej decyzji ZUS do sądu pracy i ubezpieczeń społecznych oraz kontynuowała ubezpieczenie pracowników według polskiego ustawodawstwa. Sąd I instancji orzekł, iż wymóg prowadzenia działalności w Polsce spółki delegującej w rozmiarze co najmniej 25% ma charakter decydujący i wobec braku spełnienia powyższego wymogu podtrzymał decyzję ZUS. Natomiast sąd apelacyjny zmienił wyrok stwierdzając, iż zgodnie z unijnymi regulacjami należy brać pod uwagę wszystkie aspekty działalności przedsiębiorstwa, a nie wyłącznie wysokość obrotów w kraju delegującym. W wyniku złożonej skargi kasacyjnej, Sąd Najwyższy w wyroku z 18 listopada 2015 r. stwierdził, że próg obrotów zapisany w wytycznych może mieć jedynie pomocniczy charakter, a ZUS powinien w takich przypadkach brać pod uwagę całokształt działalności przedsiębiorstwa w kraju i poza jego granicami. W uzasadnieniu do wyroku Sąd Najwyższy stwierdził, iż z przepisów unijnych nie wynika obowiązek osiągania konkretnych obrotów w państwie, z którego są delegowani pracownicy. Można jednak uznać, że jeśli przedsiębiorca osiąga co najmniej 25% obrotów w Polsce, wówczas ZUS nie musi oceniać innych przesłanek. Najważniejsze w orzeczeniu jest jednak to, że w ocenie sędziów, ZUS przy ocenie wysokości obrotów powinien brać pod uwagę wyłącznie obroty w Polsce i kraju delegowania, a nie całe obroty danego przedsiębiorstwa we wszystkich państwach. W ten sposób znacznie łatwiej będzie im spełnić minimalne wymagania.

ZOBACZ

WYROK SĄDU NAJWYŻSZEGO Z 18 LISTOPADA 2015 R., SYGN. II UK 100/14

Zasadnicze znaczenie ma więc wyjaśnienie pojęcia „normalne prowadzenie działalności” (art. 12 ust. 1 rozp. 883/2004) i wyjaśniającego je określenia „prowadzenie przez pracodawcę zazwyczaj znacznej części działalności, innej niż działalność związana z samym zarządzeniem wewnętrznym, na terytorium państwa członkowskiego, w którym ma on swoją siedzibę” (art. 14 ust. 2 rozp. 987/2009). Treść powyższych przepisów nie pozostawia wątpliwości, że przy ocenie, czy pracodawca prowadzi normalną działalność, a zatem znaczną część działalności innej niż działalność związana z samym zarządzaniem wewnętrznym na terytorium państwa członkowskiego, w którym ma swoją siedzibę, należy uwzględniać wszystkie kryteria charakteryzujące jego działalność. Już odwołanie się do zaimka „wszystkie” w odniesieniu do kryteriów, które należy uwzględniać przy omawianej ocenie, wskazuje, że niedopuszczalne jest uznanie jednego kryterium za decydujące w tym sensie, że jego niespełnienie zwalnia instytucję właściwą, bądź sąd, z badania pozostałych cech charakteryzujących działalność prowadzoną przez dane przedsiębiorstwo. (...) Z przedstawionych regulacji wynika zatem, że tylko w Praktycznym poradniku pojawia się

kryterium 25% całkowitego obrotu w państwie delegującym. Sformułowanie wskaźnika uzyskiwania w państwie członkowskim miejsca rejestracji co najmniej 25% obrotu nie znajduje zatem oparcia ani w treści rozporządzenia 883/2004, ani rozporządzenia 987/2009, ani decyzji A2. Na gruncie rozp. 987/2009 próg 25% odnosi się jedynie do kryteriów ilościowych branż pod uwagę przy ocenie, czy w danym państwie wykonywana jest znaczna część pracy najemnej lub działalności na własny rachunek, o której mowa w art. 13 ust. 1 i 2 (zob. art. 14 ust. 8 rozporządzenia 987/2009). Stąd też odnoszenie tego progu do kryterium wielkości obrotu, uwzględnianego przy ocenie, czy dane przedsiębiorstwo prowadzi znaczną część działalności na terytorium państwa członkowskiego w kontekście możliwości delegowania pracowników nie ma uzasadnienia. (...) Kryterium 25% nie znajduje również oparcia w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości.

Przepisy art. 12 ust. 1 rozporządzenia (WE) nr 883/2004 nie mają zastosowania lub przestają mieć zastosowanie, w szczególności:

- a) gdy przedsiębiorstwo, do którego pracownik został delegowany, pozostawia go do dyspozycji innego przedsiębiorstwa w państwie członkowskim, w którym się znajduje;
- b) gdy pracownik delegowany do danego państwa członkowskiego zostaje pozostawiony do dyspozycji przedsiębiorstwa znajdującego się w innym państwie członkowskim;
- c) gdy pracownik jest rekrutowany w danym państwie członkowskim w celu wysłania go przez przedsiębiorstwo znajdujące się w drugim państwie członkowskim do przedsiębiorstwa w trzecim państwie członkowskim.

Pracownik po zakończeniu 24-miesięcznego delegowania w kraju UE/EOG/Szwajcarii, może być ponownie delegowany do pracy w tym kraju po przerwie wynoszącej 2 miesiące, natomiast jeżeli po powrocie do Polski, pracownik będzie delegowany do innego kraju, delegowanie może nastąpić niezwłocznie po załatwieniu formalności związanych z uzyskaniem A1 bez konieczności przerwy.

W przypadku delegowania pracownika do kraju spoza UE/EOG/Szwajcarii, kwestię ubezpieczenia społecznego regulują umowy o zabezpieczeniu społecznym (Polska zawarła umowy z następującymi krajami: Macedonią, Stanami Zjednoczonymi, Kanadą, Koreą Południową, Australią, Ukrainą oraz Mołdawią oraz Jugosławią – umowa obecnie dotyczy Czarnogóry, Serbii, Bośni i Hercegowiny). W przypadku delegowania pracownika do państwa, z którym Polska nie podpisała umowy bądź niebędącego członkiem UE/EOG, Szwajcarią, polski pracownik podlega ubezpieczeniu społecznemu kraju wykonywania pracy.

3. FORMALNOŚCI ZWIĄZANE Z DELEGOWANIEM PRACOWNIKA

- poświadczenie zaświadczenia A1
- karta Europejska Karta Ubezpieczenia Zdrowotnego
- S1
- DA1

3.1. ZAŚWIADCZENIE A1

Pracownik lub przedsiębiorca, który wykonuje pracę lub działalność w innym kraju Unii Europejskiej a chciałby podlegać ubezpieczeniom w Polsce musi uzyskać z oddziału ZUS poświadczone zaświadczenie A1. Zgodnie z brzmieniem art. 19 ust. 2 rozporządzenia 987/2009, na wniosek zainteresowanego lub pracodawcy instytucja właściwa państwa członkowskiego, którego ustawodawstwo ma zastosowanie zgodnie z przepisami tytułu II rozporządzenia podstawowego, poświadcza, że to ustawodawstwo ma zastosowanie, oraz w stosownych przypadkach wskazuje, jak długo i na jakich warunkach ma ono zastosowanie.

ZOBACZ

ART. 19 UST. 2 ROZPORZĄDZENIA 987/2009

Dostarczanie informacji zainteresowanemu oraz pracodawcom

2. Na wniosek zainteresowanego lub pracodawcy instytucja właściwa państwa członkowskiego, którego ustawodawstwo ma zastosowanie zgodnie z przepisami tytułu II rozporządzenia podstawowego, poświadcza, że to ustawodawstwo ma zastosowanie, oraz w stosownych przypadkach wskazuje, jak długo i na jakich warunkach ma ono zastosowanie.

Zaświadczenie A1 wydawane jest w celu potwierdzenia, któremu ustawodawstwu dotyczącemu zabezpieczenia społecznego pracownik podlega, oraz poświadczenia, że pracownik nie jest zobowiązany do opłacania składek w innym państwie. Sąd Najwyższy w kilku ostatnich wyrokach stwierdził, iż wydanie przez Zakład Ubezpieczeń Społecznych poświadczeń na formularzach A1 wyklucza uznanie, że pracownicy w okresach wskazanych w zaświadczeniach przebywali w podróży służbowych. Konsekwencją powyższego stanowiska jest uznanie, iż diety oraz inne należności z tytułu podróży służbowej pracownika wypłacone w okresie poświadczonym przez ZUS na formularzu A1 nie są wyłączone z podstawy wymiaru składek. W ocenie Sądu Najwyższego, poświadczenie przez ZUS formularza A1 jest dopuszczalne wyłącznie w przypadku delegowania pracowników. Sąd Najwyższy w kilku wyrokach wyraził przekonanie, zgodnie z którym poświadczenie przez ZUS stosowania polskiego systemu ubezpieczeń społecznych na formularzu E101 (obecnie A1) dotyczyć może jedynie sytuacji, kiedy pracownik wykonuje pracę za granicą na podstawie czasowego delegowania. Tym samym, sam fakt wydania przez ZUS wspomnianego formularza automatycznie wyklucza możliwość stwierdzenia, że pracownik, którego ono dotyczy przebywa w zagranicznej podróży służbowej. Powyższa ocena oparta jest na interpretacji dokonanej zarówno przez sądy niższych instancji, jak i Sąd Najwyższy przepisów Rozporządzenia koordynacyjnego. Tymczasem zarówno dotychczasowa praktyka, jak również Praktyczny Poradnik Komisji Europejskiej z 2019 r. wskazują, iż o ile wymogi administracyjne i środki kontrolne określone w dyrektywie 2014/67 nie będą miały zastosowania do podróży służbowych, o tyle pracownik przebywający w podróży służbowej jest obowiązany do uzyskania zaświadczenia o ustawodawstwie dotyczącym zabezpieczenia społecznego mającym zastosowanie do osoby uprawnionej zgodnie z przepisami Rozporządzenia nr 883/04 oraz 987/09, z uwagi na to, że przepisy te stosuje się do wszelkich podróży w obrębie UE, EOG i Szwajcarii.

Zaświadczenie A1, stanowiące dowód na podleganie ubezpieczeniom społecznym w danym

państwie dla osób przemieszczających się w ramach państw UE, EOG i Szwajcarii, powinno zostać uzyskane bez względu na cel czy długość podróży. Komisja Europejska pracuje nad nowelizacją rozporządzenia 883/2004, która ma wprowadzić znaczące zmiany w ramach koordynacji systemów zabezpieczenia społecznego w UE, EOG i Szwajcarii. Najprawdopodobniej znajdą się w nim przepisy rozróżniające delegowanie od podróży służbowej.

Wniosek o wydanie formularza A1 przedsiębiorca może złożyć on-line przy pomocy Platformy Usług Elektronicznych PUE ZUS dostępnej pod adresem pue.zus.pl.

3.2. EUROPEJSKA KARTA UBEZPIECZENIA ZDROWOTNEGO

Europejska Karta Ubezpieczenia Zdrowotnego (EKUZ), potwierdza prawo do korzystania na koszt NFZ z niezbędnych świadczeń zdrowotnych w czasie tymczasowego pobytu na terenie innego państwa członkowskiego UE/EFTA. EKUZ może zostać wydana wyłącznie osobom, które posiadają prawo do świadczeń zdrowotnych finansowanych ze środków publicznych zgodnie z przepisami krajowymi, w tym osobom zgłoszonym do ubezpieczenia zdrowotnego. Zaświadczenie A1 stanowi podstawę do wydania Europejskiej Karty Ubezpieczenia Zdrowotnego.

Aby otrzymać Europejską Kartę Ubezpieczenia Zdrowotnego należy złożyć wniosek w Oddziale Wojewódzkim lub Delegaturze Narodowego Funduszu Zdrowia właściwym ze względu na miejsce zamieszkania. W przypadku delegowania pracowników do pracy za granicą, pracodawca może w imieniu wysyłanego pracownika dokonywać czynności związanych z uzyskaniem EKUZ dla tego pracownika. W tym celu wysyłany pracownik powinien wystawić upoważnienie dla pracodawcy. Upoważnienie powinno zawierać numer dowodu osobistego lub innego dokumentu ze zdjęciem potwierdzającego tożsamość osoby upoważnionej. Upoważnienie powinno być wydane w celu złożenia wniosku oraz odbioru karty. Osoba upoważniona może podpisać wniosek „z upoważnienia”. Ponadto, upoważniony pracodawca występując o EKUZ dla pracowników oddelegowanych, zamiast wniosków może przesłać pismo zawierające wykaz pracowników, którzy będą wykonywali na jego rzecz pracę w innym państwie członkowskim jako pracownicy oddelegowani oraz wykaz zawierający dane członków rodziny zgłoszonych przez pracownika do ubezpieczenia zdrowotnego, którzy będą towarzyszyli mu w państwie oddelegowania. Wykazy te powinny zawierać co najmniej:

- imiona i nazwisko pracownika i członków rodziny,
- numer PESEL pracownika i członków rodziny,
- aktualny adres miejsca zamieszkania pracownika w Polsce,
- państwo, do którego pracownik został oddelegowany,
- okres oddelegowania.

3.3. ZAŚWIADCZENIE S1

Niniejsze zaświadczenie dotyczy m.in. pracowników najemnych, którzy nie podlegają ubezpieczeniu w Polsce (będzie to miało zastosowanie do pracowników delegowanych do pracy za granicą po przekroczeniu okresu 24 miesięcy delegowania). Wydawany na podstawie wniosku dokument S1 potwierdza uprawnienia ubezpieczonego (lub członka jego rodziny) do opieki zdrowotnej w państwie zamieszkania od momentu zgłoszenia do ubezpieczenia zdrowotnego w NFZ jako osoby zamieszkującej poza Polską. Po otrzymaniu dokumentu S1 należy go niezwłocznie zarejestrować w instytucji ubezpieczenia zdrowotnego (odpowiednik NFZ w państwie zamieszkania). Po jego rejestracji osoby wskazane w dokumencie S1 powinny otrzymać wewnętrzny dokument uprawniający je do pełnego zakresu opieki zdrowotnej w zakresie i na zasadach obowiązujących w tym państwie.

Instytucja, której przedłożony zostanie dokument S1 może odmówić jego rejestracji w sytuacji gdy osoba wskazana w dokumencie wg obowiązującego w tym państwie prawa nie zamieszkuje w nim (lub nie dostarczyła dokumentów niezbędnych do potwierdzenia swojej sytuacji).

Przekazanie informacji o odmowie rejestracji dokumentu S1 ze względu na bycie ubezpieczonym w kraju zamieszkania jest podstawą dla NFZ do wydania decyzji ustalającej w którym państwie osoba powinna być ubezpieczona (zachowując zasadę uniknięcia podwójnego ubezpieczenia w tym samym okresie).

3.4. ZAŚWIADCZENIE DA1

Potwierdza prawo do świadczeń zdrowotnych w zakresie leczenia skutków wypadku lub choroby zawodowej osób ubezpieczonych w jednym z państw członkowskich UE/EFTA. Formularz ten wydaje się osobie, będącej pracownikiem najemnym lub prowadzącym działalność na własny rachunek, która uległa wypadkowi przy pracy lub zapadła na chorobę zawodową i spełnia wymogi określone w Rozporządzeniu Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 883/2004 oraz dla krajów EFTA w Rozporządzeniu (EWG) nr 1408/71 i 574/72.

W przypadku, gdy osoba w trakcie wykonywania pracy w jednym z państw członkowskich UE/EFTA (innym niż RP) ulegnie wypadkowi przy pracy, uzyskanie dokumentu E123/DA1 jest możliwe tylko przy łącznym spełnieniu następujących przesłanek:

1. podleganie ustawodawstwu polskiemu w dniu w którym doszło do wypadku – dokumentem potwierdzającym właściwość ustawodawstwa polskiego jest dokument A1/E101 wydawany przez Zakład Ubezpieczeń Społecznych (ZUS);
2. podleganie polskiemu ubezpieczeniu wypadkowemu i zdrowotnemu w dniu w którym doszło do wypadku;
3. uznanie przez pracodawcę lub podmiot wskazany w krajowych przepisach z zakresu wypadków przy pracy, iż zaistniałe zdarzenie zostało zakwalifikowane jako wypadek przy pracy i odnotowane w rejestrze wypadków przy pracy, zgodnie z rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 1 lipca 2009 r. w sprawie ustalania okoliczności przyczyn wypadków przy pracy (Dz. U. z 2009 r. Nr 105. poz. 870).

W przypadku, gdy którakolwiek z ww. przesłanek nie zostanie spełniona brak jest podstaw do wydania dokumentu E123/DA1. Wykonywanie pracy w innym państwie członkowskim UE/EFTA bez potwierdzenia właściwości ustawodawstwa polskiego (A1), bez podlegania ubezpieczeniu wypadkowemu i zdrowotnemu na terytorium RP, jest równoznaczne z uznaniem, iż osoba podlega ustawodawstwu państwa wykonywania pracy zgodnie z ww. zasadą ogólną, i oznacza odmowę wydania E123/DA1.

3.5. WYMOGI ADMINISTRACYJNE PAŃSTWA DELEGOWANIA

W tym miejscu należy zaznaczyć, iż prawodawstwo większości państw członkowskich stawia dodatkowe wymogi względem pracodawcy delegującego bądź pracownika delegowanego w postaci obowiązku rejestracji pobytu, rejestracji pracowników delegowanych (zazwyczaj taka rejestracja przebiega on-line), posiadania w miejscu świadczenia pracy określonej dokumentacji (najczęściej w języku państwa przyjmującego). Przykładowo, prawodawstwo austriackie wymaga dokonania zgłoszenia delegowania na potrzeby Centralnego Urzędu Koordynacyjnego dla Kontroli Nielegalnego Zatrudnienia (ZKO) najpóźniej tydzień przed (w szczególnych przypadkach: katastrofy, pilne prace, zlecenia krótkoterminowe, niezwłocznie przed rozpoczęciem pracy). W Belgii funkcjonuje Limosa, czyli system rejestracji zagranicznych pracowników wykonujących pracę. Każdy pracodawca delegujący pracowników do tego kraju ma obowiązek zgłoszenia tego faktu, a zgłoszenie takie następuje w formie deklaracji składanej każdorazowo przed rozpoczęciem okresu delegowania. We Francji przed oddelegowaniem należy złożyć deklarację o oddelegowaniu w języku francuskim (fr.déclarationdedétachement) w departamentalnej dyrekcji pracy w miejscu wykonywania usługi albo za pośrednictwem specjalnej platformy internetowej SIPSI: www.sipsi.travail.gouv.fr.

CZĘŚĆ PODATKOWA

Pojęcie pracownika

Istotną kwestią w problematyce skierowania pracownika do wykonywania pracy poza granicami państwa jest samo rozumienie pojęcia pracownik. Kodeks pracy, stanowiący, wraz z Rozporządzeniem w sprawie należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej, podstawę skierowania pracownika do pracy za granicą w ramach podróży służbowej, definiuje pracownika jako osobę zatrudnioną na podstawie umowy o pracę, powołania, wyboru, mianowania lub spółdzielczej umowy o pracę. Wyłącznie do osób zatrudnionych w ramach stosunku pracy ma zastosowanie art. 77(5) Kodeksu pracy i rozporządzenie wykonawcze. Powstaje pytanie, czy zleceniobiorca może być w podróży służbowej. Z pewnością podmiot zatrudniający nie może wysłać zleceniobiorcy w podróż służbową o jakiej mowa w prawie pracy. Może jednak zawrzeć umowę zlecenie, której wykonanie będzie wiązało się z koniecznością odbycia podróży. Wówczas w treści umowy powinien

znaleźć się zapis mówiący o konieczności wyjazdów służbowych. Dodatkowo już w umowie powinny być zawarte ustalenia odnośnie kosztów podróży finansowanych bądź zwracanych bezpośrednio przez zleceniodawcę.

Tymczasem prawo europejskie dotyczące koordynacji ubezpieczeń społecznych rozszerza pojęcie pracownika, posługując się w rozporządzeniu 883/2004 pojęciem pracownika najemnego. Zgodnie z art. 1 lit. a) rozporządzenia określenie „praca najemna” oznacza wszelką pracę lub sytuację równoważną, traktowaną jako taką do celów stosowania ustawodawstwa w zakresie zabezpieczenia społecznego państwa członkowskiego, w którym taka praca lub sytuacja równoważna ma miejsce. Przez pracowników najemnych rozumie się również osoby zatrudnione na podstawie umowy zlecenia, co prowadzi do wniosku, iż delegowanie może dotyczyć również zleceniobiorców.

PRACOWNIK

4. KONSEKWENCJE DELEGOWANIA DLA PRACOWNIKA

4.1. ODDELEGOWANIE A PODRÓŻ SŁUŻBOWA

O prawnych różnicach pomiędzy pojęciem oddelegowania a zdefiniowaną w Kodeksie pracy podróżą służbową mowa była w części prawnej niniejszego opracowania. Podkreślić jednak należy, iż obie formy wykonywania pracy poza terytorium Polski różnią się od siebie nie tylko prawnie, ale i podatkowo. Zasadnicza różnica dotyczy również świadczeń przysługujących pracownikowi delegowanemu oraz pracownikowi w podróży służbowej. Stąd też, w ramach pierwszych trzech podrozdziałów analizie poddane zostaną świadczenia przysługujące pracownikowi będącemu w podróży służbowej.

Podkreślić należy, iż nadchodzące podrozdziały opracowania dotyczyć będą przede wszystkim swoistych dla oddelegowania świadczeń niepieniężnych. Pominięte natomiast zostaną zasady ustalania przychodu z tytułu wynagrodzenia zasadniczego.

4.2. DIETY W PODRÓŻY SŁUŻBOWEJ

Zasadniczym świadczeniem, przysługującym pracownikowi odbywającemu podróż służbową są tak zwane diety. Zakres świadczeń, przysługujących pracownikowi odbywającemu krajową lub zagraniczną podróż służbową unormowany został przepisami Rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Społecznej w sprawie należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej z dnia 29 stycznia 2013 r.¹⁹

Podstawowymi świadczeniami, przysługującymi pracownikom odbywającym podróż służbową są diety oraz zwrot wydatków.

¹⁹ tj. Dz.U. z 2013 r. poz. 167, dalej jako Rozporządzenie w sprawie podróży służbowych

ZOBACZ

§ 2 ROZPORZĄDZENIA W SPRAWIE PODRÓŻY SŁUŻBOWYCH

Z tytułu podróży krajowej oraz podróży zagranicznej, odbywanej w terminie i miejscu określonym przez pracodawcę, pracownikowi przysługują:

- 1) diety;*
- 2) zwrot kosztów:*
 - a) przejazdów,*
 - b) dojazdów środkami komunikacji miejscowej,*
 - c) noclegów,*
 - d) innych niezbędnych udokumentowanych wydatków, określonych lub uznanych przez pracodawcę odpowiednio do uzasadnionych potrzeb.*

Dla celów naszej analizy, zasadnicze znaczenie ma dieta przysługująca pracownikowi odbywającemu zagraniczną podróż służbową. Rozporządzenie w sprawie podróży służbowych dokonuje definicji tego rodzaju diety wskazując, iż kwota diety ma służyć pokryciu kosztów wyżywienia oraz innych drobnych wydatków. Diety rozliczane są przy tym co do zasady w systemie pełnych dób, przy czym w przypadku krótszej podróży służbowej pracownikowi przysługuje odpowiednia część diety.

Stawka diety dla poszczególnych państw jest przy tym zróżnicowana i określona dla każdego z państw w załączniku do Rozporządzenia w sprawie podróży służbowych. W przypadku zapewnienia pracownikowi bezpłatnego wyżywienia, kwota diety podlega odpowiedniemu pomniejszeniu.

Uważać jednak trzeba na sytuację, w której pracownikowi będącemu w podróży zagranicznej przyznawane jest świadczenie pieniężne na wyżywienie. Zgodnie bowiem z § 14 pkt 4 Rozporządzenia w sprawie podróży służbowych, w przypadku gdy pracownikowi, który otrzymuje w czasie podróży zagranicznej należność pieniężną na wyżywienie, dieta nie przysługuje. Jeżeli jednak należność pieniężna jest niższa od diety, pracownikowi przysługuje wyrównanie do wysokości należnej diety.

ZOBACZ

§ 13 ROZPORZĄDZENIA W SPRAWIE PODRÓŻY SŁUŻBOWYCH

- 1. Dieta w czasie podróży zagranicznej jest przeznaczona na pokrycie kosztów wyżywienia i inne drobne wydatki.*
- 2. Dieta przysługuje w wysokości obowiązującej dla docelowego państwa podróży zagranicznej. W przypadku podróży zagranicznej odbywanej do dwóch lub więcej państw pracodawca może ustalić więcej niż jedno państwo docelowe.*
- 3. Należność z tytułu diet oblicza się w następujący sposób:*
 - 1) za każdą dobę podróży zagranicznej przysługuje dieta w pełnej wysokości;*
 - 2) za niepełną dobę podróży zagranicznej:*
 - a) do 8 godzin - przysługuje 1/3 diety,*
 - b) ponad 8 do 12 godzin - przysługuje 50% diety,*
 - c) ponad 12 godzin - przysługuje dieta w pełnej wysokości.*
- 4. Wysokość diety za dobę podróży zagranicznej w poszczególnych państwach jest określona w załączniku do rozporządzenia.*

§ 14 ROZPORZĄDZENIA W SPRAWIE PODRÓŻY SŁUŻBOWYCH

1. Pracownikowi, któremu zapewniono w czasie podróży zagranicznej bezpłatne, całodzienne wyżywienie, przysługuje 25% diety ustalonej zgodnie z § 13 ust. 3.

2. Kwotę diety zmniejsza się o koszt zapewnionego bezpłatnego wyżywienia, przyjmując, że każdy posiłek stanowi odpowiednio:

- 1) śniadanie - 15% diety;
- 2) obiad - 30% diety;
- 3) kolacja - 30% diety.

3. W przypadku korzystania przez pracownika z usługi hotelarskiej, w ramach której zapewniono wyżywienie, przepisy ust. 2 stosuje się odpowiednio.

4. Pracownikowi, który otrzymuje w czasie podróży zagranicznej należność pieniężną na wyżywienie, dieta nie przysługuje. Jeżeli należność pieniężna jest niższa od diety, pracownikowi przysługuje wyrównanie do wysokości należnej diety.

W tym miejscu analizie poddać należy skutki podatkowe otrzymania przez pracownika diety. Zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. a) ustawy o PIT wolne od podatku są diety i inne należności za czas podróży służbowej pracownika do wysokości określonej w odrębnych ustawach lub w przepisach wydanych przez ministra właściwego do spraw pracy 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.

ZOBACZ

Art. 21 USTAWY O PIT

UST. 1

Wolne od podatku dochodowego są:

(...)

16) diety i inne należności za czas:

a) podróży służbowej pracownika,

b) podróży osoby niebędącej pracownikiem

- do wysokości określonej w odrębnych ustawach lub w przepisach wydanych przez ministra właściwego do spraw pracy 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, z zastrzeżeniem ust. 13;

ZOBACZ

WYROK WSA W GLIWICACH Z 7 LUTEGO 2019 R. SYGN. IV SA/GL 884/18

Zatem pojęcie należności jest pojęciem szerszym i obejmuje wszelkie należności z tytułu podróży służbowej, w tym dietę. Powyższe koresponduje również z art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. a ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych

Ustawa o PIT wprost wyłącza więc z zakresu przychodów pracownika wysokość diety przysługującej za czas podróży służbowej. Podstawowym warunkiem skorzystania

z dobrodziejstwa tego przepisu jest przy tym odbycie przez pracownika podróży służbowej w rozumieniu, jakie temu pojęciu nadają przepisy prawa pracy²⁰.

Ustawa zwalnia z opodatkowania przychód z tytułu diety z jednym istotnym zastrzeżeniem – zwolnienie obowiązuje jedynie do wysokości kwoty, jaką określa załącznik do Rozporządzenia w sprawie podróży służbowych. Co jednak w sytuacji, gdy wypłacona pracownikowi dieta przewyższa tę kwotę?

Co do odpowiedzi na tak postawione pytanie organy podatkowe nie mają wątpliwości – wszelka nadwyżka kwoty diety ponad wysokość określoną przepisami stanowi dla pracownika przychód ze stosunku pracy, który należy opodatkować podatkiem dochodowym. Te same uwagi dotyczą sytuacji, w której pracownikowi zamiast diety przysługuje zapewnienie kosztów wyżywienia. Również w tym przypadku, o ile kwota przewyższa wartość diety określonej w przepisach, nadwyżka powinna stanowić przychód podatkowy.

ZOBACZ

PISMO Z DNIA 10 GRUDNIA 2018 R. DYREKTOR KRAJOWEJ INFORMACJI SKARBOWEJ 0113-KDIPT2-3.4011.507.2018.2.GG

Omawiane zwolnienie jest limitowane do wysokości określonej w odrębnych ustawach lub w rozporządzeniu Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 29 stycznia 2013 r. w sprawie należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej (Dz. U. z 2013 r. poz. 167).

Jako, że zwolnienie z art. 21 ust. 1 pkt 16 ustawy odnosi się także do osób niebędących pracownikami, ma zastosowanie do zwróconych mediatorom kosztów przejazdu w związku z odbytą podróżą w ramach prowadzonego na zalecenie sądu postępowania mediacyjnego, o ile wydatki z tego tytułu nie zostały zaliczone do kosztów uzyskania przychodów powodując zmniejszenie podstawy opodatkowania o ich wartość. Ewentualna nadwyżka zwracanych tytułem podróży świadczeń (kosztów przejazdu) ponad określony limit stanowi przychód podlegający opodatkowaniu.

Zwrot kosztów za czas podróży odbytej przez mediatorów w związku z prowadzonym postępowaniem mediacyjnym będzie objęty zwolnieniem od podatku, do wysokości określonej w przepisach rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 29 stycznia 2013 r. w sprawie należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej, o ile spełnia kryteria określone w cytowanym wyżej art. 21 *ust.* 13 ww. ustawy. W przeciwnym przypadku zwrot tych kosztów będzie podlegał opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

PISMO Z DNIA 3 GRUDNIA 2018 R. DYREKTOR KRAJOWEJ INFORMACJI SKARBOWEJ 0113-KDIPT2-3.4011.548.2018.1.AC

Zatem pracownik, któremu z tytułu podróży służbowej zwracane są koszty przejazdów pojazdem niebędącym własnością Wnioskodawcy - uzyskiwać będzie przychód w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Jednakże przychód ten, w oparciu o przepis art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. a ww. ustawy korzystał będzie ze zwolnienia

²⁰ Tak też J. Marciniuk (red.), Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz. Wyd. 17, Komentarz do art. 21, nb. 148, Warszawa 2016

z opodatkowania podatkiem dochodowym do wysokości limitów określonych w przepisach rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Społecznej, w powiązaniu z przepisami rozporządzenia Ministra Infrastruktury, regulującymi maksymalne stawki za 1 km przebiegu. Jeżeli zaś zwracane przez Wnioskodawcę ww. koszty były wyższe od limitów określonych w przedmiotowych rozporządzeniach, to nadwyżka ponad te limity podlegać będzie opodatkowaniu podatkiem dochodowym - jako przychód pracownika ze stosunku pracy, o którym mowa w powołanym art. 12 ww. ustawy, od którego Wnioskodawca jako płatnik, powinien pobrać zaliczkę na podatek dochodowy na zasadach określonych w art. 32 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

WYROK WSA W WARSZAWIE Z 7 MAJA 2019 R. SYGN. III SA/WA 1788/18

W powołanym już wyroku w sprawie II FSK 1446/16 sąd w podsumowaniu rozważań wskazał, że należy przyjąć, że aby osoba niebędąca pracownikiem mogła skorzystać ze zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. b w zw. z ust. 13 pkt 1 u.p.d.o.f. konieczne jest odbycie przez nią podróży oraz ustalenie, że celem tej podróży jest osiągnięcie przychodu. Nadto otrzymane świadczenie nie może zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodów. Przy czym podróż, o której mowa w art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. b u.p.d.o.f. nie może być utożsamiana z podróżą służbową. Dodać należy, że zwolnienie z opodatkowania diet i innych należności, wypłacanych za czas podróży osobom innym, niż pracownicy, następuje w granicach limitów przewidzianych w rozporządzeniu Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 29 stycznia 2013 r. w sprawie należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej.

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA DYREKTORA KRAJOWEJ INFORMACJI SKARBOWEJ Z DNIA 13 MAJA 2020 R.

Stosując reguły wykładni systemowej zewnętrznej, należy przyjąć, że pojęcie "podróży służbowej" zostało zdefiniowane w art. 775 § 1 ustawy z dnia 26 czerwca 1976 r. - Kodeks pracy (Dz. U. z 2019 r. poz. 1040, z późn. zm.), który stanowi, że 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.

Niemniej jednak jest to definicja, która może być odnoszona tylko do "podróży służbowej" pracowników, a nie do "podróży osoby niebędącej pracownikiem".

Należy też zauważyć, że podróż służbowa realizowana jest w ramach stosunku pracy, którego definicję zawiera [art. 22](#) Kodeksu pracy. Przepis ten w § 1 stanowi, że przez nawiązanie stosunku pracy pracownik zobowiązuje się do wykonywania pracy określonego rodzaju na rzecz pracodawcy i pod jego kierownictwem oraz w miejscu i czasie wyznaczonym przez pracodawcę, a pracodawca - do zatrudniania pracownika za wynagrodzeniem.

Umówione miejsce świadczenia pracy jest więc istotnym elementem stosunku pracy, zaś jej wykonywanie poza wyznaczonym miejscem odbywa się na polecenie pracodawcy. Warto podkreślić, że ustawa podatkowa dla zastosowania analizowanego zwolnienia nie wprowadza warunku, że podróż służbowa musi być dokonana w celu osiągnięcia przychodów.

W zakresie umów zlecenia przyjmujący zlecenie zobowiązuje się do wykonania określonej czynności; miejsce wykonania tej czynności nie jest elementem istotnym umowy na warunkach zlecenia, nawet jeżeli w umowie takie miejsce wskazano (art. 734 w zw. z art. 750

ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny (Dz. U. z 2019 r. poz. 1145)). Przedstawione we wniosku okoliczności stanu faktycznego prowadzą do konkluzji, że istotą tych umów jest świadczenie opieki. Nie sposób wykluczyć, że przyjmujący zlecenie odbędzie podróż w celu należytego wykonania zlecenia. Wskazane różnice między stosunkiem pracy a stosunkiem prawnym na warunkach zlecenia prowadzą do wniosku, że wskazanie w umowie zlecenia miejsca, w którym czynność ma być dokonana, nie może być utożsamiane z miejscem wykonywania pracy określonym w umowie o pracę.

Trzeba zauważyć, że analizowany art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. b w zw. z art. 21 ust. 13 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie poprzestaje na wskazaniu podmiotów uprawnionych do zwolnienia, ale także odmiennie określa warunki zwolnienia dla tych podmiotów, wskazując, że w przypadku osób niebędących pracownikami podróż musi odbywać się w celu osiągnięcia przychodów, a otrzymane świadczenie nie może zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodu. Połączenie dwóch różnych grup podmiotów uprawnionych do zwolnienia w ramach jednej jednostki redakcyjnej wynika z przyjęcia przez ustawodawcę jednorodnego limitu, w ramach którego świadczenia za czas podróży podlegają zwolnieniu.

4.3. ZWROT KOSZTÓW W PODRÓŻY SŁUŻBOWEJ

Poza kwotą diety, pracownikowi odbywającemu podróż służbową przysługuje zwrot określonych kosztów.

§ 2 ROZPORZĄDZENIA W SPRAWIE PODRÓŻY SŁUŻBOWYCH

Z tytułu podróży krajowej oraz podróży zagranicznej, odbywanej w terminie i miejscu określonym przez pracodawcę, pracownikowi przysługują:

1) diety;

2) zwrot kosztów:

a) przejazdów,

b) dojazdów środkami komunikacji miejscowej,

c) noclegów,

d) innych niezbędnych udokumentowanych wydatków, określonych lub uznanych przez pracodawcę odpowiednio do uzasadnionych potrzeb.

§ 16 ROZPORZĄDZENIA W SPRAWIE PODRÓŻY SŁUŻBOWYCH

1. Za nocleg podczas podróży zagranicznej pracownikowi przysługuje zwrot kosztów w wysokości stwierdzonej rachunkiem, w granicach limitu określonego w poszczególnych państwach w załączniku do rozporządzenia.

2. W razie nieprzedłożenia rachunku za nocleg, pracownikowi przysługuje ryczałt w wysokości 25% limitu, o którym mowa w ust. 1. Ryczałt ten nie przysługuje za czas przejazdu.

3. W uzasadnionych przypadkach pracodawca może wyrazić zgodę na zwrot kosztów za nocleg, stwierdzonych rachunkiem, w wysokości przekraczającej limit, o którym mowa w ust. 1.

4. Przepisów ust. 1 i 2 nie stosuje się, jeżeli pracodawca lub strona zagraniczna zapewniają pracownikowi bezpłatny nocleg.

§ 17 ROZPORZĄDZENIA W SPRAWIE PODRÓŻY SŁUŻBOWYCH

1. Pracownikowi przysługuje ryczałt na pokrycie kosztów dojazdu z i do dworca kolejowego, autobusowego, portu lotniczego lub morskiego w wysokości jednej diety w miejscowości docelowej za granicą oraz w każdej innej miejscowości za granicą, w której pracownik korzystał z noclegu.

2. W przypadku gdy pracownik ponosi koszty dojazdu, o których mowa w ust. 1, wyłącznie w jedną stronę, przysługuje ryczałt w wysokości 50% diety.

3. Na pokrycie kosztów dojazdów środkami komunikacji miejscowej pracownikowi przysługuje ryczałt w wysokości 10% diety za każdą rozpoczętą dobę pobytu w podróży zagranicznej.

4. Ryczałty, o których mowa w ust. 1-3, nie przysługują, jeżeli pracownik:

- 1) odbywa podróż zagraniczną służbowym lub prywatnym pojazdem samochodowym, motocyklem lub motorowerem;
- 2) ma zapewnione bezpłatne dojazdy;
- 3) nie ponosi kosztów, na pokrycie których są przeznaczone te ryczałty.

§ 18 ROZPORZĄDZENIA W SPRAWIE PODRÓŻY SŁUŻBOWYCH

Pracodawca może wyrazić zgodę na zwrot kosztów przewozu bagażu osobistego o wadze do 30 kg, liczonej łącznie z wagą bagażu opłaconego w cenie biletu, jeżeli podróż zagraniczna trwa ponad 30 dni lub jeżeli państwem docelowym jest państwo pozaeuropejskie.

Do przyznanych pracownikowi świadczeń zaliczone zostały więc zwrot kosztów przejazdów i dojazdów, kosztów noclegu oraz innych niezbędnych wydatków, o ile pracownik w sposób prawidłowy je udokumentuje, a zostały one bądź to:

- określone uprzednio przez pracodawcę,
- uznane przez pracodawcę.

Do tego rodzaju wydatków zaliczane są najczęściej, oprócz kosztów przejazdów, dojazdów i noclegów, wymienione niejako wprost w przepisach rozporządzenia koszty:

- biletów wstępu na imprezy związane z celem podróży służbowej (np. targi),
- opłaty parkingowe,
- opłaty za bagaż,
- opłaty za przejazdy autostradami, opłaty winietowe.

Z podatkowego punktu widzenia, zwracane na podstawie przepisów rozporządzenia w sprawie podróży służbowych kwoty kosztów nie stanowią dla pracownika przychodu ze stosunku pracy zgodnie ze zwolnieniem przewidzianym w art. 21 ust. 1 pkt 16 ustawy o PIT. Również w przypadku zwrotu kosztów na uwadze trzeba mieć jednak fakt, iż zwolnienie obowiązuje jedynie do wysokości określonej w odrębnych ustawach lub w przepisach wydanych przez ministra właściwego do spraw pracy 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.

Z tytułu zwrotu kosztów, przychód dla pracownika może zatem powstać w dwóch sytuacjach:

- przekroczenia limitu określonego przepisami rozporządzenia w sprawie podróży służbowych,
- zwrotu kosztów nieprzewidzianych przepisami rozporządzenia w sprawie podróży służbowych bądź też nieobjętych porozumieniem wiążącym pracownika z pracodawcą/ nieuznanych przez pracodawcę.

W przypadku zwrotu wydatków nieprzewidzianych przepisami rozporządzenia, istnieje istotne ryzyko uznania, iż będą stanowić one przychód podatkowy pracownika. Ryzyko takie istnieje zwłaszcza w zakresie wydatków, które to przewidziane zostały przepisami wewnętrznymi pracodawcy, nie znajdują jednak jakiegokolwiek oparcia w przepisach rozporządzenia w sprawie podróży służbowych. Identycznie rzecz się ma w przypadku, gdy wyjazd pracownika nie może zostać uznany za podróż służbową w rozumieniu przepisów prawa pracy.

ZOBACZ

WYROK WOJEWÓDZKIEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO W GDAŃSKU Z DNIA 15 WRZEŚNIA 2015 R. I SA/GD 862/15

Ubezpieczenie, które nie obejmuje wydatków wykazanych w przepisach rozporządzenia z dnia 1 marca 2013 r. w sprawie należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej (Dz.U. z 2013 r., poz. 167) - w tym m.in.: assistance w części przekraczającej zakres wydatków wykazanych w § 19 ust. 1 i 2 ww. rozporządzenia, na wypadek śmierci pracownika wskutek nieszczęśliwego wypadku, inwalidztwa, kosztów przekwalifikowania, kosztów pogrzebu, kosztów zakupu wózka inwalidzkiego, kosztów obsługi prawnej, ubezpieczenie mienia osobistego (bagażu) oraz ubezpieczenie ochrony mienia pozostawionego w miejscu zamieszkania podczas jego podróży - zostało wykupione w celu ochrony interesów pracowników i to oni (jako ubezpieczeni) uzyskują wymierną korzyść z tytułu zawarcia umowy ubezpieczenia, a tym samym - przychód w postaci nieodpłatnego świadczenia.

WYROK WOJEWÓDZKIEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO W POZNANIU Z DNIA 13 CZERWCA 2013 R., SYGN. I SA/PO 219/13

Zwrot wydatków wynikających z wystawionych faktur (rachunków, paragonów) dotyczących noclegów, które nie są ponoszone w ramach podróży służbowej stanowić więc będzie dla pracowników nieodpłatne świadczenia jako przychód ze stosunku pracy, o którym mowa w art. 12 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. z 2012 r. poz. 361 ze zm.). Żadne przepisy prawa nie nakładają bowiem na pracodawcę obowiązku pokrycia kosztów noclegów pracowników, jak również w katalogu zwolnień podatkowych brak jest tego rodzaju świadczeń.

WYROK WOJEWÓDZKIEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO W KIELCACH Z DNIA 20 LUTEGO 2014 R. SYGN. I SA/KE 46/14

Sąd podziela zatem stanowisko Ministra Finansów, że zwrócona pracownikowi wartość świadczenia za nocleg wynikająca z wystawionej faktury stanowi dla pracownika przychód ze

stosunku pracy, o którym mowa w art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f. **Wartość świadczenia otrzymanego przez pracownika niebędącego w podróży służbowej - ewentualnie nadwyżki ponad kwotę określoną w art. 21 ust. 1 pkt 19, z zastrzeżeniem ust. 14 u.p.d.o.f. - Spółka ma więc obowiązek doliczyć do wynagrodzenia wypłaconego w danym miesiącu i od łącznej wartości obliczyć, pobrać i odprowadzić zaliczkę na podatek dochodowy.** Takie podejście nie stanowi dyskryminacji pracowników mobilnych w stosunku do pracowników stacjonarnych, bo jest uzasadnione uzgodnionymi w umowie o pracę warunkami wykonywania pracy. Dyskryminacja ma miejsce wtedy, gdy następuje odmienne traktowanie różnych podmiotów, które znajdują się w podobnej sytuacji. W niniejszej zaś sprawie, pracownicy mobilni i stacjonarni są traktowani porównywalnie w sytuacji wystąpienia podobnych okoliczności - delegacji (podróży służbowej) poza określone w umowie o pracę miejsce wykonywania pracy (w tej sytuacji będą mogli skorzystać ze zwolnienia określonego w art. 21 ust. 1 pkt 16 u.p.d.o.f.).

Należy również podkreślić, że Sądowi znane jest stanowisko przedstawione w wyroku WSA w Warszawie z dnia 18 czerwca 2012 r., sygn. III SA/Wa 2629/11., lecz go nie podziela z przyczyn wyżej wskazanych. Podziela natomiast poglądy zaprezentowane w wyrokach WSA w Poznaniu (sygn. akt I SA/Po 965/12 z dnia 13 lutego 2013 r., sygn. akt I SA/Po 219/13 z 13 czerwca 2013 r., I SA/Po 378/13 z dnia 7 listopada 2013 r.) i WSA w Krakowie z dnia 8 maja 2012 r. sygn. akt I SA/Kr 299/12. Wskazane orzeczenia dostępne są na stronie internetowej: www.orzeczenia.nsa.gov.pl.

4.4. PODRÓŻ SŁUŻBOWA ZLECENIOBIORCY

Praktyka gospodarcza jasno wskazuje, iż umowy cywilnoprawne (takie jak umowa zlecenia czy też umowa o dzieło) stanowią częstą formę zatrudniania współpracowników. Umowy cywilnoprawne sprawdzają się zwłaszcza w sytuacjach, w których ramy prawne wyznaczone przez charakterystykę umowy o pracę okazują się zbyt sztywne, a stronom zależy na indywidualnym ustaleniu zasad współpracy.

Wszelkiego rodzaju umowy cywilnoprawne równie często stosowane są w przypadku regulowania współpracy z członkami organów zarządczych oraz nadzorczych spółek, z którymi to często podpisywane są tzw. umowy menadżerskie. Umowy te mają co prawda w polskim porządku prawnym charakter tzw. umów nienazwanych²¹, w istocie jednak w istotny sposób podobne są one do umów zlecenia.

Przychody uzyskiwane przez osoby zatrudnione na podstawie umów cywilnoprawnych oraz umów menadżerskich zakwalifikowane zostać powinny do źródła przychodów, jakim jest działalność wykonywana osobiście.

²¹ Podstawą kreowania tego rodzaju stosunków prawnych jest art. 353¹ ustawy Kodeks cywilny, wprowadzający do polskiego prawa cywilnego zasadę swobody umów. Zgodnie z tą zasadą, strony zawierające umowę mogą ułożyć stosunek prawny według swego uznania, byleby jego treść lub cel nie sprzeciwiały się właściwości (naturze) stosunku, ustawie ani zasadom współżycia społecznego. Na temat zasady swobody umów zob. m. in. K. Osajda (w:) K. Osajda (red.) Kodeks cywilny. Komentarz. Komentarz do art. 353¹ KC. wyd. 13, LEGALIS 2016.

ZOBACZ

ART. 10 USTAWY O PIT

1. Źródłami przychodów są:

(...)

2) działalność wykonywana osobiście;

(...)

ART. 13 USTAWY O PIT

Za przychody z działalności wykonywanej osobiście, o której mowa w art. 10 ust. 1 pkt 2, uważa się:

(...)

8) przychody z tytułu wykonywania usług, na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło, uzyskiwane wyłącznie od:

a) osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą, osoby prawnej i jej jednostki organizacyjnej oraz jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej,

b) właściciela (posiadacza) nieruchomości, w której lokale są wynajmowane, lub działającego w jego imieniu zarządcy albo administratora - jeżeli podatnik wykonuje te usługi wyłącznie dla potrzeb związanych z tą nieruchomością

- z wyjątkiem przychodów uzyskanych na podstawie umów zawieranych w ramach prowadzonej przez podatnika pozarolniczej działalności gospodarczej oraz przychodów, o których mowa w pkt 9;

c) przedsiębiorstwa w spadku

- z wyjątkiem przychodów uzyskanych na podstawie umów zawieranych w ramach prowadzonej przez podatnika pozarolniczej działalności gospodarczej oraz przychodów, o których mowa w pkt 9;

9) przychody uzyskane na podstawie umów o zarządzanie przedsiębiorstwem, kontraktów menedżerskich lub umów o podobnym charakterze, w tym przychody z tego rodzaju umów zawieranych w ramach prowadzonej przez podatnika pozarolniczej działalności gospodarczej - z wyjątkiem przychodów, o których mowa w pkt 7.

W tym miejscu opracowania zastanowić się należy, czy osoba współpracująca z pracodawcą na podstawie umowy cywilnoprawnej (krąg takich osób nazwijmy generalnie zleceniobiorcami):

1. może odbyć podróż służbową oraz,
2. jakie są jej podatkowe konsekwencje?

W przypadku pierwszego pytania, co może zabrzmieć zaskakująco, odpowiedź brzmi „tak i nie.” Rzecz jasna, zleceniodawca ma pełne prawo wysłania swego współpracownika do wykonania określonego zadania w miejscu innym niż to, w jakim zwykle wykonywane są czynności zleceniobiorcy. Niemniej jednak, zdarzenia takiego nie możemy określić mianem „podróży służbowej” w znaczeniu, jakie temu pojęciu nadane zostało przez prawo pracy. Regulacje Kodeksu pracy mają bowiem zastosowanie wyłącznie do pracowników w znaczeniu, jakie temu pojęciu nadają przepisy tej ustawy.

ZOBACZ

ART. 2 KODEKSU PRACY

Pracownikiem jest osoba zatrudniona na podstawie umowy o pracę, powołania, wyboru, mianowania lub spółdzielczej umowy o pracę.

Niemniej jednak, na podstawie wskazanej już zasady swobody umów, strony mogą ukształtować zawartą umowę w taki sposób, iż zleceniobiorca zobowiązany będzie do odbywania podróży, które to w rzeczywistości odpowiadają podróżom służbowym. Co więcej, strony umowy cywilnoprawnej mogą poddać zasady rozliczeń tych podróży przepisom rozporządzenia w sprawie podróży służbowych, zwłaszcza w zakresie zasad ustalania wysokości diet. Stąd też, za w pełni uzasadnione i prawdziwe uznać należy używanie pojęcia „podróży służbowych zleceniobiorcy.”

ZOBACZ

WYROK WOJEWÓDZKIEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO W GDAŃSKU Z DNIA 31 PAŹDZIERNIKA 2018 R. I SA/GD 700/18

W art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. b u.p.d.o.f., inaczej, niż w przepisie oznaczonym lit. a tego punktu, posłużono się terminem "podróż" bez określenia "służbowa". To oznacza, że zakres zwolnienia nie został ograniczony jedynie do podróży służbowych w rozumieniu art. 775 § 1 k.p., ale do wszelkich podróży osób niebędących pracownikami, przy spełnieniu wymienionych wcześniej warunków z art. 21 ust. 13 u.p.d.o.f. Pojęcia "podróży" nie należy więc utożsamiać z "podróżą służbową" - pojęciem zdefiniowanym w k.p.

WYROK WOJEWÓDZKIEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO W GLIWICACH Z DNIA 19 LUTEGO 2019 R. SYGN. I SA/GI 976/18

W świetle powyższych rozważań należy przyjąć, że aby osoba niebędąca pracownikiem mogła skorzystać ze zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. b w zw. z ust. 13 pkt 1 u.p.d.o.f. konieczne jest odbycie przez nią podróży oraz ustalenie, że celem tej podróży jest osiągnięcie przychodu. Nadto otrzymane świadczenie nie może zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodów. Przy czym podróż, o której mowa w art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. b u.p.d.o.f. nie może być utożsamiana z podróżą służbową.

Istnienie tego rodzaju zdarzeń faktyczno – prawnych dostrzega również ustawodawca podatkowy w treści przepisów ustawy o PIT. W katalogu zwolnień od opodatkowania z przychodów wyłączone zostały bowiem diety i inne należności za czas podróży osoby niebędącej pracownikiem. Ustawodawca w pełni akceptuje więc fakt odbywania podróży przez zleceniobiorców, nie określając ich jednak mianem „podróży służbowych”, a zwykłych „podróży.”

ZOBACZ

Art. 21 USTAWY O PIT

(...)

4. *Wolne od podatku dochodowego są:*

(...)

16) *diety i inne należności za czas:*

- a) podróży służbowej pracownika,
- b) podróży osoby niebędącej pracownikiem

- do wysokości określonej w odrębnych ustawach lub w przepisach wydanych przez ministra właściwego do spraw pracy 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, z zastrzeżeniem ust. 13;

(...)

Do wysokości limitu określonego przepisami rozporządzenia w sprawie podróży służbowych, przychód zleceniobiorcy z tytułu działalności wykonywanej osobiście nie powstanie. Dla zastosowania zwolnienia, ustawodawca wprowadza jednak dodatkowe warunki, określone przepisem art. 21 ust. 13 ustawy o PIT.

ZOBACZ

Art. 21 USTAWY O PIT

(...)

13. Przepis ust. 1 pkt 16 lit. b stosuje się, jeżeli otrzymane świadczenia nie zostały zaliczone do kosztów uzyskania przychodów i zostały poniesione:

- 1) w celu osiągnięcia przychodów lub
- 2) w celu realizacji zadań organizacji i jednostek organizacyjnych działających na podstawie przepisów odrębnych ustaw, lub
- 3) przez organy (urzędy) władzy lub administracji państwowej albo samorządowej oraz jednostki organizacyjne im podległe lub przez nie nadzorowane, lub
- 4) przez osoby pełniące funkcje obywatelskie, o których mowa w art. 13 pkt 5, w związku z wykonywaniem tych funkcji.

(...)

Ustawa o PIT przewiduje zatem dwa dodatkowe warunki zastosowania zwolnienia:

- wydatek na podróż zleceniobiorcy nie został zaliczony do kosztów uzyskania przychodów zleceniobiorcy,
- wydatek został poniesiony w celu osiągnięcia przychodów.

Przy spełnieniu tych przesłanek, zwolnienie dla osiąganego przychodu będzie miało zastosowanie (oczywiście w granicach limitów wyznaczonych przepisami rozporządzenia w sprawie podróży służbowych). Zwolnienie ma przy tym zastosowanie zarówno do zleceniobiorców w wąskim znaczeniu tego terminu, jak i osób pełniących swe funkcje na podstawie kontraktów menadżerskich.

ZOBACZ

PISMO Z DNIA 11 GRUDNIA 2018 R. DYREKTOR KRAJOWEJ INFORMACJI SKARBOWEJ0112-KDIL3-2.4011.372.2018.3.JK

Pojęcia "podróży", o której mowa w art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, nie należy utożsamiać z "podróżą służbową" - pojęciem zdefiniowanym w Kodeksie pracy. Przy braku ustawowej definicji "podróży" należy przyjąć, iż chodzi tu zarówno o podróż odbytą w związku z załatwianiem cudzych spraw, jak również

o dojazd na miejsce wykonywania określonych czynności. Zatem ww. przepisy w odniesieniu do osób niebędących pracownikami mówią o świadczeniach otrzymanych w związku z szeroko rozumianą podróżą.

Wnioskodawca został skierowany do odbycia stażu w zagranicznym ośrodku na mocy umowy zawartej z Uniwersytetem. Zgodnie z umową przyznane środki finansowe były przeznaczone na pokrycie kosztów stażu oraz kosztów podróży.

Wyjazd i uczestnictwo Zainteresowanego w programie należy zatem uznać za odbycie przez osobę niebędącą pracownikiem podróży, w związku z którą otrzymuje ona diety i inne należności. Wnioskodawca został bowiem wyznaczony do udziału w ww. programie przez Uniwersytet, miał wykonywać określone zadania (udział w stażu) przez określony czas poza miejscem zamieszkania. Udział Zainteresowanego w stażu ma w związku z tym cechy podróży skutkującej możliwością skorzystania ze zwolnienia z art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

5. REZYDENCJA PODATKOWA PRACOWNIKA DELEGOWANEGO ZA GRANICĘ

5.1. UWAGI OGÓLNE

Od tego miejsca opracowania na boku pozostawić należy wszelkie rozważania dotyczące podróży służbowych, skupiając się na zagadnieniu delegowania pracowników. Przed przejściem do analizy poszczególnych nieodpłatnych i częściowo nieodpłatnych świadczeń, uwagę zwrócić należy na bardziej ogólne zagadnienie, tj. rezydencję podatkową pracownika oddelegowanego do wykonywania pracy za granicą. Okazać się bowiem może, iż po pewnym czasie może on już nie podlegać polskiemu reżimowi podatkowemu od osiągniętych przez siebie przychodów.

Zagadnieniu ustalenia rezydencji podatkowej poświęcone zostały generalne regulacje art. 3 ustawy o PIT.

ZOBACZ

Art. 3 USTAWY O PIT

1. Osoby fizyczne, jeżeli mają miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, podlegają obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów (przychodów) bez względu na miejsce położenia źródeł przychodów (nieograniczony obowiązek podatkowy).

1a. Za osobę mającą miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej uważa się osobę fizyczną, która:

1) posiada na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej centrum interesów osobistych lub gospodarczych (ośrodek interesów życiowych) lub

2) przebywa na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej dłużej niż 183 dni w roku podatkowym.

2.(uchylony)

2a. Osoby fizyczne, jeżeli nie mają na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej miejsca zamieszkania, podlegają obowiązkowi podatkowemu tylko od dochodów (przychodów) osiągniętych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (ograniczony obowiązek podatkowy).

2b. Za dochody (przychody) osiągnane na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej uważa się w szczególności dochody (przychody) z:

1) pracy wykonywanej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej na podstawie stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej oraz spółdzielczego stosunku pracy, bez względu na miejsce wypłaty wynagrodzenia;

2) działalności wykonywanej osobiście na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, bez względu na miejsce wypłaty wynagrodzenia;

3) działalności gospodarczej prowadzonej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;

4) położonej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej nieruchomości, w tym ze sprzedaży takiej nieruchomości.

3. Od podatku dochodowego od dochodu uzyskanego ze źródeł przychodów położonych za granicą wolni są członkowie personelu przedstawicielstw dyplomatycznych i urzędów konsularnych oraz inne osoby korzystające z przywilejów i immunitetów dyplomatycznych lub konsularnych na podstawie umów lub powszechnie uznanych zwyczajów międzynarodowych, jak również członkowie ich rodzin pozostający z nimi we wspólnocie domowej, jeżeli nie są obywatelami polskimi i nie mają stałego pobytu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

4. Przepis ust. 1 stosuje się odpowiednio do przedsiębiorstwa w spadku, jeżeli zmarły przedsiębiorca na dzień otwarcia spadku podlegał nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu.

5. Przepis ust. 2a stosuje się odpowiednio do przedsiębiorstwa w spadku, jeżeli zmarły przedsiębiorca na dzień otwarcia spadku podlegał ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu.

Dla ustalenia rezydencji podatkowej pracownika kluczowe znaczenie w świetle ustawy o PIT ma ustalenie jego miejsca zamieszkania. Przepisy ustawy w art. 3 ust. 1a zawierają definicję tego pojęcia. Dla ustalenia miejsca zamieszkania kluczowe znaczenie mają zasadniczo dwa warunki:

- posiadanie ośrodka interesów życiowych lub
- przebywanie na terenie Polski w okresie dłuższym niż 183 dni.

Spełnienie obu warunków nie musi przy tym nastąpić łącznie (o czym świadczy użycie przez ustawodawcę spójnika „lub”, oznaczającego w myśl zasad logiki prawniczej alternatywę). Dla zachowania polskiej rezydencji podatkowej i wystąpienia nieograniczonego obowiązku podatkowego wystarczające jest więc bądź to posiadanie ośrodka interesów życiowych w Polsce, bądź to odpowiednio długie przebywanie na terytorium Polski²².

W dalszej kolejności, analizie poddać należy istotę każdego z omawianych warunków. Mówiąc o centrum interesów życiowych, ustawa o PIT dopełnia to pojęcie terminami centrum interesów osobistych lub gospodarczych. Kryteria te również należy analizować rozłącznie.

ZOBACZ

PISMO Z DNIA 7 GRUDNIA 2018 R. DYREKTOR KRAJOWEJ INFORMACJI SKARBOWEJ 0113-KDIPT2-3.4011.573.2018.1.AC

²² Tak też J. Narkiewicz-Tarłowska (w:) K. Serwińska, J. Narkiewicz-Tarłowska (red.), PIT. Komentarz praktyczny, Warszawa 2014, LEGALIS 2016

Przepis art. 3 ust. 1a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, wskazuje na dwa warunki, od spełnienia których uzależnia się kwalifikację danej osoby jako mającej miejsce zamieszkania w Polsce. Powyższe przesłanki są rozdzielone spójnikiem "lub", co jest równoznaczne z tym, że wystarczy spełnienie którejkolwiek z nich, aby uznać, że osoba posiada miejsce zamieszkania w Polsce, a co za tym idzie - podlega w kraju nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, czyli opodatkowaniu od wszystkich osiągniętych dochodów. Tym samym, aby można było mówić o podleganiu nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu (polskiej rezydencji podatkowej) dana osoba musi posiadać na terytorium Polski centrum interesów osobistych lub gospodarczych lub też czas pobytu danej osoby na terytorium Polski powinien przekroczyć 183 dni w ciągu roku podatkowego. Spełnienie którejkolwiek z tych przesłanek skutkuje uznaniem osoby fizycznej za osobę mającą miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej w rozumieniu art. 3 ust. 1a ww. ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

5.2. CENTRUM INTERESÓW ŻYCIOWYCH

Ustawa o PIT nie zawiera definicji centrum interesów osobistych. Dla wykładni tego pojęcia, zasadnicze znaczenie przypisać należy działalności interpretacyjnej organów podatkowych oraz wykładni przepisu dokonywanej przez sądy administracyjne. Przez interesy osobiste rozumie się najczęściej związki o charakterze rodzinnym oraz personalnym (osobistym, towarzyskim). Częstym pojęciem używanym przy analizie pojęcia centrum interesów osobistych jest tzw. „ognisko domowe”, tj. miejsce, w którym dana osoba podejmuje wszelkie działania związane ze swą rodziną oraz przyjaciółmi i znajomymi. Pojęcie to nie ogranicza się tylko do sfery intymnej – centrum interesów osobistych jest też miejsce, w którym dana osoba podejmuje działania w ramach aktywności społecznej, hobbystycznej, politycznej, kulturalnej czy w końcu obywatelskiej (np. miejsce, w którym dana osoba oddaje głos w wyborach powszechnych).

Zasadnicze znaczenie dla ustalenia miejsca ulokowania interesów osobistych będzie miało jednak miejsce przebywania najbliższej rodziny pracownika (współmałżonka i dzieci). Pewne problemy pojawić się mogą w przypadku osób nieposiadających rodzin. W takim przypadku, dla ustalenia miejsca położenia centrum interesów osobistych podstawowe znaczenie będą miały więzi towarzyskie lub partnerskie (partner życiowy pracownika, przyjaciele, znajomi, rodzice, dziadkowie, krewni).

Jeżeli najbliższa rodzina delegowanego pracownika przebywa w sposób stały na terenie Polski, pracownik posiada w Polsce dom, a dzieci uczęszczają do polskich szkół czy uczelni, z dużą dozą prawdopodobieństwa uznać można, iż pracownik posiada centrum interesów osobistych na terenie Polski i to w naszym kraju podlega nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu²³. Jeżeli rodzina przeniesie się za granicę wraz z pracownikiem, to do kraju oddelegowania przeniesione zostanie również centrum interesów osobistych pracownika.

²³ Dziać się tak będzie również w przypadku, w którym pracownik przebywałby poza terytorium Polski przez okres dłuższy niż 183 dni.

Bez znaczenia może być w taki przypadku posiadanie na terytorium Polski np. majątku nieruchomości.

ZOBACZ

PISMO Z DNIA 21 GRUDNIA 2018 R. DYREKTOR KRAJOWEJ INFORMACJI SKARBOWEJ 0115-KDIT2-1.4011.386.2018.2.MST

Pierwszym wskazanym w przepisie warunkiem pozwalającym na uznanie osoby za mającą miejsce zamieszkania na terytorium RP jest posiadanie centrum interesów osobistych lub gospodarczych (ośrodek interesów życiowych). Przesłanka ta została skonstruowana w bardzo szeroki sposób, jeśli chodzi o określoną grupę osób, które na potrzeby podatku dochodowego od osób fizycznych posiadają w Polsce ośrodek interesów życiowych. Wynikać może to z użycia w powołanym powyżej przepisie spójnika "lub" w sformułowaniu "centrum interesów osobistych lub gospodarczych" dla doprecyzowania, kiedy uznaje się daną osobę za mającą miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Tym samym określona osoba, która ma ściśle powiązania biznesowe czy też gospodarcze w Polsce, a całą rodzinę i znajomych w innym państwie, może w takiej sytuacji podlegać opodatkowaniu w Polsce od całości swoich dochodów. Przez "centrum interesów osobistych" należy rozumieć tzw. ognisko domowe, wszelkie powiązania rodzinne i towarzyskie, aktywność społeczną, polityczną, kulturalną, obywatelską, przynależność do organizacji/klubów, uprawiane hobby, itp. Z kolei "centrum interesów gospodarczych" to przede wszystkim miejsce prowadzenia działalności zarobkowej, źródła dochodów, posiadane inwestycje, majątek nieruchomy i ruchomy, polisy ubezpieczeniowe, zaciągnięte kredyty, konta bankowe, itd.

ZOBACZ

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA DYREKTORA KRAJOWEJ INFORMACJI SKARBOWEJ Z DNIA 21 STYCZNIA 2020 R. SYGN. 0112-KDIL2-1.4011.156.2019.1.KF

Podsumowując, jak wynika z powołanych regulacji, od wynagrodzeń wypłacanych przez Wnioskodawcę Zleceniobiorcom, którzy złożą oświadczenia, że ich ośrodek interesów życiowych w rozumieniu art. 3 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych znajduje się w Polsce, Wnioskodawca (płatnik) obowiązany będzie do poboru zaliczek na podatek dochodowy na zasadach ogólnych (art. 41 ust. 1 ww. ustawy) i sporządzenia za ten okres deklaracji PIT-4R i informacji PIT-11. (...) Równocześnie należy zaznaczyć, że rozliczanie Zleceniobiorców na zasadach ogólnych (art. 41 ust. 1 ustawy) możliwe jest od dnia spełnienia przesłanek wynikających z art. 3 ust. 1a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych do dnia ich ustania.

WYROK WOJEWÓDZKIEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO W ŁODZI Z DNIA 5 PAŹDZIERNIKA 2017 R. SYGN. I SA/Łd 493/17

Oceniając, w którym z państw znajduje się centrum życiowych i zawodowych interesów osoby fizycznej, należy wziąć pod uwagę przede wszystkim związki osobiste i ekonomiczne osoby fizycznej z danym państwem, wśród których istotne są więzi rodzinne, towarzyskie, zatrudnienie, działalność polityczna, kulturalna i wszelka inna działalność, miejsce wykonywania działalności gospodarczej i miejsce, z którego osoba zarządza swoim mieniem.

5.3. CENTRUM INTERESÓW GOSPODARCZYCH

Drugą z pomocnych dla ustalenia ośrodka interesów życiowych przesłanek jest posiadanie w danym kraju centrum interesów gospodarczych. Tak jak i w przypadku centrum interesów osobistych, również pojęcie centrum interesów gospodarczych nie zostało zdefiniowane w przepisach ustawy o PIT.

Pojęcie centrum interesów gospodarczych zwykle definiowane jest jako miejsce osiągnięcia przez podatnika głównych korzyści majątkowych – miejsce wykonywania czynności zarobkowych. W przypadku pracowników, centrum interesów gospodarczych będzie przede wszystkim miejsce wykonywania pracy. W przypadku pracownika delegowanego (wykonującego pracę poza terytorium Polski) centrum interesów gospodarczych będzie zwykle ulokowane w kraju oddelegowania. To tam będzie bowiem wykonywana praca (mimo zatrudnienia u polskiego pracodawcy oraz otrzymywania wynagrodzenia na polski rachunek bankowy).

Dodatkowymi kryteriami pomagającymi w ustaleniu miejsce położenia centrum interesów gospodarczych może być analiza położenia składników majątku podatnika – nieruchomości oraz ruchomości. Pomocne może być również określenie, w jakim miejscu podatnik inwestuje zarobione pieniądze (np. zakładane lokaty czy też zakupywane papiery wartościowe) czy też miejsce osiągnięcia przychodów z innych źródeł, np. najmu. Samo posiadanie w Polsce majątku nie oznacza jednak, iż w to w naszym kraju znajduje się w tym przypadku centrum interesów gospodarczych podatnika.

5.4. KRYTERIUM 183 DNI

Jak się wydaje, najprostszym do zastosowania w praktyce kryterium kwalifikacji rezydencji podatkowej jest tzw. kryterium 183 dni, to jest kryterium czasu pobytu podatnika na terytorium Polski. Zgodnie z treścią art. 3 ust. 1a pkt 2 ustawy o PIT, za osobę mającą miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej uważa się osobę fizyczną, która przebywa na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej dłużej niż 183 dni w roku podatkowym. Tak, zdawałoby się, prosta regulacja rodzi jednak istotne problemy interpretacyjne.

Podstawowe wątpliwości na gruncie tego kryterium związane są ze sposobem liczenia dni pobytu na terytorium Polski. Najwięcej problemów praktycznych przysparzają zwłaszcza dni wyjazdu i przyjazdu do Polski. W tym zakresie, w doktrynie i praktyce zaprezentowane zostały dwa stanowiska²⁴:

- do sposobu liczenia terminu 183 dni powinny mieć zastosowanie regulacja art. 12 ustawy Ordynacja podatkowa. Przy uwzględnieniu tego stanowisko, dzień przyjazdu i wyjazdu z Polski nie byłyby wliczane do terminu 183 dni uwzględnianych przy określaniu rezydencji podatkowej.
- stanowisko ostrożnościowe – przepis art. 12 Ordynacji podatkowej ma zastosowanie jedynie do terminów procesowych, stąd też dzień przyjazdu i wyjazdu z Polski

²⁴ Wyliczenie za J. Narkiewicz-Tarłowska (w:) K. Serwińska, J. Narkiewicz-Tarłowska (red.), PIT. Komentarz praktyczny, Warszawa 2014, LEGALIS 2016

powinny być uwzględnione przy liczeniu okresu przebywania w Polsce, licząc te dni jako całe.

Wydaje się, że właściwsze jest drugie z zaprezentowanych stanowisk. Przepisy nie dają bowiem jakiegokolwiek uzasadnienia dla zastosowania reguły, zgodnie z którą dni przejazdowe nie powinny zostać potraktowane jako dni spędzone na terytorium Polski. Co więcej, wykładnia taka zgodna jest z zaleceniami wynikającymi z Modelowej Konwencji oraz komentarza do niej. Niemniej jednak, zarówno organy podatkowe, jak i sądy administracyjne nie są zgodne w tej kwestii.

ZOBACZ

WYROK WOJEWÓDZKIEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO W WARSZAWIE Z DNIA 3 MARCA 2004 R., SYGN. III SA 1957/02

Brak uregulowania sposobu obliczania terminu prawa materialnego, o którym stanowi art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 26.7.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.) oraz art. 16 ust. 2 umowy między Rządem Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej a Rządem Stanów Zjednoczonych Ameryki o uniknięciu podwójnego opodatkowania i zapobieżeniu uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, podpisanej w Waszyngtonie dnia 8.10.1974 r. (Dz.U. z 1976 r. Nr 31, poz. 178), nakazuje stosować wykładnię systemową obliczania terminu i uznać, że do tego terminu nie wlicza się dnia, w którym nastąpiło zdarzenie będące jego początkiem.

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA DYREKTORA IZBY SKARBOWEJ W KATOWICACH Z DNIA 8 MAJA 2013 R., ZNAK IBPBII/1/415-84/13/MCZ

Zgodnie z pierwszym warunkiem, określonym w art. 14 ust. 2 pkt a) Konwencji polsko-duńskiej, odbiorca (czyli pracownik) winien przebywać w drugim Państwie podczas jednego lub kilku okresów, nie przekraczających łącznie 183 dni w danym roku podatkowym. Warunek ten należy interpretować zgodnie z Komentarzem do art. 15 Modelowej Konwencji w sprawie podatku od dochodu i majątku (OECD). Pkt 5 Komentarza do art. 15 ust. 2 stwierdza, iż przy obliczaniu 183 dni stosuje się metodę określającą "dni fizycznej obecności". W ramach tej metody każda część dnia, nawet bardzo krótka, spędzona przez podatnika w danym państwie, liczy się jako dzień obecności w tym państwie przy obliczaniu okresu 183 dni. Jako dzień obecności liczone są: dzień przybycia i wyjazdu, wszystkie inne dni spędzone w danym państwie, także soboty i niedziele, święta narodowe, urlopy przed, w czasie i po zakończeniu działalności, dni choroby oraz dni zajęte z powodu śmierci lub choroby w rodzinie. Nie bierze się pod uwagę dni spędzonych w tym państwie w czasie przejazdu między dwoma miejscami położonymi poza tym państwem. Każdy pełny dzień spędzony natomiast poza danym państwem, czy to w celach wakacyjnych, służbowych, czy z innej przyczyny, nie może być brany pod uwagę.

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA DYREKTORA KRAJOWEJ INFORMACJI SKARBOWEJ Z DNIA 3 PAŹDZIERNIKA 2019 R., ZNAK 0112-KDIL3-1.4011.193.2019.2.AMN

Jeśli pobyt w Polsce zleceniobiorców będących obywatelami Ukrainy, Filipin i Indii przekroczy 183 dni w trakcie roku podatkowego, zostanie zostaje spełniony warunek,

o którym mowa w art. 3 ust. 1a pkt 2 ww. ustawy. W związku z tym, osoby te stają się podatnikami podlegającymi w Polsce opodatkowaniu na zasadach przewidzianych dla nieograniczonego obowiązku podatkowego, zgodnie z przepisami ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Przychody z tytułu umowy zlecenia wypłacane tym osobom po upływie 183 dni pobytu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej nie będą podlegały opodatkowaniu zgodnie z art. 29 ust. 1 pkt 1 ww. ustawy, ponieważ przepis ten znajduje zastosowanie wyłącznie w przypadku opodatkowania przychodów osób niemających zamieszkania na terytorium Polski, w myśl art. 3 ust. 2a ustawy. Zatem w takim przypadku Wnioskodawca będzie zobowiązany jako płatnik pobierać podatek według zasad dotyczących rezydentów polskich, traktując obywateli Ukrainy, Filipin i Indii jako osoby mające miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. W tej sytuacji właściwe będzie opodatkowanie podatkiem dochodowym na zasadach ogólnych zgodnie z art. 41 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. W takim przypadku po zakończeniu roku podatkowego płatnik powinien wystawić dwie informacje: IFT-1R oraz PIT-8AR za okres pobytu podatnika do 183 dni oraz PIT-11 i PIT-4R za okres od momentu, gdy powstał obowiązek poboru zaliczki według art. 41 ww. ustawy. Zatem, po 183 dniach pobytu w Polsce, Wnioskodawca może traktować pracownika bez certyfikatu rezydencji jako polskiego rezydenta podatkowego.

5.5. POSTANOWIENIA MODELOWEJ KONWENCJI ORAZ UMÓW O UNIKANIU PODWÓJNEGO OPODATKOWANIA

Wszelkie prowadzone na gruncie przepisów ustawy o PIT rozważania dotyczące zasad ustalania rezydencji podatkowej poprzedzone zostać powinny analizą postanowień poszczególnych umów oraz konwencji w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, jakie wiążą Polskę z krajami, do których następuje delegowanie pracowników. Zarówno bowiem umowy i konwencje, jak i Modelowa Konwencja OECD zawierają własne wskazówki dotyczące zasad ustalania rezydencji podatkowej. Prymat zastosowania umów o unikaniu podwójnego opodatkowania wyrażony został wprost w przepisach ustawy o PIT.

ZOBACZ

Art. 4A USTAWY O PIT

Przepisy art. 3 ust. 1, 1a, 2a i 2b stosuje się z uwzględnieniem umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, których stroną jest Rzeczpospolita Polska.

WYROK WOJEWÓDZKIEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO W WARSZAWIE Z DNIA 24 STYCZNIA 2018 R., SYGN. III SA/Wa 3890/17

Państwo, którego prawo do opodatkowania na podstawie umowy zostało wyłączone, nie może w takim przypadku żądać od podatnika zapłaty podatku według przepisów własnego prawa wewnętrznego. Dlatego, wg NSA, błędny jest pogląd o tym, że umowa międzynarodowa ma zastosowanie tylko w przypadku, gdy podatnik byłby zobowiązany do zapłaty podatku w obu umawiających się państwach. Podatnik nie traci uprawnienia do kwestionowania prawa do określenia wysokości podatku przez polskie organy podatkowe tylko dlatego, że nie zapłacił

podatku w innym państwie. Zastosowanie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania ma bowiem charakter obiektywny i wynika z kolizji obowiązków podatkowych w stosunku do tego samego podatnika a nie ewentualnego niewykonania przez niego zobowiązania podatkowego. Tym samym uzależnienie zastosowanie konwencji od uprzedniej zapłaty przez podatnika podatku w Wielkiej Brytanii jest wyrazem istotnego naruszenia tejże Konwencji.

Nie sposób zanalizować przy tym postanowień każdej z wiążących Polskę umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Zasadne w tym zakresie wydaje się jednak poddanie analizie aktu prawnego, który legł u podstaw niemal każdej z umów, tj. Modelowej Konwencji OECD. To na niej opierana jest znakomita większość zawieranych w świecie umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania. Zagadnieniom związanym z rezydencją podatkową oraz miejscem zamieszkania poświęcony został art. 4 Modelowej Konwencji.

ZOBACZ

Art. 4 MODELOWEJ KONWENCJI

MIEJSCE ZAMIESZKANIA LUB SIEDZIBA

1. W rozumieniu niniejszej konwencji, określenie „osoba mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę w umawiającym się państwie” oznacza każdą osobę, która zgodnie z prawem tego państwa podlega tam opodatkowaniu z uwagi na jej miejsce zamieszkania, miejsce stałego pobytu, siedzibę zarządu albo inne kryterium o podobnym charakterze i obejmuje również samo państwo, jego jednostkę terytorialną lub organ lokalny. Jednakże określenie to nie obejmuje osób, które podlegają opodatkowaniu w tym państwie tylko w zakresie dochodu osiąganego ze źródeł w tym państwie lub z tytułu majątku położonego w tym państwie.

2. Jeżeli, stosownie do postanowień ustępu 1, osoba fizyczna ma miejsce zamieszkania w obu umawiających się państwach, to jej status określa się według następujących zasad:

a) osobę uważa się za mającą miejsce zamieszkania w tym państwie, w którym ma ona stałe ognisko domowe; jeżeli ma ona stałe ognisko domowe w obu umawiających się państwach, to uważa się ją za mającą miejsce zamieszkania tylko w tym państwie, z którym ma ona ściślejsze powiązania osobiste i gospodarcze (ośrodek interesów życiowych);

b) jeżeli nie można ustalić, w którym państwie osoba ma ośrodek interesów życiowych albo jeżeli nie posiada ona stałego ogniska domowego w żadnym z państw, to uważa się ją za mającą miejsce zamieszkania w tym umawiającym się państwie, w którym zwykle przebywa;

c) jeżeli przebywa ona zazwyczaj w obu państwach lub nie przebywa zazwyczaj w żadnym z nich, to uważa się ją za mającą miejsce zamieszkania w tym państwie, którego jest obywatelem;

d) jeżeli osoba jest obywatelem obydwu państw lub nie jest obywatelem żadnego z nich, to właściwe organy umawiających się państw rozstrzygną tę sprawę w drodze wzajemnego porozumienia.

W zakresie zasad ustalania miejsca zamieszkania osób mieszkających w dwóch państwach, Modelowa Konwencja przewiduje kryteria w sposób istotny zbieżne z tymi, jakie wyznaczone zostały w treści ustawy o PIT. Kryteria te sformułowane zostały na zasadzie swoistego rodzaju schodków – jeżeli jeden z nich nie pozwala na ustalenie rezydencji podatkowej, przejść powinniśmy do następnego z nich.

W świetle Modelowej Konwencji, zasadniczy prymat dla ustalenia rezydencji podatkowej przyznany został miejscu ulokowania ośrodka interesów życiowych – krajem rezydencji podatkowej jest miejsce, w którym podatnik (pracownik) posiada ognisko domowe, oraz z którym to ma ściślejsze powiązania osobiste i gospodarcze. Każdy z przypadków analizowany być powinien jednak indywidualnie, z uwzględnieniem powiązań zarówno osobistych, jak i gospodarczych.²⁵

W przypadku, gdy nie sposób jest ustalić, w którym z państw uplasowany został ośrodek interesów życiowych bądź też osoba nie ma ogniska domowego w żadnym z państw, pod uwagę powinniśmy wziąć to, w którym z krajów osoba zwykle przebywa. Jeżeli i to kryterium nie jest możliwe do ustalenia (np. osoba przebywa w oby państwach), decydujące znaczenie będzie miało obywatelstwo danej osoby jako łącznik wiążący ją ze swym krajem. Dopiero w sytuacji, w której osoba posiada obywatelstwo obu krajów, a poprzednie przesłanki nie doprowadziły do ustalenia rezydencji podatkowej, o rezydencji zadecyduje wzajemne porozumienie państw – stron umowy.

Modelowa Konwencja w formułowaniu zasad ustalania rezydencji podatkowej nie odbiega więc w istotny sposób od zasad ustalonych ustawą o PIT.

Dodatkowo, ustawa o PIT wprowadza w swych postanowieniach kryterium pobytu w okresie przekraczającym 183 dni. Czyni to jednak w przepisie dotyczącym zasad opodatkowania dochodów z pracy.

ZOBACZ

Art. 15 MODELOWEJ KONWENCJI

DOCHÓD Z PRACY

1. Z zastrzeżeniem postanowień artykułów 16, 18 i 19, pensje, płace i inne podobne wynagrodzenia, które osoba mająca miejsce zamieszkania w umawiającym się państwie otrzymuje za pracę najemną, podlegają opodatkowaniu tylko w tym państwie, chyba że praca wykonywana jest w drugim umawiającym się państwie. Jeżeli praca jest tam wykonywana, to otrzymywane za nią wynagrodzenie może być opodatkowane w tym drugim państwie.

2. Bez względu na postanowienia ustępu 1, wynagrodzenie, jakie osoba mająca miejsce zamieszkania w umawiającym się państwie otrzymuje za pracę najemną, wykonywaną w drugim umawiającym się państwie, podlega opodatkowaniu tylko w pierwszym państwie, jeżeli:

a) odbiorca przebywa w drugim państwie przez okres lub okresy nieprzekraczające łącznie 183 dni w okresie dwunastu miesięcy rozpoczynającym się lub kończącym w danym roku podatkowym i

b) wynagrodzenie jest wypłacane przez pracodawcę lub w imieniu pracodawcy, który nie ma miejsca zamieszkania lub siedziby w drugim państwie, i

c) wynagrodzenie nie jest ponoszone przez zakład, który pracodawca posiada w drugim państwie.

3. Bez względu na poprzednie postanowienia tego artykułu, wynagrodzenie otrzymywane za pracę najemną, wykonywaną na pokładzie statku morskiego bądź statku powietrznego eksploatowanego w transporcie międzynarodowym lub na pokładzie barki w żegludze

²⁵ Tak też W. Morawski (w:) B. Brzeziński (red.), Model Konwencji OECD, Komentarz, Oficyna prawnicza, Warszawa 2010, str. 276 i nast.

śródlądowej, może być opodatkowane w tym umawiającym się państwie, w którym znajduje się miejsce faktycznego zarządu przedsiębiorstwa.

Przepis art. 15 Modelowej Konwencji dotyczy wprost zasad opodatkowania osoby osiągającej przychody z tytułu pracy wykonywanej w dwóch krajach. Przepis ten dotyczy wszelkiego rodzaju pensji, płac oraz innego rodzaju wynagrodzeń należnych pracownikowi. Zakres przepisu nie ogranicza się przy tym jedynie do świadczeń pieniężnych²⁶.

Omawiany artykuł Modelowej Konwencji wprowadza generalną zasadę opodatkowania wynagrodzenia z pracy w kraju, w którym pracownik posiada miejsce zamieszkania (ustalone zgodnie z omówionymi wyżej zasadami, przewidzianymi w art. 4 Modelowej Konwencji. W art. 15 ust. 1 zdanie 2 wprowadzono jednak od tej zasady jeden, istotny wyjątek. Zgodnie z tym przepisem, jeżeli praca jest wykonywana w drugim państwie, to wynagrodzenie za jej wykonanie może być w tym państwie opodatkowane. Przykładowo, praca wykonywana przez polskiego rezydenta podatkowego w Polsce będzie opodatkowana wyłącznie w Polsce. Jeżeli jednak praca ta wykonywana byłaby na obszarze innego kraju, zgodnie z art. 15 ust. 1 zdanie 2 istnieje możliwość opodatkowania wynagrodzenia w tym kraju.

Obowiązek każdorazowego uiszczania podatku w miejscu, w którym praca faktycznie byłaby wykonywana rodziłby istotne problemy praktyczne dla rozliczeń podatkowych oraz utrudniłby – w sposób znaczący – normalny zarząd kadrami przedsiębiorstwa. Stąd też, do Modelowej Konwencji wprowadzono regulację art. 15 ust. 2. Przepis ten wprowadza trzy warunki, których spełnienie spowoduje opodatkowanie dochodu tylko w państwie rezydencji, nie zaś w miejscu wykonywania pracy.

W kontekście pracowników delegowanych, do warunków tych należą:

- 1) przebywanie w miejscu delegowania w okresie krótszym niż 183 dni w okresie dwunastu miesięcy, rozpoczynającym się lub kończącym w danym roku podatkowym,
- 2) wypłata wynagrodzenia przez pracodawcę nieposiadającego siedziby na terenie państwa oddelegowania,
- 3) koszty wynagrodzenia nie są ponoszone przez zakład przedsiębiorstwa, położony na terenie państwa oddelegowania.

W tym miejscu po raz kolejny pojawia się kluczowe dla ustalenia zasad opodatkowania pracownika delegowanego kryterium 183 dni pobytu. Obecne brzmienie Modelowej Konwencji wskazuje na pobyt w okresie dwunastu miesięcy rozpoczynającym się lub kończącym w danym roku podatkowym. Podkreślić należy, iż postanowienia Modelowej Konwencji uległy w tym zakresie zmianie. W swym poprzednim brzmieniu, art. 15 ust. 2 pkt 1 wymagał, aby okres 183 dni nie był przekroczony w trakcie roku podatkowego. Takie brzmienie przepisu rodziło możliwość prostego uniknięcia zapłaty podatku w państwie oddelegowania. Wystarczyło bowiem rozpocząć pracę w drugim półroczu danego roku podatkowego, kończąc ją w pierwszym półroczu kolejnego roku. Pomimo wykonywania pracy w okresie nawet dłuższym niż rok kalendarzowy, w żadnym roku podatkowym nie zostawała przekroczona bariera 183 dni.

²⁶ *Ibidem*, str. 945

UWAGA

Część zawartych przez Polskę umów o unikaniu podwójnego opodatkowania do tej pory bazuje na dawnych postanowieniach Modelowej Konwencji. W każdym przypadku, przepis umowy dotyczący opodatkowania pracy najemnej musi więc zostać poddany szczególnej analizie, zwłaszcza w zakresie zasad liczenia okresu pobytu w miejscu oddelegowania.

Co do sposobu liczenia okresu 183 dni, w pełni aktualne pozostają uwagi przedstawione w poprzedniej części opracowania, dotyczące liczenia okresu 183 dni w ustawie o PIT. Podkreślić należy, iż z oficjalnego komentarza do Modelowej Konwencji wynika, iż zgodnie z duchem Konwencji jest liczenie 183 dni zgodnie z dniami fizycznej obecności w danym kraju, wliczając w ten okres dni przyjazdu i wyjazdu z kraju. Podkreślić jednak należy, iż zarówno sami komentatorzy Konwencji, jak i stosujące jej postanowienia sądy oraz organy mają liczne wątpliwości w tej kwestii.

Dodatkowymi warunkami opodatkowania wynagrodzenia pracownika jedynie w kraju, z którego następuje delegowanie, jest brak wypłaty wynagrodzenia przez przedsiębiorcę posiadającego siedzibę w kraju oddelegowania lub przez przedsiębiorcę działającego tam przez zakład. O pojęciu zakładu mowa będzie w dalszej części opracowania dotyczącej Płatnika podatku.

6. ŚWIADCZENIA PRACOWNICZE

Oddelegowanie pracownika do wykonywania pracy na terenie innego kraju wiąże się zwykle z obowiązkiem (nałożonym przez przepisy prawa bądź treść stosunku pracy) zapewnienia pracownikowi określonych świadczeń, takich jak zakwaterowanie, możliwość przejazdu czy też udostępnienie pojazdu. Wydatki te pokrywa zwykle w całości pracodawca, a dla pracownika stanowią one nieodpłatne bądź też częściowo odpłatne świadczenia. W tym miejscu, analizie poddać należy konsekwencje podatkowe otrzymania tego rodzaju świadczeń przez pracownika.

6.1. ZNACZENIE WYROKU TK W SPRAWIE PRZYCHODÓW Z NIEODPŁATNYCH ŚWIADCZEŃ

W dniu 8 lipca 2013 r. Trybunał Konstytucyjny w sprawie sygn. K 7/13 wydał kluczowy dla pracowników oraz pracodawców wyrok, dotyczący zgodności z ustawą zasadniczą przepisów ustawy o PIT dotyczących przychodów pracownika z tytułu otrzymania nieodpłatnych świadczeń. Analizowana z wniosku Prezydenta Konfederacji Lewiatan sprawa dotyczyła zbadania zgodności 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 o PIT w zakresie, w jakim przewidują opodatkowanie wszelkich świadczeń:

- które pracownik może potencjalnie otrzymać w związku z pozostawaniem w stosunku pracy,
- które są ściśle związane z działalnością gospodarczą prowadzoną przez pracodawcę,

– których wartości nie da się obliczyć w zgodzie z metodologią wskazaną w powołanej ustawie,
z art. 2 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

ZOBACZ

ART. 12. USTAWY O PIT

1. 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.

(...)

3. Wartość pieniężną innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych ustala się według zasad określonych w art. 11 ust. 2-2b.

(...)

ART. 11 USTAWY O PIT

1. Przychodami, z zastrzeżeniem art. 14-15, art. 17 ust. 1 pkt 6, 9 i 10 w zakresie realizacji praw wynikających z pochodnych instrumentów finansowych, art. 19, art. 25b 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.

2. Wartość pieniężną świadczeń w naturze, z zastrzeżeniem art. 12 ust. 2-2c, określa się na podstawie cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami lub prawami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca ich uzyskania.

2a. Wartość pieniężną innych nieodpłatnych świadczeń ustala się:

1) jeżeli przedmiotem świadczenia są usługi wchodzące w zakres działalności gospodarczej dokonującego świadczenia - według cen stosowanych wobec innych odbiorców;

2) jeżeli przedmiotem świadczeń są usługi zakupione - według cen zakupu;

3) jeżeli przedmiotem świadczeń jest udostępnienie lokalu lub budynku - według równowartości czynszu, jaki przysługiwałby w razie zawarcia umowy najmu tego lokalu lub budynku;

4) w pozostałych przypadkach - na podstawie cen rynkowych stosowanych przy świadczeniu usług lub udostępnianiu rzeczy lub praw tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca udostępnienia.

2b. Jeżeli świadczenia są częściowo odpłatne, przychodem podatnika jest różnica pomiędzy wartością tych świadczeń, ustaloną według zasad określonych w ust. 2 lub 2a, a odpłatnością ponoszoną przez podatnika.

(...)

ART. 2 KONSTYTUCJI RP

Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej.

ART. 217 KONSTYTUCJI RP

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.

Po zbadaniu sprawy, Trybunał uznał ostatecznie, iż wskazane przepisy są zgodne z Konstytucją. Jak wskazuje się jednak w piśmiennictwie, w wydanym orzeczeniu Trybunał „(...) wprowadził nowe kryteria określania nieodpłatnego świadczenia. Tym samym zakwestionował dotychczasową praktykę interpretacyjną organów podatkowych, a także często sądów administracyjnych.”²⁷

Przed wydaniem wyroku TK, zagadnienie opodatkowania nieodpłatnych świadczeń pracowniczych podatkiem dochodowym budziło istotne wątpliwości zarówno wśród organów podatkowych, jak i sądów administracyjnych. Wątpliwości te po części rozwiła treść uzasadnienia wyroku, niemniej jednak zagadnienie to w dalszej części uznać należy za newralgiczne.

W przedmiotowej sprawie, Konfederacja Lewiatan powzięła wątpliwość co do konstytucyjności opodatkowania zbiorczej kategorii „innych nieodpłatnych świadczeń” dla pracownika, wymienionych w przepisach ustawy o PIT. Zdaniem Lewiatana, tak szeroka przesłanka ustalania dochodu pracowniczego narusza zasadę wyłączności ustawowej w sprawach podatkowych oraz zasadę pewności prawa. Takie sformułowanie przepisu prowadzi bowiem do opodatkowania każdego z potencjalnych świadczeń, jakie otrzymać ma ze stosunku pracy pracownik. Zdaniem Lewiatana, brak jest w przepisach wskazówki jak określić kwotę takiego przychodu.

Po analizie sprawy Trybunał doszedł do wniosku, iż przepisy te są zgodne z ustawą zasadniczą. Trybunał pochylił się nad analizą samego pojęcia dochodu, przez które rozumieć należy nie tylko powiększenie aktywów podatnika, lecz także zaoszczędzenie przez niego kosztów. Jeżeli pewne zdarzenia rzeczywiście spowodowały zaoszczędzenie przez pracownika wydatków, należy uznać, iż powstał dla pracownika dochód. Ważna jest w tym wypadku również dobrowolność korzystania z udogodnienia przez pracownika. Jak podkreślił bowiem Trybunał, zgoda na skorzystanie ze świadczenia wyraża przekonanie pracownika o przydatności i celowości świadczenia, oraz że leży ono w jego interesie. Gdyby świadczenie nie nastąpiło, pracownik musiałby ponieść wydatek.

Jak podkreślił jednak Trybunał, jeżeli świadczenie jest obligatoryjne dla pracownika i nie podejmuje on decyzji o jego przyjęciu bądź odrzuceniu, brak jest korzyści dla niego. Trybunał podkreślił przy tym, iż koniecznym dla powstania przychodu jest realne otrzymanie korzyści, nie zaś potencjalna możliwość skorzystania z pewnego świadczenia, faktycznie jednak nie zrealizowana.

²⁷ Za: A. Mariański i A. Nowak-Piechota, Glosa do orzeczenia TK

Zdaniem Trybunału więc, określenie cech istotnych „innych nieodpłatnych świadczeń” jako przychodu sprowadza się do kwalifikacji przez pryzmat trzech kryteriów:

1. świadczenie zostało spełnione za zgodą pracownika (dobrowolność)
2. spełnione zostało w interesie pracownika, nie zaś pracodawcy, przynosząc mu korzyść (zwiększając jego aktywa, bądź nie prowadząc do powiększenia zobowiązań – obowiązku ponoszenia wydatku)
3. wymierność korzyści (przypisanie korzyści konkretnemu, zindywidualizowanemu pracownikowi).

Nieodpłatne świadczenia nie spełniające tychże kryteriów nie mogą być uznane, zdaniem Trybunału, za przychód pracownika na podstawie kwestionowanych przepisów. Trybunał zgodził się z poglądem zawartym w uchwale pełnego składu Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 października 2011 r. (sygn. akt II FPS 7/10), iż wartości tychże nieodpłatnych świadczeń nie stanowi cena zakupu, lecz podlega ona ustaleniu w oparciu o tą cenę zakupu, to jest: odpowiednio, stosownie do cen zakupu, zależnie od cen zakupu, kierując się cenami zakupu.

W tym zakresie, Trybunał niejako poparł pojawiające się, wcześniejsze orzeczenia sądów administracyjnych.

ZOBACZ:

WYROK NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO Z DNIA 24 CZERWCA 2009 R., SYGN. II FSK 251/08

"O zakwalifikowaniu świadczenia jako przychodu ze stosunku pracy decyduje bowiem to, czy określone świadczenie może otrzymać wyłącznie pracownik, czy również inna osoba niezwiązana tego rodzaju stosunkiem prawnym. Istotne jest więc to, czy istnieje związek prawny lub faktyczny danego świadczenia z istniejącym stosunkiem pracy. (...) Z niekwestionowanego stanu faktycznego sprawy wynika, że możliwość zakupu akcji spółki po cenie nominalnej lub wypłacenie kary umownej dotyczyło wyłącznie pracowników lub byłych pracowników spółki. Między wypłaceniem kary umownej a stosunkiem pracy istniał więc bezpośredni związek, którego istnienie nakazywało przyjąć, że przedmiotowa wypłata stanowiła przychód ze stosunku pracy i jako nazwane (wyodrębnione w art. 10 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.f.) źródło przychodów podlegała opodatkowaniu na zasadach ogólnych".

UCHWAŁA SKŁADU SIĘDMIU SĘDZIÓW NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO Z DNIA 24 MAJA 2010 R., SYGN. II FPS 1/10, UCHWAŁA PEŁNEGO SKŁADU IZBY FINANSOWEJ NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO Z DNIA 24 PAŹDZIERNIKA 2011 R., SYGN. II FPS 7/10

„Dodatkowo skład siedmiu sędziów zwrócił uwagę, że prezentowana w piśmiennictwie argumentacja, iż to, czy dany pracownik będzie objęty programem opieki medycznej, niekoniecznie zależy od jego woli (por. A. Taudul: Opodatkowanie niektórych świadczeń pracowniczych - problemy praktyczne, „Przegląd Podatkowy” 2008, nr 4, s. 10 i 11), nie jest przekonująca. Nawiązanie bowiem stosunku pracy oraz ustalenie warunków pracy i płacy, bez względu na podstawę prawną tego stosunku, wymaga zgodnego oświadczenia woli pracodawcy i pracownika (art. 11 KP). Umowa o pracę powinna określać między innymi warunki płacy (art. 29 § 1 in principio wymienionego Kodeksu). Z wolności pracy korzystają

nie tylko osoby ubiegające się o zatrudnienie, lecz także pracownicy, którzy nie muszą akceptować ofert pracodawcy co do zmiany warunków pracy lub płacy.”

Pomimo wydania przez Trybunał tak pomocnego orzeczenia, w orzecznictwie oraz interpretacjach podatkowych nadal spotykać można dalece kontrowersyjne stanowiska, dotyczące opodatkowania nieodpłatnych świadczeń. Część z nich przedstawiona zostanie w dalszej części opracowania, podczas analizy poszczególnych świadczeń.

WYROK WOJEWÓDZKIEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO W KRAKOWIE Z DNIA 6 GRUDNIA 2018 R., SYGN. I SA/Kr 1054/18

Pokrycie (zwrot) pełnych kosztów wyżywienia w czasie podróży służbowej jest wydatkiem poniesionym w interesie pracownika i to jemu przynosi wymierną korzyść. Wszelako wydatki dotyczące wyżywienia pracownik musi ponosić niezależnie od tego, czy odbywa podróż służbową, czy też nie, wydatki takie musi ponosić także nie świadcząc w danej chwili pracy. Zatem w zakresie zwrotu kosztów wyżywienie za czas podróży służbowej wolna od podatku dochodowego jest tylko równowartość diety określonej w przepisach dotyczących podróży służbowych. Koszty wyżywienia pracownik musi ponosić niezależnie od tego, czy jest w podróży służbowej, w pracy, czy w domu. (...) Wobec powyższego odrzucić należy zarzuty, zgodnie z którymi, w sytuacji, kiedy pracownik odbywa zagraniczną bądź krajową podróż służbową i wysokość opłaty pobieranej przez organizatorów konferencji (za uczestniczenie pracownika w bankiecie (obiedzie) czy uroczystej kolacji lub opłata za skorzystanie ze "zwykłego" posiłku w postaci obiadu lub kolacji) przekraczające limit zgodnie z rozporządzeniem Ministra Pracy i Polityki Społecznej, nadwyżka ponad wysokość limitu nie powinna być zaliczana do przychodu pracownika z tytułu umowy o pracę. Skoro zapewniony sporny posiłek wchodzi w zakres diety to wydatek ten należy kwalifikować do kosztów wyżywienia w związku z odbyciem podróży służbowej, bez względu na charakter posiłku - zwykły czy uroczysty; na gruncie prawa podatkowego nie ma takiego rozróżnienia. Dieta jest normatywnym określeniem świadczenia przeznaczonego na pokrycie kosztów wyżywienia pracownika w czasie podróży służbowej, przy czym jest to regulacja kompleksowa, określająca konsekwencje wszelkich form wyżywienia pracownika w czasie podróży służbowej. W związku z tym wydatki poniesione przez stronę skarżącą za uczestnictwo pracownika w uroczystej kolacji należy traktować, jako świadczenie spełnione w interesie pracownika i na jego korzyść. Zatem przyjęcie tego świadczenia następuje za jego zgodą i przynosi mu wymierną korzyść - uniknięcie wydatku. Rzeczoną korzyść da się przypisać indywidualnie.

6.2. KOSZTY NOCLEGÓW

Nie ma najmniejszej wątpliwości, iż sfinansowanie kosztów noclegu w miejscu oddelegowania pracownika stanowi najpowszechniejszy z wydatków pracodawców. Obowiązek zapewnienia noclegu pracownikowi wynika przy tym często wprost bądź to z regulacji kraju oddelegowania, bądź z postanowień umowy o pracę lub wewnątrzzakładowych przepisów prawa pracy. Nocleg w miejscu oddelegowania wpisuje się

przy tym w całokształt szeroko ujętego „wykonywania obowiązków pracowniczych” – naturalną rzeczą jest bowiem zapewnienie noclegu pracownikowi oddalonemu od domu.

Podstawowym wnioskiem płynącym z omawianego w podrozdziale 3.1 niniejszego opracowania wyroku Trybunału, jest twierdzenie, iż pomimo bardzo szerokiego ujęcia źródła przychodów ze stosunku pracy **nie każde świadczenie na rzecz pracownika przychód taki powinno stanowić**. Przede wszystkim, przychodu pracownika nie powinno stanowić świadczenie związane wprost z wykonywaniem czynności służbowych. Pomimo tego, że otrzymuje je pracownik, głównym jego beneficjentem jest jednak pracodawca.

Do takich wydatków – leżących w interesie pracodawcy – zaliczyć należałoby bez wątpienia sfinansowanie kosztów noclegu. Ciężko bowiem w takim przypadku mówić o jakiegokolwiek korzyści pracownika – co prawda uzyskuje on miejsce przeznaczone do wypoczynku, jego zapewnienie związane jest jednak w sposób bezpośredni z obowiązkiem świadczenia pracy w miejscu oddelegowania.

Jako takie więc, sfinansowanie przez pracodawcę kosztu noclegu pracownika nie powinno stanowić zdarzenia przychodotwórczego. Do identycznych wniosków prowadziła analiza interpretacji organów podatkowych oraz orzeczeń sądów administracyjnych.

ZOBACZ

WYROK NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO W WARSZAWIE Z DNIA 23 LUTEGO 2017 R. II FSK 233/15

Obowiązek zapewnienia prawidłowej organizacji pracy nie może być utożsamiany tylko z zapewnieniem biurka, materiałów biurowych czy pokryciem kosztów eksploatacji samochodu służbowego czy kosztów zużytej energii elektrycznej. Ten obowiązek należy i trzeba odnosić i analizować w kontekście konkretnych obowiązków pracowniczych i wynikających z tych obowiązków oczekiwań pracodawcy. Skoro więc 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, to zapewnienie tej możliwości przez pracodawcę nie jest korzyścią pracownika ale właśnie wypełnieniem przez pracodawcę ustawowego obowiązku prawidłowego organizowania pracy tak aby była ona wydajna i należytej jakości. Zapewnienie możliwości nocnego wypoczynku odpowiada także obowiązkowi pracodawcy organizowania pracy w sposób zmniejszający uciążliwość pracy. Zapłata przez pracodawcę kosztu noclegu pracownika wykonującego swe obowiązki w miejscu określonym w umowie o pracę (poza siedzibą firmy oraz miejsca zamieszkania pracownika) stanowi racjonalny wydatek firmy związany z realizacją określonych celów gospodarczych. Wydatek ten jest ponoszony w interesie pracodawcy i stanowi koszt działalności gospodarczej poniesiony w celu osiągnięcia przychodów firmy.(...) Nie ulega wątpliwości, że zapewnienie noclegu przez pracodawcę pracownikowi służy wyłączeniu realizacji obowiązku pracowniczego. Pracownik nie ma tutaj żadnej swobody w zarządzaniu i rozporządzeniu tym świadczeniem, gdyż wykorzystuje je w konkretnym celu, tj. wykonaniu swoich obowiązków pracowniczych. Tym samym nie można mówić o jakimkolwiek "przysporzeniu" lub o "zrefinansowaniu pracownikowi kosztów", lecz wyłącznie o ich zwrocie.

**INTERPRETACJA INDYWIDUALNA DYREKTORA IZBY SKARBOWEJ
W KATOWICACH Z DNIA 15 LUTEGO 2016 R., ZNAK IBPB-2-2/4511-23/16/JG**

„W tym stanie rzeczy oraz w świetle wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 8 lipca 2014 r. uznać należy, że korzystanie przez pracownika z nieodpłatnie udostępnionego mu przez pracodawcę miejsca noclegowego w okresie jego oddelegowania za granicę (niebędącym podróżą służbową) w związku z wykonywaniem przez niego obowiązków pracowniczych na rzecz tego pracodawcy związanych z realizacją danego zlecenia, nie generuje po stronie pracownika przychodu do opodatkowania. Wydatki ponoszone są bowiem w interesie pracodawcy, a co za tym idzie pracownik nie otrzymuje od Wnioskodawcy jakiegokolwiek przysporzenia majątkowego. Skoro zapewnienie przez Wnioskodawcę nieodpłatnego noclegu dla oddelegowanych pracowników nie generuje po ich stronie przychodu, to w takim przypadku nie ma zastosowanie zwolnienie od podatku na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 19 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.” -

**INTERPRETACJA INDYWIDUALNA DYREKTORA IZBY SKARBOWEJ
W WARSZAWIE z DNIA 21 LIPCA 2015 r., ZNAK IPPB4/4511-634/15-2/MP**

"(...) wartość bezpłatnego zakwaterowania zapewnianego pracownikom czasowo oddelegowanym do pracy poza stałe miejsce pracy, zarówno w postaci udostępnienia lokalu jak i wynajęcia pokoju w hotelu w okresie ich oddelegowania nie stanowi dla nich przychodu podlegającego opodatkowaniu w rozumieniu art. 12 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych."

WYROK NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO Z DNIA 19 WRZEŚNIA 2014 R., SYGN. II FSK 2280/12

"Jakkolwiek skorzystanie ze świadczenia w postaci noclegu wykupionego przez pracodawcę niewątpliwie następuje za zgodą pracownika, niemniej świadczenie to nie jest spełnione w jego interesie, ale w interesie pracodawcy oraz nie przynosi pracownikowi korzyści w postaci powiększenia aktywów lub uniknięcia wydatków, które musiałby ponieść. Jak już wcześniej wspomniano, udostępnienie miejsc noclegowych pracownikom leży wyłącznie w interesie pracodawcy, a nie pracowników, którzy swoje potrzeby mieszkaniowe zaspokajają w innym miejscu i w inny sposób oraz którzy – gdyby nie konieczność wywiązania się z obowiązków wynikających z umowy o pracę – nie mieliby powodu do ponoszenia kosztu takich noclegów."

WYROK NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO Z DNIA 15 KWIEŚNIA 2016 R., SYGN. II FSK 635/14

„Ponoszenie przez pracodawcę wydatków w celu zapewnienia noclegów pracownikowi jest świadczeniem poniesionym w interesie pracodawcy, ponieważ to jemu przynosi konkretną i wymierną korzyść w postaci prawidłowo i efektywnie wykonanej przez pracownika pracy. Przepisy prawa pracy nie nakładają na pracownika obowiązku ponoszenia za pracodawcę wydatków związanych ze świadczeniem pracy, a wszystkie wynikające stąd koszty winien pokrywać pracodawca. Zwrotu wydatków poniesionych przez pracowników w związku z wykonywaniem wynikających z umowy o pracę obowiązków służbowych nie należy

traktować jako przychodu ze stosunku pracy i tym samym pobierać i odprowadzać z tego tytułu zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych.”

**WYROK WOJEWÓDZKIEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO W POZNANIU
Z DNIA 23 LISTOPADA 2018 R. I SA/Po 530/18**

W okolicznościach niniejszej sprawy Sąd uznał, że ponoszenie przez pracodawcę wydatków w celu zapewnienia noclegów pracownikowi, przyjmując wskazane przez Trybunał Konstytucyjny kryterium oceny, jest świadczeniem poniesionym w interesie pracodawcy, gdyż jemu właśnie przynosi konkretną i wymierną korzyść w postaci prawidłowo i efektywnie wykonanej przez pracownika pracy.

W ocenie Sądu w niniejszej sprawie ze względu na powierzenie pracownikom skarżącej obowiązków poza miejscem zamieszkania w celu realizacji kontraktów, po stronie pracowników nie powstanie przychód w postaci wartości noclegu. Finansowanie przez pracodawcę powyższych kosztów pracowników, wykonujących swe obowiązki poza siedzibą pracodawcy oraz miejscem zamieszkania pracownika, stanowi racjonalny wydatek związany z realizacją określonych celów gospodarczych.

**WYROK WOJEWÓDZKIEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO W WARSZAWIE
Z DNIA 18 PAŹDZIERNIKA 2018 R. III SA/Wa 3045/16**

Świadczy to o tym, że zapewnienie pracownikowi noclegu nie odbywa się w jego interesie, lecz jest podyktowane interesem Spółki i wynika z przyjętego modelu prowadzenia działalności gospodarczej. Nocleg zapewniony pracownikowi jest więc swego rodzaju "narzędziem pracy", jakie Spółka dostarcza pracownikom w celu optymalizacji prowadzonej działalności gospodarczej. Trudno przyjąć, że gdyby nie to "narzędzie", pracownik musiałby we własnym zakresie zapłacić za nocleg, i że z tego względu pracodawca uwalnia pracownika od koniecznego wydatku, albo że ten wydatek ponosi zamiast pracownika.

ALE UWAGA! ODMIENNIE.:

**WYROK WOJEWÓDZKIEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO W KIELCACH Z DNIA
20 LUTEGO 2014 R., SYGN I SA/KE 46/14**

„Zwrot wydatków za nocleg przedstawicieli handlowych na obszarze ich działania jest przychodem ze stosunku pracy, od którego należy odprowadzić zaliczkę na podatek dochodowy od osób fizycznych.”

W jednej ze zmienionych interpretacji przedmiotem wniosku było zdarzenie przyszłe zaistniałe w spółce budowlanej. W celu wykonywania robót, delegowała ona swych pracowników do różnych lokalizacji na terytorium Polski. Zgodnie z wyjaśnieniami spółki, ze względu na specyfikę pracy, która polegała na realizowaniu usług budowlanych na terytorium całego kraju, pracownicy związani z konkretnymi budowlami, w umowach o pracę - jako miejsce świadczenia pracy - mają wskazany teren określonych budów. Wyjazdy pracowników związane z wykonywaniem pracy na obszarze wskazanym w umowie nie stanowią przy tym podróży służbowej w rozumieniu Kodeksu pracy, a spółka nie wypłacała pracownikom diet. Spółka podniosła, iż w sytuacji, gdy usługa budowlana jest prowadzona poza miastem, w którym znajduje się siedziba Wnioskodawcy oraz poza miejscem

zamieszkania pracowników, Wnioskodawca finansuje bezpośrednio zaangażowanym pracownikom noclegi na czas trwania tych prac. Obowiązek zapewnienia noclegu nie wynikał jednak z żadnego rodzaju przepisów.

Spółka stanęła na stanowisku, iż sfinansowane koszty noclegu nie stanowią dla pracowników przychodu ze stosunku pracy. W wydanej interpretacji, organ potwierdził stanowisko spółki. Minister Finansów, stosując swe uprawnienia, postanowił jednak zmienić tę interpretację.

ZOBACZ

PISMO MINISTERSTWA FINANSÓW Z DNIA 30 MAJA 2016 R., ZNAK DD3.8222.2.61.2016.IMD – ZMIANA INTERPRETACJI INDYWIDUALNEJ

Stąd, w sytuacji, gdy pracodawca - mimo braku ciężącego na nim obowiązku nałożonego przepisami powszechnie obowiązującego prawa pracy - zapewni oddelegowanemu pracownikowi bezpłatny nocleg poprzez wynajęcie hotelu pracowniczego, pokoju hotelowego, lub mieszkania (na cele zbiorowego lub indywidualnego zakwaterowania), to wartość tego świadczenia stanowi dla pracownika przychód z innych nieodpłatnych świadczeń, o którym mowa w art. 12 ust. 1 w związku z art. 11 ust. 1 ustawy PIT. W takim przypadku mamy bowiem do czynienia ze świadczeniem, którego otrzymanie nie jest wynikiem zaistnienia zdarzenia o charakterze nietypowym lub okazjonalnym, lecz jest związane z wykonywaniem zadań służbowych w miejscu oddelegowania, tj. w nowym miejscu pracy przyjętym i zaakceptowanym przez pracownika w drodze porozumienia stron. To z kolei prowadzi do wniosku, że w sytuacji braku tego świadczenia ze strony pracodawcy pracownik musiałby ponieść przedmiotowy wydatek. Zatem przyjęcie świadczenia oferowanego przez pracodawcę leży w interesie pracownika, gdyż jest równoznaczne z uniknięciem przez niego wydatku na zakwaterowanie, jaki musiałby ponieść dla wykonania obowiązków służbowych zgodnie z postanowieniami umowy, którą zawarł z pracodawcą.

Odnosząc powyższe do zdarzenia przyszłego przedstawionego we wniosku, przytoczonych przepisów ustawy PIT, orzecznictwa sądowo-administracyjnego oraz wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 lipca 2014 r. sygn. akt K 7/13, a także okoliczności, w których Wnioskodawca zapewnia swoim pracownikom bezpłatne zakwaterowanie, stwierdzić należy, że wartość tego świadczenia stanowi dla pracowników Wnioskodawcy przychód w rozumieniu ustawy PIT. 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 ustawy PIT.

Druga ze zmienionych interpretacji (znak pisma DD3.8222.2.66.2016.IMD) dotyczyła wnioskodawcy – osoby fizycznej, będącej pracownikiem oddelegowanym do Polski przez podmiot niemiecki. Wnioskodawca wykonuje swoją pracę zgodnie z zapisami umowy o oddelegowanie na teren jednego z polskich miast, z czym związane są stałe przyjazdy do Polski. Podróże te nie są traktowane, jako podróże służbowe w rozumieniu przepisów Kodeksu pracy. Pracodawca, zgodnie z umową o oddelegowanie, początkowo zapewniał Wnioskodawcy noclegi, a od czerwca 2015 r. zwraca mu wydatki poniesione na wynajem miejsc noclegowych, które związane są z pobytem na terytorium Polski w celu wykonywania pracy. W związku z tym obecnie koszty zakwaterowania ponoszone są przez Wnioskodawcę, a następnie zwracane przez pracodawcę. Ostatecznie, Minister Finansów zaprezentował stanowisko, iż również w takim przypadku powstanie przychód z tytułu nieodpłatnego

świadczenia. Argumentacja ministerstwa powielala przy tym tę przedstawioną w zacytowanym powyżej piśmie.

Taki dualizm stanowisk organów może tylko dziwić, poszczególni dyrektorzy izb skarbowych wydający w imieniu Ministerstwa Finansów interpretacje zdają się bowiem w pełni stosować do wytycznych wystosowanych przez Trybunał Konstytucyjny w wyroku dotyczącym nieodpłatnych świadczeń pracowniczych.

Podobnej czynności dokonał również Minister Finansów zmieniając interpretację z dnia 21 czerwca 2016 roku nr DD3.8222.2.40.2016.OBQ w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych. Daną interpretację uchylił Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie wyrokiem z dnia 30 sierpnia 2017 roku o sygn. III SA/Wa 2941/16, w którym sąd stwierdził „W ocenie Sądu, świadczenie polegające na skorzystaniu przez pracowników oddelegowanych do pracy zagranicą z bezpłatnego zakwaterowania nie będzie spełnione w interesie pracowników, ale w interesie pracodawcy i nie przyniesie pracownikom korzyści w postaci powiększenia aktywów lub uniknięcia wydatków, które musieliby ponieść. Gdyby nie konieczność wywiązania się z obowiązków służbowych, pracownicy ci nie mieliby powodu do korzystania z wynajmowanych przez wnioskodawcę miejsc noclegowych. Mają oni bowiem ośrodek interesów życiowych w Polsce, w związku z czym ponoszą wydatki związane z miejscem zamieszkania i oddelegowanie ich na określony czas do pracy zagranicą tego nie zmienia. Natomiast obowiązkiem pracodawcy wynikającym z [art. 94](#) Kodeksu pracy jest organizowanie pracy w sposób zapewniający pełne wykorzystanie czasu pracy, jak również osiąganie przez pracowników, przy wykorzystaniu ich uzdolnień i kwalifikacji, wysokiej wydajności i należytej jakości pracy (pkt 2), w sposób zapewniający zmniejszenie uciążliwości pracy, zwłaszcza pracy monotonnej i pracy w ustalonym z góry tempie (pkt 3).”

Jednakże, sprawa trafiła przed Naczelną Sąd Administracyjny w Warszawie, który dnia 29 listopada 2018 roku sygn. II FSK 799/18 wydał przełomowy w sprawie wyrok, w którym powołując się na uchwałę Sądu Najwyższego (III UZP 14/15) przyjął, że nieodpłatne świadczenia pracodawcy związane z kosztami czasowego zamieszkania pracownika poza jego centrum życiowym stanowił przychód pracownika, a więc także podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne. W kontekście odwołania się do powoływanego wyroku Trybunału Konstytucyjnego, NSA przyznał, że w tym orzeczeniu Trybunał dokonał wyszczególnienia przesłanek niezbędnych do sklasyfikowania nieodpłatnych świadczeń ich zdaniem wszystkie trzy zostały spełnione w tym stanie faktycznym, jednakże podkreślił, że w danej sprawie dane bezpłatne zakwaterowanie nie było jedynie w interesie pracodawcy, ale i również pracowników – w związku z czym powinno stanowić przychód po stronie pracowników.

ZOBACZ

WYROK WOJEWÓDZKIEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO W SZCZECINIE Z DNIA 4 MAJA 2020 R. I SA/Sz 867/19

Wbrew twierdzeniu Skarżącej jak zasadnie przyjął to organ, spełniona została również ostatnia z przesłanek pozwalających uznać nieodpłatne świadczenia Spółki na rzecz swoich pracowników za kwalifikujące się do uznania ich za przychód ze stosunku pracy.

W uzasadnieniu zaskarżonej interpretacji zasadnie przyjęto, że świadczenia polegające na skorzystaniu przez pracowników oddelegowanych do pracy poza miejscem swojego zamieszkania z bezpłatnego zakwaterowania oraz bezpłatnego dowozu do miejsca wykonywania pracy nie będą spełnione w interesie pracodawcy, ale w interesie pracownika i przyniosą pracownikom korzyści w postaci powiększenia aktywów lub uniknięcia wydatków, które musieliby ponieść. Gdyby nie konieczność wywiązania się z obowiązków służbowych, pracownicy ci nie mieliby powodu do korzystania z wynajmowanych przez Spółkę miejsc noclegowych oraz środków transportu.

WYROK WOJEWÓDZKIEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO W SZCZECINIE Z DNIA 30 STYCZNIA 2020 R. I SA/Wr 699/19

W sprawie, dojazd do biura i zakwaterowanie w miejscu jego położenia oczywiście nie stanowi wykonywania czynności pracowniczych; bezpośrednio nie służy jej organizacji. Zatem, zapewnienie dojazdu i zakwaterowania - a tym bardziej jak w niniejszej sprawie zwrot już poniesionych kosztów (a ściśle: wypłacenie pracownikowi przez Skarżącą sumy pieniężnej w wysokości ceny zapłaconej przez pracownika, np. biletu lotniczego; Skarżąca niczego nie zwraca) - będzie przychodem wynikającym ze stosunku pracy.

WYROK NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO Z DNIA 16 STYCZNIA 2020 R. II FSK 524/18

Wydatki ponoszone na zapewnienie noclegów dla swoich pracowników w miejscu wykonywania przez nich pracy na rzecz pracodawcy, z wyłączeniem podróży służbowej oraz wydatki ponoszone na zorganizowanie dojazdu pracowników z miejsca zakwaterowania do miejsca wykonywania pracy, 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 tej ustawy.

WYROK NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO Z DNIA 26 LISTOPADA 2019 R. II FSK 3953/17

Regulacje te jednoznacznie potwierdzają, że wartość świadczenia za nocleg uregulowana ze środków pracodawcy stanowi dla pracownika przychód ze stosunku pracy, o którym mowa w art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f. Tym samym, wartość świadczenia otrzymanego przez pracownika niebędącego w podróży służbowej - ewentualnie nadwyżki ponad kwotę określoną w art. 21 ust. 1 pkt 19 u.p.d.o.f. - pracodawca ma obowiązek doliczyć do wynagrodzenia wypłaconego w danym miesiącu i od łącznej wartości obliczyć, pobrać i odprowadzić zaliczkę na podatek dochodowy.

6.3. ZAKWATEROWANIE – ZWOLNIENIE PODATKOWE

Ustawa o PIT przewiduje zwolnienie z opodatkowania podatkiem dochodowym przychodów uzyskanych z tytułu zagwarantowania przez pracodawcę bezpłatnego zakwaterowania. Zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 19 ustawy o PIT, wolne od podatku są świadczenia ponoszone

przez pracodawców z tytułu zakwaterowania ich pracowników niebędących w podróży służbowej.

ART. 21 USTAWY O PIT

1. Wolne od podatku dochodowego są:

(...)

19) wartość świadczeń ponoszonych przez pracodawcę z tytułu zakwaterowania pracowników, z zastrzeżeniem ust. 14 - do wysokości nieprzekraczającej miesięcznie kwoty 500 zł;

(...)

Miesięczna kwota limitu, przewidziana przepisami ustawy, wynosi 500 zł. Limit ten liczony jest rzecz jasna oddzielnie dla każdego z pracowników. Nadwyżka ponad kwotę 500 zł powinna stanowić przychód podatkowy pracownika.

ZOBACZ

Pismo z dnia 23 października 2018 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej 0114-KDIP3-3.4011.421.2018.1.JM

Zatem, jeżeli miejsce zamieszkania pracownika jest położone poza miejscowością, w której znajduje się zakład pracy, a osoba zajmująca stanowisko kierownicze nie będzie korzystała z podwyższonych zryczałtowanych kosztów uzyskania przychodów dla osób dojeżdżających do pracy spoza innej miejscowości, niż tej w której znajduje się zakład pracy, Wnioskodawca oblicza i pobiera zaliczki na podatek od wartości kwoty zwrotu kosztów poniesionych z tytułu wynajmu samodzielnego lokalu mieszkalnego (czynszu), stanowiącej nadwyżkę ponad kwotę korzystającą ze zwolnienia na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 19 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, tj. ponad 500 zł miesięcznie.

Reasumując, kwota zwrócona osobie zajmującej kierownicze stanowisko stanowiąca koszty poniesione z tytułu wynajmu samodzielnego lokalu mieszkalnego (czynsz) będzie stanowić przychód pracownika w rozumieniu art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Jednocześnie na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 19 ustawy wartość świadczenia może korzystać ze zwolnienia przedmiotowego do wysokości nieprzekraczającej 500 zł miesięcznie. Zatem w rozpatrywanej sprawie, Wnioskodawca jako płatnik będzie obowiązany obliczyć, pobrać i odprowadzić do właściwego urzędu skarbowego zaliczkę na podatek dochodowy na zasadach wynikających z art. 31 i art. 38 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych od wartości zwróconego świadczenia, stanowiącej nadwyżkę ponad kwotę korzystającą ze zwolnienia na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 19 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA DYREKTORA KIS 20 MARCA 2020 r. 0114-SYGN. 0113-KDIPT2-3.4011.792.2019.1.RR

Na gruncie powyższego, nie sposób uznać, że istnieją podstawy do różnicowania sytuacji pracowników delegowanych od sytuacji z pracownikami mobilnymi i pracownikami będącymi w delegacji (podróży służbowej). Ich sytuacja faktyczna jest w gruncie rzeczy identyczna. Różnicowanie w zakresie ponoszenia kosztów zakwaterowania w tej materii jest bezzasadne i tylko prowadziło do pokrzywdzenia pracownika delegowanego.

Dodatkowo uznanie, że koszty zakwaterowania pracowników delegowanych stanowią ich przychód ze stosunku pracy prowadziłoby do nieuprawnionego postawienia z podatkowego punktu widzenia znaku równości z "benefitami", jak np. karta..., bony żywieniowe, prywatna opieka medyczna. Postawienie takiego znaku równości w tym zakresie ze społecznego punktu widzenia byłoby po prostu wysoce niesprawiedliwe. Nieuzasadnione jest bowiem traktowanie na równi jako takich samych "benefitów" wydatków, jakie są ponoszone przez pracodawcę na to, aby pracownik dobrze wykonał pracę (jak np. wydatki na zakwaterowanie pracowników za granicą) z wydatkami ponoszonymi przez pracodawcę tylko po to, aby pracownikowi dobrze spędzało się czas poza pracą.

W ostatnim słowie wniosku należy odnotować, że odmienne stanowisko, od tego, które przedstawia Wnioskodawca, pozostawałoby w całkowitej sprzeczności i niespójności z wydawanymi aktualnie przez organy podatkowe interpretacjami indywidualnymi, które pozwalają pracodawcom ujmować w kosztach podatkowych wydatki poniesione z tytułu zakwaterowania pracowników oddelegowanych za granicę. Nielogicznym byłoby równoczesne uznawanie przez organy podatkowe, że z jednej strony koszty zakwaterowania za granicą pracownika delegowanego stanowią nieodpłatne świadczenie spełnione tylko w interesie pracownika, zaś z drugiej strony, że koszty te mogą stanowić koszt uzyskania przychodu pracodawcy (a więc, że zostały spełnione w interesie pracodawcy).

Wydaje się, że zakres zwolnienia obejmuje zarówno przypadki, gdy pracownik gwarantuje pracownikom zakwaterowania jak i te sytuacje, w których następuje zwrot pracownikowi tych kosztów.

ZOBACZ

WYROK WOJEWÓDZKIEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO W WARSZAWIE Z DNIA 18 CZERWCA 2012 R., SYGN. III SA/WA 2629/11

Reasumując, Skarżąca zasadnie stwierdziła, iż zwrotu wydatków poniesionych przez pracowników związanych z wykonywaniem obowiązków służbowych wynikających z umowy o pracę nie powinna traktować jako przychodu ze stosunku pracy i tym samym pobierać i odprowadzać z tego tytułu zaliczkę na podatek dochodowy od osób fizycznych. Sąd zgodził się ze Skarżącą, iż sposób rozliczenia wydatków Spółki z tytułu przedmiotowych świadczeń nie ma wpływu na powstanie obowiązku podatkowego po stronie pracowników z tytułu nieodpłatnych świadczeń.

WYROK WOJEWÓDZKIEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO WE WROCŁAWIU Z DNIA 3 SIERPNI 2017 R. I SA/WR 418/17

Należy podkreślić, że przepisy prawa pracy nie nakładają na pracownika obowiązku ponoszenia za pracodawcę wydatków związanych ze świadczeniem pracy czy szkoleniem w związku z wprowadzeniem przez pracodawcę nowych technologii, maszyn czy urządzeń. Wszystkie wynikające z tego rodzaju zdarzeń koszty winien pokrywać zatrudniający. Należy zauważyć, na co wskazuje także strona skarżąca, że umiejętności jakie nabywają pracownicy w ramach oddelegowania/szkolenia nie są umiejętnościami ogólnie przydatnymi na rynku, ale specyficznymi związanymi z wykonywaniem pracy w skarżącej Spółce. Tymczasem przyjęte w zaskarżonej interpretacji stanowisko oznacza, że to pracownik nie tylko zobowiązany byłby

zorganizować odpowiednie i optymalne warunki, zapewniające pełne wykorzystanie czasu pracy/szkolenia, poprzez wynajęcie w miejscu oddelegowania odpowiedniej kwatery, ale i także ponieść koszty takiej organizacji, gdyż koszt zakwaterowania, zdaniem organu interpretacyjnego, byłby przychodem pracownika ponad kwotę 500 zł miesięcznie. Takie stanowisko, zdaniem Sądu, jest sprzeczne z wskazanymi, przez Trybunał Konstytucyjny w ww. wyroku w sprawie K 7/13, kierunkami wykładni pojęcia "innych nieodpłatnych świadczeń". Powołany w zaskarżonej interpretacji przepis art. 21 ust. 1 pkt 19 u.p.d.f. nie został prawidłowo zastosowany do opisanego we wniosku stanu faktycznego, albowiem może mieć on zastosowanie wówczas gdy świadczenia ponoszone przez pracodawcę z tytułu zakwaterowania pracownika jest świadczeniem ponoszonym w interesie pracownika, a nie w interesie pracodawcy. Przepis ten nie ma zastosowania w przypadku oddelegowania przez pracodawcę pracowników w celu ich przeszkolenia dla potrzeb pracodawcy, ale wówczas gdy pracodawca ponosi koszty zakwaterowania, w miejscowości siedziby pracodawcy, pracownika który podjął pracę w innej miejscowości niż zamieszkuje.

WYROK NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO Z DNIA 24 PAŹDZIERNIKA 2019 R. II FSK 3658/17

Sięgając przez analogię do przepisów prawa pracy Naczelny Sąd Administracyjny stwierdza, że przepisy te nie nakładają na pracodawcę obowiązku zapewnienia zakwaterowania. W sytuacji zatem gdy pracodawca, mimo braku ciężącego na nim obowiązku, ponosi koszty zakwaterowania pracownika powstaje korzyść majątkowa polegająca na zaoszczędzeniu wydatku. Powyższe potwierdza także uchwała Sądu Najwyższego z dnia 10 grudnia 2015 r., sygn. III UZP 14/15 (publik. OSP 2016/11/104), w której Sąd Najwyższy, wyraził pogląd, że przepisy prawa, w tym przepisy bhp nie obligują pracodawcy do zapewnienia pracownikowi miejsca zamieszkania, w którym będzie zaspokajał swoje potrzeby bytowe. Jest to sfera prywatna pracownika, realizowana poza godzinami pracy i poza dyspozycją pracodawcy. Jedynym wyjątkiem jest tu podróż służbowa (art. 775 § 1 ustawy z dnia 26 czerwca 1974 r. - Kodeks pracy (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 1502 z późn. zm., dalej: k.p.), podczas której pracownik pozostaje w dyspozycji pracodawcy a wymuszony nią nocleg poza miejscem zamieszkania nie jest wpisany w umówiony charakter pracy. Z samego faktu zamieszkiwania poza stałym miejscem pobytu (w miejscu wykonywania pracy) nie wynika, że pracownik pozostaje w dyspozycji pracodawcy i że używa lokalu, w którym został zakwaterowany w celach służbowych. Zakwaterowanie pracowników w miejscu wykonywania obowiązków pracowniczych nie jest związane z samym procesem pracy, jak ma to miejsce np. w przypadku przygotowania stanowiska pracy wraz z urządzeniami, narzędziami i materiałami. Udostępniona kwatera (lokal) nie jest "narzędziem" pracy, którego koszty obciążałyby pracodawcę, ale służy realizacji pozapracowniczych potrzeb życiowych (socjalnych). O ile zatem pracodawca jest organizatorem pracy i ma zapewnić warunki techniczno-organizacyjne wykonywania pracy, to obowiązek ten nie rozciąga się na zapewnienie pracownikowi mobilnemu noclegu. Oczywiście w przypadku znacznych odległości między miejscem zamieszkania a miejscem wykonywania obowiązków, zakwaterowanie pracownika jest niezbędne, aby zobowiązanie pracownicze mogło być realizowane, ale nie jest to warunek prawny lecz faktyczny, na który pracownicy, nawiązując

stosunek pracy na takich warunkach (z miejscem pracy określonym jako pewien obszar geograficzny), godzą się dobrowolnie.

W konsekwencji Naczelny Sąd Administracyjny zgadza się z organem interpretacyjnym, że opisane we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej świadczenia stanowią przychód pracowników z tytułu nieodpłatnych świadczeń, ponieważ zostały spełnione za zgodą pracownika (skorzystał z nich w pełni dobrowolnie), zostały spełnione w jego interesie (a nie w interesie pracodawcy) i przyniosły mu korzyść w postaci powiększenia aktywów lub uniknięcia wydatku, który musiałby ponieść. Korzyść ta jest wymierna i przypisana indywidualnemu pracownikowi (nie jest dostępna w sposób ogólny dla wszystkich). Spełnione zostały zatem przesłanki warunkujące uznanie świadczeń za przychód polegający opodatkowaniu na podstawie art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f.

Ustawa o PIT przewiduje przy tym jeden dodatkowy warunek zastosowania zwolnienia. Zgodnie z art. 21 ust. 14 ustawy, zastosowanie zwolnienia z przychodu uwarunkowane jest:

- 1) miejsce położenia pracownika jest położone poza miejscowością, w której znajduje się zakład pracy,
- 2) pracownik nie korzysta z podwyższonych kosztów uzyskania przychodów.

O problematyce ustalenia kosztów uzyskania pracownika będzie przy tym mowa w dalszej części opracowania.

6.4. DOWÓZ PRACOWNIKÓW

Pracownik delegowany do wykonywania pracy w innym miejscu musi, co logiczne, do tego miejsca się dostać. Najczęściej, to pracodawca organizuje dowóz pracowników, on też pokrywa jego koszty. W tej części opracowania pochylimy się nad konsekwencjami podatkowymi tego rodzaju świadczenia.

Kwestii dowozu pracowników do miejsca pracy dotyczą dwa przepisy ustawy o PIT, zawarte w katalogu zwolnień z opodatkowania.

ZOBACZ

ART. 21 UST. 1 USTAWY O PIT

1. Wolne od podatku dochodowego są:

(...)

14a) wartość świadczenia otrzymanego przez pracownika z tytułu organizowanego przez pracodawcę dowozu pracowników autobusem w rozumieniu art. 2 pkt 41 ustawy z dnia 20 czerwca 1997 r. - Prawo o ruchu drogowym (Dz. U. z 2017 r. poz. 1260, z późn. zm));

(...)

ART. 2 PKT 41 USTAWY PRAWO O RUCHU DROGOWYM

(...)

autobus - pojazd samochodowy przeznaczony konstrukcyjnie do przewozu więcej niż 9 osób łącznie z kierowcą

(...)

Pierwsze ze zwolnień wprowadzone zostało do ustawy o PIT w dniu 1 stycznia 2015 r. Zgodnie z tym przepisem, wolna od podatku dochodowego od osób fizycznych jest wartość świadczenia otrzymanego przez pracownika z tytułu dowozu pracowników. Ustawa w taki sposób premiuje przy tym tylko jeden sposób przewozu – dokonywany pojazdami uznawanymi w przepisach ustawy Prawo o ruchu drogowym za autobusy, czyli służącymi do przewozu więcej niż dziewięciu osób, wliczając w to kierowcę.

Regulacja ta ma zasadniczo dwa cele.²⁸ Po pierwsze, zgodnie z uzasadnieniem do wprowadzanych przepisów, ten rodzaj zwolnienia ma promować zatrudnienie w miejscowościach o utrudnionej komunikacji – pracodawcy, organizując dowóz pracowników autobusem do takich miejsc, nie będą musieli przypisywać tym pracownikom przychodu podatkowego z tego tytułu.

Zupełnie inny charakter ma cel drugi. Wprowadzając regulację art. 21 ust. 1 pkt 14a ustawy o PIT, ustawodawca przeciął wszelkie dyskusje i spory dotyczące zasad opodatkowania przychodu z tytułu dowozu pracowników autobusem w przypadku, gdy nie da się ustalić, kto z dowozu faktycznie skorzystał, a pracodawca płaci przewoźnikowi za przejazd zryczałtowaną kwotę. Kwestia ta była przedmiotem rozważań sądów administracyjnych, nad zagadnieniem tym pochylił się również Trybunał Konstytucyjny w omawianym w podrozdziale 3.1 tego opracowania wyroku K 7/13. Z analizy orzeczeń jasno wynika, iż sądy wskazywały w takim przypadku na brak możliwości przypisania pracownikowi przychodu.

ZOBACZ

WYROK TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO Z DNIA 8 LIPCA 2014 R., SYGN K 7/13

Problem polega na tym, że 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 (rzeczową 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 PODOFizU). Zarówno doksztalcanie 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

²⁸ Wyliczenie za: J. Marciniuk (red.), Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz. Wyd. 17, Warszawa, LEGALIS 2016

pracodawcy na wynagrodzenie pracownika jest zupełnie nieuchwytnie dla tego ostatniego, jest skutkiem odblaskowym o niewymiernej wartości majątkowej.

(...)

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. Przykładowo, gdy pracodawca proponuje pracownikom zorganizowanie dowozu do pracy, zbiera listę chętnych do skorzystania i zna odległości, które każdy będzie pokonywał, jest w stanie precyzyjnie określić wartość świadczenia przypadającą indywidualnie na każdego przewożonego. Zdaniem Trybunału, dopiero ta wartość może być podstawą podjęcia racjonalnych decyzji przez pracowników. Podobnie rzecz się ma, gdy pracodawca proponuje pracownikom kurs języka angielskiego czy zakup pakietów medycznych lub ubezpieczenia. Cena usługi zakupionej przez pracodawcę, podzielona przez liczbę osób zainteresowanych (kilometrów w razie przewozu, rodzaju pakietu), daje wartość podlegającego opodatkowaniu przychodu pracownika.

WYROK WOJEWÓDZKIEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO W WARSZAWIE Z DNIA 5 CZERWCA 2013 R., SYGN. III SA/WA 3302/12

W sytuacji, gdy pracodawca ponosi opłaty związane z dojazdem pracowników do pracy na podstawie zawartej z przewoźnikiem umowy, przy czym opłata ta jest ustalona ryczałtowo bez względu na liczbę pracowników mogących skorzystać ze świadczenia, brak jest podstaw do ustalenia przychodu z tego tytułu po stronie pracownika. W przypadku świadczeń w naturze muszą one być faktycznie otrzymane, a nie tylko postawione do dyspozycji.

ALE UWAGA, ODMIENNIE CHOCIAŻBY:

WYROK WOJEWÓDZKIEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO W GLIWICACH Z DNIA 9 GRUDNIA 2014 R., SYGN. I SA/GL 496/14

Pracownicy spółki korzystając z nieodpłatnego/częściowo odpłatnego dowozu do i z pracy osiągnęli wymierną korzyść majątkową w postaci zaoszczędzenia wydatków, co na gruncie ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.) traktowane jest na równi z przyrostem majątku. Świadczenie zostało spełnione w ich interesie, a nie w interesie pracodawcy. Nie można bowiem zgodzić się, że nieodpłatne świadczenia zostały spełnione tylko i wyłącznie w interesie pracodawcy, gdyż zorganizowanie dojazdu miało na celu zapewnienie ciągłości produkcji. Wymierną korzyść uzyskali przede wszystkim pracownicy, którzy musieliby ponieść koszty dojazdu. Pracownicy skorzystali z tego świadczenia dobrowolnie, a korzyść, którą otrzymali, można przypisać indywidualnemu pracownikowi. Spółka miała bowiem pełne techniczne możliwości odpowiedniej rejestracji nieodpłatnych/częściowo odpłatnych świadczeń w postaci zorganizowania swoim pracownikom dojazdu do i z pracy oraz zindywidualizowania, któremu pracownikowi taką usługę zapewnia, a w konsekwencji przypisania przychodu poszczególnym pracownikom.

**WYROK NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO Z DNIA 31 LIPCA 2018 R.,
SYGN. II FSK 2057/16**

Naczelny Sąd Administracyjny podziela także argumentację, która została zaprezentowana w wyroku NSA z dnia 20 listopada 2014 r., w którym podkreślono, że świadczenie pracodawcy polegające na ponoszeniu kosztów dowozu, bądź też częściowego sfinansowania dowozu zatrudnionych u niego pracowników do miejsca pracy i z powrotem, jest przychodem ze stosunku pracy, podlegającym opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych (zob. wyrok NSA, sygn. akt II FSK 2771/14; opublikowany w: www.orzeczenia.nsa.gov.pl.) Uzasadniając swój pogląd, NSA w powoływanym wyżej wyroku podkreślał, że pracodawca (w analogicznym stanie faktycznym jak przedstawiony we wniosku o interpretację w rozpatrywanej sprawie) ma możliwość, przy zachowaniu należytej staranności prowadzenia dokumentacji, pozwalającej wyodrębnić elementy częściowe przypadające na poszczególnych pracowników korzystających z organizowanych przejazdów. Naczelny Sąd Administracyjny za słuszny uznaje pogląd, że trudności towarzyszące indywidualizacji świadczeń na rzecz pracowników mają charakter drugorzędny i nie mogą wpływać na byt i zakres obowiązku podatkowego. Poza tym trudności te nie są obiektywnie niemożliwe do przewyciężenia (podobnie, jak w przypadku imprez integracyjnych), a jedynie wymagają nakładu sił i środków ze strony pracodawcy.

W chwili obecnej, wątpliwości te zostały wyeliminowane. W przypadku dowozu pracowników autobusem, pracownicy ci nie osiągają bowiem w ogóle przychodu, niezależnie od tego, czy krąg osób korzystających z przejazdu da się ustalić, czy nie też nie jest on przedmiotem kontroli pracodawcy, zapewniającego przejazd pracownikom.

Ustawa o PIT przewiduje jeszcze jedno zwolnienie z opodatkowania podatkiem dochodowym przychodów związanych z dojazdem pracowników. Przewidziane zostało ono w art. 21 ust. 1 pkt 112 ustawy o PIT.

ART. 21 USTAWY O PIT

UST. 1

Wolne od podatku dochodowego są:

(...)

112) zwrot kosztów dojazdu pracownika do zakładu pracy, jeżeli obowiązek ponoszenia tych kosztów przez zakład pracy wynika wprost z przepisów innych ustaw;

(...)

Obowiązek taki przewidują m.in.: ustawa o Państwowej Straży Pożarnej; ustawa Prawo o ustroju sądów powszechnych; ustawa o prokuraturze; ustawa o Sądzie Najwyższym; ustawa o Policji; ustawa o Służbie Więziennej; ustawa o Służbie Celnej; ustawa z o służbie wojskowej żołnierzy zawodowych; ustawa o zapobieganiu oraz zwalczaniu zakażeń i chorób zakaźnych u ludzi.

A *contrario* więc, jeżeli obowiązek dowozu pracownika nie wynika z przepisów żadnej ustawy, wartość takiego nieodpłatnego świadczenia stanowić będzie dla pracownika przychód podatkowy.

ZOBACZ:

WYROK WOJEWÓDZKIEBGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO W GLIWICACH Z DNIA 20 STYCZNIA 2012 R., SYGN. II FSK 1356/10

- 1. Wykupiona przez pracodawcę dla pracowników możliwość bezpłatnych przejazdów z miejsca zamieszkania do miejsca pracy i z powrotem mieści się w zakresie pojęcia "nieodpłatne świadczenie". Skoro świadczenie pracodawcy na rzecz pracownika polega na zagwarantowaniu mu możliwości bezpłatnego skorzystania z określonych usług transportowych, to pracownik otrzymuje je w momencie, w którym po stronie firmy transportowej powstaje obowiązek pozostawania w gotowości do świadczenia mu tych usług.*
- 2. Skoro zgodnie z art. 11 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.), warunkiem uznania za przychód wartości nieodpłatnego świadczenia jest otrzymanie tego świadczenia, to w przypadku świadczeń nieodpłatnych opodatkowaniu może podlegać tylko przychód rzeczywiście otrzymany, a nie możliwy do otrzymania (wartość otrzymanego świadczenia, a nie możliwość skorzystania ze świadczenia). Zatem, o przychodzie pracownika można by mówić, gdyby korzystał z postawionych do dyspozycji świadczeń, a ponadto możliwe byłoby ustalenie wartości tego świadczenia.*
- 3. W przypadku, gdy wartości świadczeń pracowniczych nie można przyporządkować do świadczeń uzyskiwanych przez konkretnego pracownika, brak jest podstaw do ustalenia dla niego kwoty przychodu uzyskanego z tytułu finansowania przez pracodawcę kosztów dojazdów do i z pracy. Nie sposób stwierdzić bowiem, czy pracownik w istocie otrzymał określone świadczenie i jaka jest jego wartość. Wobec powyższego w sytuacji, gdy pracodawca ponosi opłaty związane z dowozem pracowników do pracy, z którego pracownicy korzystają nieodpłatnie, to brak jest podstaw do ustalenia przychodu z tego tytułu po stronie pracownika.*

WYROK NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO W WARSZAWIE Z DNIA 24 LUTEGO 2016 R. II FSK 3871/13

Trafnie też Sąd pierwszej instancji za wadliwą uznał dokonaną przez Organ interpretujący wykładnię art. 12 ust. 1, ust. 3 i art. 11 ust. 2-2b p.d.o.f. poprzez uznanie, że przychodem jest wartość nieodpłatnych świadczeń postawionych do dyspozycji pracownika. Słusznie przyjęto w zaskarżonym wyroku, że przychodem w świetle powołanych przepisów może być świadczenie faktycznie otrzymane, a nie tylko postawione do dyspozycji. Badając, czy bezpłatny dowóz z i do pracy stanowi przychód pracownika należy w związku z tym zawsze ustalić, czy konkretny pracownik rzeczywiście otrzymał postawione mu do dyspozycji świadczenie i jaka była jego wartość, ustalona stosownie do art. 11 ust. 2a p.d.o.f. Dokonana przez Sąd pierwszej instancji wykładnia powołanych przepisów jest zgodna z zaprezentowaną w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 lipca 2014 r., K 7/13 (opubl. W OTK-A z 2014 r., nr 7 poz. 69, Dz. U. z 2014 r., poz. 947). Trybunał stwierdził, że za przychód pracownika mogą być uznane takie nieodpłatne świadczenia, które spełniając łącznie 3 warunki: zostały spełnione za zgodą pracownika, zostały spełnione w jego interesie (przyniosły mu korzyść w postaci zwiększenia jego aktywów lub uniknięcia wydatków, które musiałby ponieść), korzyść pracownika jest wymierna i przypisana indywidualnemu pracownikowi (nie jest dostępna w sposób ogólny dla wszystkich pracowników). Wykładnia

ta została przyjęta w orzecznictwie sądów administracyjnych (por. wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 11 grudnia 2014 r., II FSK 3275/14, wyrok NSA z 2 października 2014 r., II FSK 2387/11; wyrok NSA z 30 września 2014 r., II FSK 2353/12 w postanowieniu Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13 października 2014 r., II FPS 7/14, dostępne CBOSA). Za prawidłową uznaje ją również skład orzekający w tej sprawie. Nie sposób przyjąć, że świadczeniem niepieniężnym otrzymanym przez pracownika jest już same stworzenie mu możliwości jego przyjęcia, choć nawet nie wiadomo, czy pracownik świadczenie to przyjmie i czy w ogóle jest zainteresowany jego przyjęciem. W tej sprawie nieodpłatne świadczenie, oferowane przez skarżącą Spółkę pracownikom niewątpliwie mogło zaoszczędzić im wydatku na dojazd do pracy i mogło ono być uznane za świadczenie spełnione w interesie pracownika. Jednakże z uwagi na to, że pracodawca, według przedstawionego przezeń stanu faktycznego, nie może stwierdzić, który pracownik korzysta i w jakim zakresie (jak często, na jakiej trasie) z transportu zorganizowanego przez pracodawcę, po stronie pracowników skarżącej Spółki nie powstanie z tego tytułu przychód.

6.5. WYKORZYSTYWANIE POJAZDÓW SŁUŻBOWYCH DO CELÓW PRYWATNYCH

Znakomita część pracodawców, zamiast dowozić pracowników do miejsca pracy, wyposaża ich w samochody służbowe. Często zdarza się, że już niewielkie firmy rodzinne (nie wspominając już o dużych podmiotach) poszczycić się mogą rozbudowaną flotą pojazdów. Pojazdy te udostępniane są pracownikom w celach służbowych, często w celu przejazdu do miejsca (kraju) oddelegowania i przemieszczenia się w miejscu wykonania pracy.

W wielu przypadkach nie sposób uniknąć sytuacji, w której pracownik korzystać będzie z samochodu służbowego również do celów prywatnych – samo życie podsuwa przykłady wielu takich sytuacji, do których zaliczyć można chociażby wyjazd na prywatne zakupy, odbiór dziecka z przedszkola lub szkoły czy też przejazdy weekendowe. Takie wykorzystanie pojazdu służbowego rodzić będzie powstanie po stronie pracownika przychodu podatkowego. W tym miejscu opracowania, zastanowić się należy nad zasadami jego opodatkowania.

Zasady opodatkowania przychodu z tytułu korzystania przez pracownika z pojazdu służbowego do celów prywatnych budziły w przeszłości istotne wątpliwości interpretacyjne zarówno dla organów podatkowych, jak i sądów administracyjnych. Organy i sądy nie miały wątpliwości, iż przychód podatkowy w takim przypadku powstaje. Spór dotyczył jednak zasad ustalenia jego wartości.

W praktyce spotkać się można było z różnorodnymi sposobami obliczenia takiego przychodu, przy czym do najczęstszych należało:

- zastosowanie tzw. kilometrówki, rozumianej jako iloczyn stawki obowiązującej za 1 km przebiegu (regulowanej przez rozporządzenie Ministra Infrastruktury w sprawie warunków ustalania oraz sposobu dokonywania zwrotu kosztów używania do celów służbowych samochodów osobowych, motocykli i motorowerów niebędących własnością pracodawcy²⁹) i liczby kilometrów przejechanych przez pracownika dla

²⁹ O tzw. kilometrówce mowa będzie w kolejnym podrozdziale opracowania.

celów prywatnych. W takim przypadku, powstawał obowiązek prowadzenia ewidencji przebiegu takiego pojazdu.

- według cen stosowanych przez firmy wynajmujące tego typu pojazdy.

W dniu 1 stycznia 2015 r. do ustawy wprowadzone zostały przepisy art. 12 ust. 2a i 2b ustawy o PIT, określające zryczałtowaną wartość nieodpłatnego świadczenia na rzecz pracownika z tytułu udostępnienia mu pojazdu służbowego do nieodpłatnego korzystania. Wysokość przychodu zależna jest przy tym od pojemności silnika pojazdu.

ZOBACZ

ART. 12 USTAWY O PIT

(...)

2a. Wartość pieniężną nieodpłatnego świadczenia przysługującego pracownikowi z tytułu wykorzystywania samochodu służbowego do celów prywatnych ustala się w wysokości:

- 1) 250 zł miesięcznie - dla samochodów o pojemności silnika do 1600 cm³;*
- 2) 400 zł miesięcznie - dla samochodów o pojemności silnika powyżej 1600 cm³.*

2b. W przypadku wykorzystywania samochodu służbowego do celów prywatnych przez część miesiąca wartość świadczenia ustala się za każdy dzień wykorzystywania samochodu do celów prywatnych w wysokości 1/30 kwot określonych w ust. 2a.

2c. Jeżeli świadczenie przysługujące pracownikowi z tytułu wykorzystywania samochodu służbowego do celów prywatnych jest częściowo odpłatne, to przychodem pracownika jest różnica pomiędzy wartością określoną w ust. 2a albo ust. 2b i odpłatnością ponoszoną przez pracownika.

Podstawowym założeniem ustawodawcy było w tym przypadku uniknięcie opisywanych powyżej kontrowersji w zakresie sposobu ustalania przychodu z tytułu tego rodzaju świadczenia. Jak czytamy w uzasadnieniu do wprowadzanych regulacji:

ZOBACZ

INTERPRETACJA DYREKTORA IZBY SKARBOWEJ W KATOWICACH Z DNIA 21 MARCA 2016 ROKU O SYGN. IBPB-2-2/4511-62/16/JG

Mimo że istnieją zasady ustalania wartości tego świadczenia, zgłaszane są problemy co do prawidłowego określenia skutków podatkowych związanych z wykorzystywaniem przez pracowników samochodu służbowego do celów prywatnych. Często przyjmuje się, że wartość świadczenia, jakie otrzymuje pracownik z tytułu użytkowania pojazdu służbowego do celów prywatnych, powinna bazować na koszcie wynajmu takiego samego pojazdu w wypożyczalni samochodów i taka wartość powinna stanowić podstawę opodatkowania. W wyniku braku precyzyjnych i prostych przepisów w tym zakresie wiele osób narażonych jest na ryzyko podatkowe. Wiąże się to też z dodatkowymi obowiązkami dla przedsiębiorcy z tytułu ustalenia właściwej stawki wynajmu dla danego pojazdu i ewidencją przebiegu. W konsekwencji sprzyja to nieujawnianiu takiej czynności do celów podatkowych.

**WYROK WOJEWÓDZKIEBGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO WE WROCŁAWIU
Z DNIA 20 LUTEGO 2020 R., SYGN. I SA/Wr 795/19**

To wszystko prowadzi do wniosku, że brzmienie art. 12 ust. 2a u.p.d.o.f. w pełni uzasadnia wykładnię, iż wartość przychodu z tytułu użytkowania samochodu służbowego do celów prywatnych obejmuje również udostępnienie danemu pracownikowi paliwa, które nie stanowi odrębnego świadczenia.

**WYROK WOJEWÓDZKIEBGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO WE WROCŁAWIU
Z DNIA 19 LIPCA 2019 R., SYGN. II FSK 2050/17**

Jeżeli zatem ustawodawca określa przychód z tytułu wykorzystywania samochodu służbowego do celów prywatnych ryczałtowo, bez rozbicia na poszczególne koszty, które przy zwykłym użyciu pojazdu musiałby ponieść pracownik i nie wyłącza z tej kwoty wydatków na paliwo, to należy przyjąć, że określona ryczałtowo wartość nieodpłatnego świadczenia obejmuje wszystkie wydatki związane z normalną eksploatacją samochodu, w tym także na paliwo. Jeśli ustawodawca chce wyłączyć pewne kwoty z ogólnej kwoty ryczałtu, to używa zwrotu "z wyłączeniem" czy "za wyjątkiem", czego przykładem są art. 5b ust. 1 pkt 1, art. 12 ust. 7, art. 14 ust. 2 pkt 1 lit. b, art. 20 ust. 1c pkt 2 i 5, art. 21 ust. 1 pkt 23b i 136 u.p.d.o.f. (por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 27 września 2018 r., II FSK 2430/16, CBOSA).

Wysokość dochodu uzależniona została od pojemności silnika, jakim dysponuje dany pojazd. Dla pojazdów o mniejszej pojemności silnika (do 1600 centymetrów sześciennych), kwota zryczałtowanego przychodu wynosi 250 zł. Dla aut o większych silnikach (z pojemnością powyżej 1600 centymetrów sześciennych) kwota zryczałtowanej wartości przychodu wynosi 400 zł. Ustawodawca przewidział też sytuację, gdy pracownik nie korzysta z pojazdu przez cały miesiąc, a jedynie przez jego część (przykładowo, jedynie w określone dni tygodnia, kiedy to zmuszony jest do skorzystania z pojazdu do celów innych niż pracownicze). W takiej sytuacji, wartość świadczenia określa się przy zastosowaniu stawki dziennej, obliczanej jako 1/30 kwot określonych powyżej (250 bądź 400 zł, w zależności od silnika) i pomnożonej przez ilość dni, w których pracownik korzystał z pojazdu. Uregulowana została także problematyka częściowej odpłatności tego rodzaju świadczenia.

Wprowadzoną regulację nie sposób ocenić inaczej, niż pozytywnie. Niemniej jednak, ogólna redakcja przepisu nie pozwala na analizę, jakie składniki świadczenia wchodzi w skład zryczałtowanej kwoty a zwłaszcza, czy obejmuje ona wartość zatankowanego paliwa.

Zdaniem Ministerstwa Finansów, kwoty przychodu nie obejmują kosztów paliwa. Tego samego zdania są organy podatkowe. Przykładowo, zdaniem Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach (wyrażonym w interpretacji indywidualnej z dnia 5 sierpnia 2015 r., znak IBPB-2-1/4511-109/15/MD), kwoty ryczałtu nie obejmują wartości paliwa, którego koszt ponosi pracodawca.

W analizowanym w interpretacji stanie faktycznym, spółka oddawała swym pracownikom do użytku należące do niej pojazdy. Pracownicy korzystali z pojazdów w głównej mierze do wykonywania czynności pracowniczych, spółka dopuściła jednak możliwość korzystania z pojazdów w celach prywatnych pracowników. Spółka przypisuje przy tym pracownikom

przychód podatkowy z tytułu nieodpłatnego używania pojazdów w kwotach określonych przepisami art. 12 ust. 2a i 2b ustawy o PIT.

Spółka planowała przy tym wdrożyć nowe zasady korzystania z pojazdów, ustalając miesięczny limit kilometrowy, w ramach którego pracownik może korzystać z pojazdu w celach prywatnych. W analizowanym modelu rozwiązań, pracownicy spółki z zakończeniem każdego miesiąca sporządzać będą raporty, wskazujące liczbę kilometrów przejechanych w danym miesiącu do celów prywatnych oraz ilość paliwa zużytego do przejazdów ponad limit ustalony wcześniej w zasadach korzystania z pojazdów. Przy braku przekroczenia limitu, kwota ryczału przypisywanego pracownikowi nie ulegnie zmianie.

W przypadku gdy pracownik w danym miesiącu nie przekroczy ustalonego przez Wnioskodawcę limitu kilometrów wykorzystania samochodu służbowego do celów prywatnych, wysokość przychodu pracownika z tytułu nieodpłatnych świadczeń będzie równa kwocie ryczału, bez doliczenia kwoty zużytego paliwa. W sytuacji natomiast, gdy pracownik przekroczy limit, spółka rozważa możliwość zobowiązania pracownika do dotankowania paliwa z własnych środków. W takiej sytuacji, zdaniem spółki, pracownik nie uzyskiwałby przychodu z tytułu nieodpłatnego świadczenia.

W tym zakresie, organ zgodził się ze spółką. Wartość paliwa, co do której pracownik jest zobowiązany do jej zwrotu, nie zalicza się do jego przychodów. Niemniej jednak, organ uznał iż spółka powinna przypisać pracownikowi przychód w wysokości wartości paliwa zużytego przez pracownika do przejazdów prywatnych w ramach ustalonego limitu kilometrów. W tym zakresie bowiem, koszt zakupu paliwa ponosi wyłącznie spółka pomimo, że zużywane jest ono przez pracownika do przejazdów prywatnych.

W 2016 roku, zdarzały się jednak odmienne wyroki sądów administracyjnych w tym przedmiocie. Daną kontrowersję potwierdzają również wyroki wydawane w 2018 roku:

ZOBACZ

WYROK WOJEWÓDZKIEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO W WARSZAWIE Z DNIA 5 MAJA 2016 R., SYGN. III SA/WA 1925/15

Z art. 12 ust. 2a ustawy z 26.7.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. z 2012 r. poz. 361 ze zm.) wynika, że określony w nim ryczałt z tytułu wykorzystywania samochodu służbowego do celów prywatnych obejmuje także wydatki na paliwo. Na takie rozumienie wskazuje też przyjęta przez ustawodawcę konstrukcja określania wysokości ryczału.

WYROK WOJEWÓDZKIEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO W OPOLU Z DNIA 24 MAJA 2016 R., SYGN. I SA/OP 68/15, LEGALIS

Zgodzić się bowiem należy ze skarżącą, że wykładnia celowościowa powołanego przepisu wskazuje na objęcie ryczałtem wszystkich wydatków ponoszonych w związku z wykorzystywaniem samochodu służbowego. Niewątpliwie intencją ustawodawcy było uproszczenie obowiązków pracodawcy w zakresie ustalania przychodu.

**WYROK WOJEWÓDZKIEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO WE WROCŁAWIU
Z DNIA 23 LISTOPADA 2015 R., SYGN. I SA/WR 1595/15**

Należy więc przyjąć, że racjonalny ustawodawca, wiążąc wartość ryczałtu ze zużyciem paliwa, jednocześnie wydatki na paliwo chciał z niego wyłączyć. Podkreślić należy, że nie budzi w orzecznictwie sądów ani organów skarbowych wątpliwości, że podobnie skonstruowany ryczałtowy zwrot kosztów używania samochodu prywatnego do celów służbowych (lub do celu prowadzenia działalności gospodarczej) obejmuje wszystkie koszty - w tym koszty paliwa. (...) Objęcie ryczałtem samego tylko udostępnienia samochodu lub ewentualnie kosztów stałych związanych z jego eksploatacją przy konieczności odrębnego - jak słusznie wskazuje Skarżący - skomplikowanego ustalania kosztów zużycia paliwa nie realizowałoby założonego celu. Przeciwnie, stanowiłoby dalsze skomplikowanie prowadzenia niezbędnych ewidencji.

**WYROK WOJEWÓDZKIEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO W WARSZAWIE
Z DNIA 7 MARCA 2018 R. III SA/WA 949/17**

Udostępnienie pracownikowi przez pracodawcę do używania samochodu (jak wskazuje art. 12 ust. 2a u.p.d.o.f. - wykorzystywanie samochodu służbowego do celów prywatnych) obejmuje zapewnienie możliwości prawidłowego używania, a więc także ponoszenie wszystkich niezbędnych wydatków umożliwiających takie używanie. Nie ma żadnego uzasadnienia, aby jeden rodzaj tych wydatków - jakim są wydatki na paliwo - uznać za stanowiące odrębne świadczenia.

**WYROK NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO W WARSZAWIE Z DNIA 27
WRZEŚNIA 2018 R. II FSK 2430/16**

Jakkolwiek ustawodawca nie precyzuje i nie definiuje ściśle zakresu pojęciowego zwrotu "wykorzystywanie", należy uznać, iż świadczeniem pracodawcy nie jest samo udostępnienie samochodu, z którym organ utożsamia jedynie stałe, związane z pojazdem wydatki, takie jak koszty ubezpieczenia, bieżące naprawy, przeglądy, wymiana części eksploatacyjnych np. wymiana opon. Udostępnienie pracownikowi przez pracodawcę do używania samochodu obejmuje zapewnienie możliwości prawidłowego używania, a więc także ponoszenie wszystkich niezbędnych wydatków umożliwiających takie używanie. Nie ma żadnego uzasadnienia, aby jeden rodzaj tych wydatków, jakim są wydatki na paliwo, uznać za stanowiące odrębne świadczenie.

**WYROK WOJEWÓDZKIEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO WE WROCŁAWIU
Z DNIA 15 LISTOPADA 2018 R. I SA/WR 774/18**

Przypisanie pracownikowi do przychodu wartości nieodpłatnego świadczenia w kwotach wskazanych w art. 12a ust. 2a u.p.d.o.f. wiąże się z takim udostępnieniem przez pracodawcę pojazdu, aby było możliwe faktyczne używanie tego pojazdu, także do celów prywatnych. Obejmuje zatem zapewnienie możliwości prawidłowego używania, a więc także ponoszenie wszystkich niezbędnych wydatków umożliwiających takie używanie. Nie ma żadnego uzasadnienia, aby jeden rodzaj tych wydatków - jakim są wydatki na paliwo - uznać za stanowiące odrębne świadczenia.

**WYROK WOJEWÓDZKIEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO WE WROCŁAWIU
Z DNIA 10 STYCZNIA 2020 R. I SA/Wr 845/19**

Mając powyższe na uwadze stwierdzić należy, że analiza literalnej treści spornej regulacji prawnej oraz jej wykładnia celowościowa, przy jednoczesnym odwołaniu się do intencji ustawodawcy, jednoznacznie prowadzi do konkluzji, iż z art. 12 ust. 2a ustawy o PIT nie sposób wywnioskować jakoby kwota analizowanego ryczału nie obejmowała kosztów paliwa, w sytuacji gdy samochód służbowy wykorzystywany jest do celów prywatnych pracownika. Z powyższych względów argumentację organu, prezentowaną w zaskarżonej interpretacji, uznać należy za chybioną i niezajdującą oparcia w omawianych normach prawnych.

Jak wskazuje przy tym analiza interpretacji organów podatkowych, pracownicy nie powinni uzyskiwać przychodu z tytułu dojazdów z miejsca zamieszkania do miejsca pracy i z powrotem samochodem służbowym. Dziać się tak będzie przede wszystkim w sytuacji, gdy pracownicy ci zostali zobowiązani przez pracodawcę do parkowania udostępnionych im w celach służbowych pojazdów w ich miejscu zamieszkania (na przykład w celu wymuszenia ich pełnej dyspozycyjności). W ten sposób pracownicy realizują swoje obowiązki pracownicze.

ZOBACZ

**INTERPRETACJA INDYWIDUALNA DYREKTORA IZBY SKARBOWEJ
W KATOWICACH Z DNIA 16 LIPCA 2015 R., ZNAK IBPB-2-1/4511-99/15/BD**

"(...) przejazdy z miejsca zamieszkania do miejsca wykonywania zadań służbowych i z powrotem, powierzonymi samochodami służbowymi – co, jak wynika z wniosku, zostało podyktowane charakterem pracy – nie będą stanowiły dla pracowników przychodu ze stosunku pracy, o ile przejazdy te będą odbywać się wyłącznie w celach służbowych. Przejazdy służbowym samochodem stanowią realizację celu służbowego, jakim jest: dbałość o powierzone mienie pracodawcy wyrażone w ustanowionych przez Spółkę aktach powierzenia mienia, w których zostały ustalone m.in. zasady parkowania samochodu służbowego w miejscu gwarantującym jego bezpieczeństwo; a także gotowość (mobilność) do wykonania powierzonych zadań."

**6.6. JAZDY LOKALNE – WYKORZYSTANIE POJAZDU PRYWATNEGO DO
CELÓW SŁUŻBOWYCH**

W praktyce gospodarczej równie często spotkać możemy się z sytuacją, w której to pracownicy przy wykonywaniu zadań służbowych posługują się swymi pojazdami prywatnymi. Dzieje się tak zwłaszcza w przypadku mniejszych firm, których nie stać na utrzymanie stałej floty pojazdów służbowych. Z gospodarczego punktu widzenia, korzystniejsze niż utrzymanie pojazdu jest dla nich dokonanie zwrotu pracownikowi kosztów związanych z przejazdami. Zastanović się należy, czy zwrot tego rodzaju kosztów (tak zwanych jazd lokalnych) stanowić będzie dla pracownika przychód podatkowy.

Zgodnie z wyrażoną w art. 12 ust. 1 ustawy o PIT regułą ogólną, zasadniczo każde nieodpłatne świadczenie na rzecz pracownika stanowi dla niego przychód podatkowy chyba, że ustawa o PIT wyraźnie przewiduje zwolnienie z opodatkowania. Zwolnienie takie przewidziane zostało również dla zwrotu kosztówjazd lokalnych. Odróżnić przy tym należy sytuację, w której skorzystanie z pojazdu prywatnego następuje w przypadku delegacji oraz w przypadku podróży służbowej.

W przypadku odbywania przez pracownika podróży służbowej, zwolnienie zwrotu kosztów przejazdu z opodatkowania następuje na podstawie wspomnianych już przepisów art. 21 ust. 1 pkt 16 ustawy o PIT oraz rozporządzenia w sprawie podróży służbowych.

ZOBACZ

Art. 21 USTAWY O PIT

UST. 1

Wolne od podatku dochodowego są:

(...)

16) diety i inne należności za czas:

a) podróży służbowej pracownika,

b) podróży osoby niebędącej pracownikiem

- do wysokości określonej w odrębnych ustawach lub w przepisach wydanych przez ministra właściwego do spraw pracy 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, z zastrzeżeniem ust. 13;

§ 3 ROZPORZĄDZENIA W SPRAWIE PODRÓŻY SŁUŻBOWYCH

1. Środek transportu właściwy do odbycia podróży krajowej lub podróży zagranicznej, a także jego rodzaj i klasę, określa pracodawca.

2. Pracownikowi przysługuje zwrot kosztów przejazdu w wysokości udokumentowanej biletami lub fakturami obejmującymi cenę biletu środka transportu, wraz ze związanymi z nimi opłatami dodatkowymi, w tym miejscówkami, z uwzględnieniem posiadanej przez pracownika ulgi na dany środek transportu, bez względu na to, z jakiego tytułu ulga przysługuje.

3. Na wniosek pracownika pracodawca może wyrazić zgodę na przejazd w podróży krajowej lub podróży zagranicznej samochodem osobowym, motocyklem lub motorowerem niebędącym własnością pracodawcy.

4. W przypadkach, o których mowa w ust. 3, pracownikowi przysługuje zwrot kosztów przejazdu w wysokości stanowiącej iloczyn przejechanych kilometrów przez stawkę za jeden kilometr przebiegu, ustaloną przez pracodawcę, która nie może być wyższa niż określona w przepisach wydanych na podstawie art. 34a ust. 2 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o transporcie drogowym (Dz.U. z 2012 r. poz. 1265 oraz z 2013 r. poz. 21).

Jak wynika wprost z przepisów rozporządzenia w sprawie podróży służbowych, przejazd w ramach krajowej lub zagranicznej podróży służbowej może nastąpić, za zgodą pracodawcy, pojazdem pracownika. Przejazd taki rozliczany jest następnie tzw. kilometrówką, rozumianą

jako iloczyn przejechanych kilometrów przez stawkę za jeden kilometr przebiegu (stawka ta regulowana jest przez rozporządzenie Ministra Infrastruktury w sprawie warunków ustalania oraz sposobu dokonywania zwrotu kosztów używania do celów służbowych samochodów osobowych, motocykli i motorowerów niebędących własnością pracodawcy).

§ 2 ROZPORZĄDZENIA MINISTRA INFRASTRUKTURY W SPRAWIE WARUNKÓW USTALANIA ORAZ SPOSOBU DOKONYWANIA ZWROTU KOSZTÓW UŻYWANIA DO CELÓW SŁUŻBOWYCH SAMOCHODÓW OSOBOWYCH, MOTOCYKLI I MOTOROWERÓW NIEBĘDĄCYCH WŁASNOŚCIĄ PRACODAWCY

Koszty używania pojazdów do celów służbowych pokrywa pracodawca według stawek za 1 kilometr przebiegu pojazdu, które nie mogą być wyższe niż:

1) dla samochodu osobowego:

a) o pojemności skokowej silnika do 900 cm³ - 0,5214 zł,

b) o pojemności skokowej silnika powyżej 900 cm³ - 0,8358 zł,

2) dla motocykla - 0,2302 zł,

3) dla motoroweru - 0,1382 zł.

Zwolnieniu z opodatkowania podatkiem dochodowym podlega jedynie zwrot wydatków dokonany w ramach wskazanych powyżej limitów. Wszelka nadwyżka ponad kwotę przewidzianą w rozporządzeniu w sprawie zwrotu kosztów używania do celów służbowych samochodów osobowych, motocykli i motorowerów niebędących własnością pracodawcy stanowić więc będzie przychód pracownika. Warunkiem koniecznym zastosowania zwolnienia jest jednak, o czym należy pamiętać, spełnienie przesłanek do uznania wyjazdu pracownika za podróż służbową w rozumieniu przepisów prawa pracy.

ZOBACZ

PISMO Z DNIA 3 GRUDNIA 2018 R. DYREKTOR KRAJOWEJ INFORMACJI SKARBOWEJ 0113-KDIPT2-3.4011.548.2018.1.AC

Przenosząc powyższe na grunt rozpatrywanej sprawy stwierdzić należy, że zwrot pracownikowi poniesionych kosztów z tytułu używania pojazdu niebędącego własnością Wnioskodawcy (prywatnego lub wynajętego samochodu) w podróży służbowej w oparciu o tzw. kilometrówkę, na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych jest zwolniony z podatku dochodowego od osób fizycznych. O ewentualnym przychodzie do opodatkowania po stronie pracownika z tytułu otrzymanego od Wnioskodawcy zwrotu kosztów używania tego pojazdu może być mowa dopiero w przypadku, gdy koszty te przekroczą stawki za 1 km przebiegu określone w powyższych przepisach.

Zatem pracownik, któremu z tytułu podróży służbowej zwracane są koszty przejazdów pojazdem niebędącym własnością Wnioskodawcy - uzyskiwać będzie przychód w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Jednakże przychód ten, w oparciu o przepis art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. a ww. ustawy korzystał będzie ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym do wysokości limitów określonych w przepisach rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Społecznej, w powiązaniu z przepisami rozporządzenia Ministra Infrastruktury, regulującymi maksymalne stawki za 1 km przebiegu.

Jeżeli zaś zwracane przez Wnioskodawcę ww. koszty były wyższe od limitów określonych w przedmiotowych rozporządzeniach, to nadwyżka ponad te limity podlegać będzie opodatkowaniu podatkiem dochodowym - jako przychód pracownika ze stosunku pracy, o którym mowa w powołanym art. 12 ww. ustawy, od którego Wnioskodawca jako płatnik, powinien pobrać zaliczkę na podatek dochodowy na zasadach określonych w art. 32 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Co jednak w przypadku, gdy pracownik nie odbywa podróży służbowej, a pracodawca i tak zwraca mu wydatki związane z wykorzystaniem pojazdu prywatnego w celach służbowych? Ustawa o PIT przewiduje jeszcze jedno zwolnienie z opodatkowania.

ART. 21 USTAWY O PIT

UST. 1

Wolne od podatku dochodowego są:

(...)

23b) zwrot kosztów poniesionych przez pracownika z tytułu używania pojazdów stanowiących własność pracownika, dla potrzeb zakładu pracy, w jazdach lokalnych, jeżeli obowiązek ponoszenia tych kosztów przez zakład pracy albo możliwość przyznania prawa do zwrotu tych kosztów wynika wprost z przepisów innych ustaw - do wysokości miesięcznego ryczałtu pieniężnego albo do wysokości nieprzekraczającej kwoty ustalonej przy zastosowaniu stawek za 1 kilometr przebiegu pojazdu, określonych w odrębnych przepisach wydanych przez właściwego ministra, jeżeli przebieg pojazdu, z wyłączeniem wypłat ryczałtu pieniężnego, jest udokumentowany w ewidencji przebiegu pojazdu prowadzonej przez pracownika; przepis art. 23 ust. 7 stosuje się odpowiednio;

ART. 23

UST. 7

Ewidencja przebiegu pojazdu, o której mowa w ust. 5, powinna zawierać co najmniej następujące dane: nazwisko, imię i adres zamieszkania osoby używającej pojazdu, numer rejestracyjny pojazdu i pojemność silnika, kolejny numer wpisu, datę i cel wyjazdu, opis trasy (skąd - dokąd), liczbę faktycznie przejechanych kilometrów, stawkę za 1 km przebiegu, kwotę wynikającą z przemnożenia liczby faktycznie przejechanych kilometrów i stawki za 1 km przebiegu oraz podpis podatnika (pracodawcy) i jego dane.

ZOBACZ

WYROK NSA Z 16 PAŹDZIERNIKA 2019 R. SYGN. II FSK 3531/17

Skoro w zaskarżonej interpretacji Minister nie wykazał, że do świadczeń pieniężnych wypłacanych przez Spółkę pracownikom tytułem zwrotu ponoszonych przez nich wydatków dotyczących wykorzystywania prywatnych samochodów osobowych w celu realizacji obowiązków pracowniczych ma zastosowanie art. 12 ust. 1 w związku z art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f., to za bezpodstawne należało uznać stanowisko organu interpretacyjnego, a także Sądu pierwszej instancji, dotyczące konieczności dokonywania oceny należności wypłacanych pracownikom przez pryzmat zwolnienia od podatku dochodowego przewidzianego w art. 21 ust. 1 pkt 23b u.p.d.o.f. Zwolnienie, o którym mowa w tym

przepisie, dotyczące zwrotu kosztów poniesionych przez pracownika z tytułu używania pojazdów stanowiących własność pracownika, dla potrzeb zakładu pracy, w jazdach lokalnych, adresowane do wąskiej grupy osób, o których mowa w odrębnych ustawach, do których odwołał się ustawodawca. Dotyczy bowiem sytuacji, w której pracownik uzyskuje korzyść stanowiącą jego przysporzenie majątkowe w postaci zwrotu wydatków, które musiałby ponieść. Zwolnienie to dotyczy zatem przychodów, o których mowa w art. 12 ust. 1 w związku z art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f.

WYROK WSA W LUBLINIE Z 1 MARCA 2019 R. SYGN. I SA/Lu 815/18

Skoro bowiem brak jest przepisów odrębnych ustaw, które gwarantowałyby pracownikom Spółki możliwość przyznania prawa do zwrotu poniesionych kosztów z tytułu korzystania z prywatnego samochodu do celów służbowych w tzw. jazdach lokalnych, to przyznany zwrot nie mieści w dyspozycji cytowanego przepisu art. 21 ust. 1 pkt 23b p.d.o.f. Przedstawiony tok argumentacji prowadzi do wniosku, że prawidłowe jest stanowisko, iż ryczałt wypłacany pracownikom z tytułu używania przez pracowników prywatnych samochodów osobowych do celów służbowych stanowi przychód ze stosunku pracy, o którym mowa w art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f., który winien być opodatkowany wraz z innymi przychodami ze stosunku pracy. Na wnioskodawcy z tytułu dokonywania tych świadczeń, ciąży zatem obowiązki płatnika określone w art. 31 u.p.d.o.f. związane z naliczeniem i pobraniem zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych.

W przypadku pracowników nieodbywających podróży służbowych, zwolnienie zwrotu wydatków na jazdy lokalne z opodatkowania będzie miało miejsce jedynie wtedy, gdy z przepisów odrębnych ustaw wynika obowiązek ponoszenia tych kosztów przez zakład pracy. Obowiązek taki wynika z przepisów dotyczących wykonywania zawodu:

- strażnika leśnego,
- listonosza,
- pracownika socjalnego.

Dodatkowo, możliwość zwrotu wydatków związanych z przejazdami pojazdem prywatnym w celach służbowych przewidziane zostały w ustawie o transporcie drogowym. Używanie pojazdów prywatnych następuje w tym przypadku na podstawie zawieranej z pracodawcą umowy cywilnoprawnej. Jako, że sam zwrot dopuszczalny jest na podstawie przepisów ustawy, wydaje się, że i do tego świadczenia znajdzie zastosowanie omawiane zwolnienie z opodatkowania³⁰.

Warunkiem formalno-technicznym zastosowania zwolnienia jest prowadzenie ewidencji przebiegu pojazdu prywatnego, wykorzystywanego do celów służbowych. Zgodnie z postanowieniami ustawy o PIT, ewidencja ta powinna zawierać:

- nazwisko, imię i adres zamieszkania osoby używającej pojazdu,
- numer rejestracyjny pojazdu,
- pojemność silnika,
- kolejny numer wpisu, datę i cel wyjazdu,
- opis trasy (skąd - dokąd),
- liczbę faktycznie przejechanych kilometrów,

³⁰ Tak też A. Bartosiewicz, R. Kubacki., Art. 21. (w:) PIT. Komentarz, wyd. V. LEX, 2015.

- stawkę za 1 km przebiegu,
- kwotę wynikającą z przemnożenia liczby faktycznie przejechanych kilometrów i stawki za 1 km przebiegu,
- podpis podatnika (pracodawcy) i jego dane.

Pewne zamieszanie wprowadziły wydawane przez organy podatkowe interpretacje indywidualne, będące reminiscencją wyroku Trybunału Konstytucyjnego z tytułu nieodpłatnych świadczeń. W interpretacjach tych³¹ organy zaprezentowały stanowisko, zgodnie z którym otrzymywany przez pracownika od pracodawcy zwrot kosztów poniesionych w związku z użyciem pojazdu prywatnego w celach służbowych nie stanowi dla pracownika przychodu.

Stanowisko takie w zasadniczy sposób odbiegało od tego, jakie prezentowały organy w wydawanych wcześniej interpretacjach, w których jednolicie przyjmowały, że w takim przypadku przychód powstaje. Ostatecznie, Ministerstwo Finansów sprostowało zaprezentowane w interpretacji stanowisko. Ministerstwo podniosło przy tym, że ustawa o PIT przewiduje możliwości zwolnienia takiego przychodu z opodatkowania.

6.7. ZWROT KOSZTÓW PRZENIESIENIA SŁUŻBOWEGO

Przenosząc się do miejsca oddelegowania, pracownik ponosi określonego rodzaju wydatki. Zazwyczaj to pracodawca ponosi faktyczny ciężar tego wydatku, zwracając je pracownikowi. Przeniesienie ma bowiem na celu zaspokojenie potrzeb pracodawcy, nie zaś pracownika. Dla zwrotu kosztów przeniesienia służbowego ustawodawca przewidział zwolnienie podatkowe.

ZOBACZ

ART. 21 USTAWY O PIT

UST. 1

Wolne od podatku dochodowego są:

(...)

14) kwoty otrzymywane przez pracowników z tytułu zwrotu kosztów przeniesienia służbowego oraz zasiłków na zagospodarowanie i osiedlenie w związku z przeniesieniem służbowym, do wysokości 200% wynagrodzenia należnego za miesiąc, w którym nastąpiło przeniesienie;

(...)

ZOBACZ

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA DYREKTORA KIS Z 8 STYCZNIA 2020 R. SYGN. 0114-KDIP3-2.4011.572.2019.1.JK2

Wnioskodawczyni powzięła wątpliwość, czy otrzymana kwota dodatku relokacyjnego korzysta ze zwolnienia określonego w art. 21 ust. 1 pkt 14 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (do wysokości limitu określonego w tym przepisie), i czy tę kwotę można wyłączyć z podstawy opodatkowania w zeznaniu rocznym za 2019 r.

³¹ Zob. przykładowo Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 14 grudnia 2015 r., znak IPPB4/4511-3-95/15-2/JK3

Zauważyć należy, że na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 14 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wolne od podatku dochodowego są kwoty otrzymywane przez pracowników z tytułu zwrotu kosztów przeniesienia służbowego oraz zasiłków na zagospodarowanie i osiedlenie w związku z przeniesieniem służbowym, do wysokości 200% wynagrodzenia należnego za miesiąc, w którym nastąpiło przeniesienie.

Zatem przedmiotowe zwolnienie, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 14 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ma zastosowanie zarówno do pracowników zatrudnionych na podstawie umowy o pracę, jak i pozostających w stosunku służbowym (pracy nakładczej lub spółdzielczym stosunku pracy). Pojęcie "przeniesienie służbowe" wskazuje wyłącznie na okoliczność zmiany miejsca wykonywania pracy przez pracownika w rozumieniu potocznym, w związku ze stosownym poleceniem pracodawcy. Tym samym brak jest podstaw do stwierdzenia, że przepis art. 21 ust. 1 pkt 14 ustawy nie odnosi się do kwot otrzymanych przez pracowników pozostających w stosunku pracy.

Wskazać należy, że za pracownika w rozumieniu cyt. ustawy uważa się osobę pozostającą w stosunku służbowym, stosunku pracy, stosunku pracy nakładczej lub spółdzielczym stosunku pracy (art. 12 ust. 4 ww. ustawy).

Reasumując, w odniesieniu do opisanego stanu faktycznego stwierdzić należy, że otrzymany przez Wnioskodawczynię dodatek relokacyjny stanowi dla Niej przychód ze stosunku pracy zgodnie z art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Przy czym na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 14 ww. ustawy przychód ten jest zwolniony z opodatkowania do wysokości 200% wynagrodzenia należnego za miesiąc luty 2019 r.

Literalna wykładnia przepisu nie wskazuje, aby jego zakres był ograniczony. Na kanwie jednego z wyroków Naczelnego Sądu Administracyjnego organy podatkowe i sądy administracyjne jednolicie przyjmują jednak, iż zwolnienie to nie ma zastosowania do pracowników w rozumieniu Kodeksu pracy, a jedynie do przedstawicieli służb mundurowych, takich jak żołnierze, policjanci czy też strażnicy więzienni i graniczni. Zdaniem NSA, przepisy Kodeksu pracy nie znają pojęcia przeniesienia służbowego, stąd też brak możliwości zastosowania tego zwolnienia.

ZOBACZ

WYROK NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO Z DNIA 26 LUTEGO 2000 R. (I SA/KA 2247/99)

Zwolnienie to: (...) dotyczy wyłącznie kwot otrzymywanych przez osoby fizyczne, których związek z pracodawcą określa stosunek służbowy. Dodatkowym argumentem jest fakt, iż powoływana wyżej ustawa – Kodeks pracy nie zna pojęcia „przeniesienie służbowe”, a zmiana miejsca pracy, jako jednego z istotnych warunków umowy o pracę, następuje w trybie określonym w art. 42 tej ustawy, jako wypowiedzenie zmieniające warunki pracy. Natomiast pojęcie „przeniesienie” występuje w ramach stosunku służbowego i jest regulowane w art. 51 ustawy z dnia 18 grudnia 1998 r. o służbie cywilnej (Dz. U. 1999 nr 49 poz. 483 ze zm.), w art. 40 ustawy z dnia 30 czerwca 1970 r. o służbie wojskowej żołnierzy zawodowych (Dz. U. 1997 nr 10 poz. 55 ze zm.) czy w art. 36 ustawy z dnia 6 kwietnia 1990 r. o Policji (Dz. U. nr 30 poz. 179 ze zm.). Wyodrębnienie przez ustawodawcę w art. 10 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych w źródłach

przychodu: stosunku służbowego, wynikającego z ustaw zwanych pragmatykami służbowymi, oraz stosunku pracy, regulowanego przepisami ustawy z dnia 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy, powoduje, iż zwolnienie od podatku dochodowego określone w art. 21 ust. 1 pkt 14 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, dotyczące kwot otrzymanych przez pracowników w związku z przeniesieniem służbowym, nie ma zastosowania do pracowników zatrudnionych na podstawie stosunku pracy uregulowanego przepisami Kodeksu pracy.

Tak restrykcyjne stanowisko nie pozwala na zastosowanie zwolnienia do jakichkolwiek „nie mundurowych” pracowników. Pomimo ostrej krytyki rozstrzygnięcia, jest ono niestety powielane przez inne sądy administracyjne oraz organy podatkowe.

ZOBACZ

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA DYREKTORA IZBY SKARBOWEJ W WARSZAWIE Z DNIA 29 LIPCA 2010 R., ZNAK IPPB4/415-406/10-2/SP

W tym stanie prawnym nie można więc porównywać sytuacji prawnej pracowników świadczących pracę na podstawie stosunku pracy, z funkcjonariuszami pozostającymi w stosunku służbowym. Względem tych pierwszych pracodawca nie dokonuje bowiem „przeniesienia służbowego”, lecz zmienia miejsce świadczonej pracy, zaś wypłacone w związku z tym kwoty stanowią przychody w rozumieniu art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Kwoty te nie mieszczą się zatem w zwolnieniach przedmiotowych wynikających z pozostałych przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Od osób osiągających przychody z tego tytułu zakład pracy powinien tym samym pobierać zaliczki na podatek dochodowy, na podstawie art. 31 wymienionej ustawy. Biorąc pod uwagę przedstawiony we wniosku stan faktyczny oraz powołane powyżej przepisy prawa, należy stwierdzić, iż kwota wypłacona pracownikowi zatrudnionemu na podstawie umowy o pracę zgodnie z przepisami Kodeksu pracy, która została przeznaczona na zagospodarowanie nie korzysta ze zwolnienia przedmiotowego wynikającego z treści art. 21 ust. 1 pkt 14 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznym, a zatem Spółka nie ma obowiązku zwracania pracownikowi podatku od wypłaconej kwoty.

Większość przedstawicieli doktryny uznaje to stanowisko za błędne i nader restrykcyjne. Zdaniem autorów, zwolnienie powinno mieć zastosowanie do każdej sytuacji, w której:

- 1) ma ono charakter służbowy, tj. związany z wyraźnym poleceniem pracodawcy,
- 2) przeniesienie musi nastąpić w trakcie zatrudnienia,
- 3) przenoszący się jest pracownikiem w rozumieniu przepisów prawa pracy,
- 4) otrzymana rekompensata nie przekracza wysokości 200% wynagrodzenia należnego w miesiącu przeniesienia.

Niemniej jednak, stosując zwolnienie trzeba mieć na uwadze ryzyko związane z niekorzystnym stanowiskiem sądów i organów w tym zakresie.

6.8. DODATEK ZA ROZŁĄKĘ

Pracownicy czasowo oddelegowani do wykonywania pracy w miejscu innym niż ich miejsce zamieszkania muszą się liczyć z czasowym rozstaniem z najbliższymi. Najczęściej bowiem,

rodzina oddelegowanego pozostaje w dotychczasowym miejscu zamieszkania. W celu zrekomensowania tej niedogodności, pracownikowi może zostać przyznany tak zwany dodatek za rozłąkę. W określonych przypadkach, kwota dodatku podlega zwolnieniu z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

ZOBACZ

ART. 21 USTAWY O PIT

UST. 1

Wolne od podatku dochodowego są:

(...)

18) dodatek za rozłąkę przysługujący na podstawie odrębnych ustaw, przepisów wykonawczych wydanych na podstawie tych ustaw lub układów zbiorowych pracy, do wysokości diet za czas podróży służbowej na obszarze kraju, określonych 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;

(...)

Zgodnie z treścią przepisu, dodatek za rozłąkę podlega zwolnieniu z opodatkowania, o ile obowiązek jego wypłaty wynika z przepisów odrębnej ustawy, przepisu wykonawczego do ustawy bądź też układu zbiorowego pracy. Dodatek za rozłąkę na podstawie odrębnych ustaw przysługuje m.in.:

- żołnierzom zawodowym,
- celnikom,
- urzędnikom państwowym,
- sędziom Sądu Najwyższego.

Ponadto, dodatek za rozłąkę może przysługiwać również pracownikowi. Jego wypłata musi zostać w sposób wyraźny przewidziana w obowiązującym w zakładzie pracy układzie zbiorowym. Wydaje się, że świadczenie wypłacanego tylko na podstawie tego rodzaju aktu wewnątrzzakładowego podlega zwolnieniu. Zwolnieniu nie będą podlegać natomiast świadczenia wypłacone na podstawie np. regulaminu pracy.

ZOBACZ

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA DYREKTORA IZBY SKARBOWEJ W BYDGOSZCZY Z DNIA 13MARCA 2015 R., ZNAK ITPB2/415-1138/14/RS

Podkreślić należy, iż – zgodnie ze stanowiskiem utrwalonym zarówno w orzecznictwie, jak i w doktrynie prawa – zwolnienia podatkowe (ulgi, preferencje) stanowią wyłom od zasady powszechności opodatkowania oraz mają charakter przywileju, z którego podatnik ma prawo, a nie obowiązek korzystania; muszą one być zatem interpretowane bez dokonywania wykładni rozszerzającej, a także zawężającej danego przepisu prawa podatkowego. Nadto przy wszelkiej interpretacji przepisów prawa podatkowego i próbach odkodowania zawartych w nich norm prawnych należy posługiwać się przede wszystkim wykładnią językową (...). Gdyby wolą ustawodawcy było zwolnienie z opodatkowania również dodatków za rozłąkę wypłacanych na podstawie regulaminów, to z całą pewnością taki zapis zawarłby w treści

omawianego zwolnienia. Zatem (...) do dodatków za rozłękę, które będzie wypłacał, nie znajdzie zastosowania zwolnienie uregulowane w art. 21 ust. 1 pkt 18 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

ZOBACZ

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA DYREKTORA IZBY SKARBOWEJ W KATOWICACH Z DNIA 26 KWIECZNIA 2016 R., ZNAK IBPB-2-1/4511-165/16/BJ

Z brzmienia art. 21 ust. 1 pkt 18 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wynika, że zwolnieniu podlegają tylko i wyłącznie dodatki za rozłękę przysługujące na podstawie odrębnych ustaw, przepisów wykonawczych wydanych na podstawie tych ustaw oraz układów zbiorowych pracy.

Przepisy, do których ustawodawca odsyła m.in. w tym artykule to:

- * ustawa z dnia 11 września 2003 r. o służbie wojskowej żołnierzy zawodowych (Dz. U. z 2014 r. poz. 1414, z późn. zm.);
- * rozporządzenie Ministra Obrony Narodowej z dnia 25 września 2006 r. w sprawie świadczeń przysługujących funkcjonariuszom Służby Kontrwywiadu Wojskowego za podróże służbowe, przeniesienia lub delegowania (Dz. U. Nr 174, poz. 1279, z późn. zm.);
- * rozporządzenie Ministra Obrony Narodowej z dnia 25 września 2006 r. w sprawie świadczeń przysługujących funkcjonariuszom Służby Wywiadu Wojskowego za podróże służbowe, przeniesienia lub delegowania (Dz. U. Nr 174, poz. 1280, z późn. zm.);
- * rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 11 kwietnia 2003 r. w sprawie świadczeń przysługujących funkcjonariuszom Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego za podróże służbowe, przeniesienia lub delegowania (Dz. U. Nr 67, poz. 622);
- * rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 30 kwietnia 2002 r. w sprawie wysokości i warunków wypłacania świadczeń urzędnikom państwowym przeniesionym do pracy w innej miejscowości (Dz. U. Nr 66, poz. 597).

Tym samym dodatki za rozłękę przyznawane na innej podstawie niż wskazane w cytowanym przepisie art. 21 ust. 1 pkt 18 ustawy nie są objęte przedmiotowym zwolnieniem.

Wskazane powyżej akty prawne dotyczą świadczeń przynależnych pracownikom. Zwolnienie to adresowane jest zatem wyłącznie do osób, które uzyskują taki dodatek w ramach stosunku pracy czy też stosunku służbowego.

Wobec powyższego, nie można zgodzić się z Wnioskodawcą, że dodatek za rozłękę, który Wnioskodawca zamierza wprowadzić do umowy zlecenia będzie korzystał ze zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 18 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, gdyż jego wypłata nie nastąpi na podstawie, o której mowa w tym przepisie.

Zwolnienie z opodatkowania dodatku za rozłękę jest limitowane przez ustawę. Aby dodatek był zwolniony od opodatkowania, jego kwota nie może przekroczyć wysokości diety za czas podróży służbowej na terytorium kraju. W praktyce, przekroczenie limitu może okazać się niewykonalne, poszczególne przepisy określają bowiem wysokość dodatku na wartość 95% diety za każdy dzień rozłęki.

PRACODAWCA

Po przedstawieniu konsekwencji podatkowych oddelegowania dla pracownika, analizie poddać należy podstawowe konsekwencje, jakie prowadzenie działalności przy wykorzystaniu delegowania pracowników może wywołać dla pracodawcy.

7. KONSEKWENCJE DELEGOWANIA – ZAKŁAD

Delegowanie pracowników za granicę rodzi po stronie PRACODAWCY ryzyko ukonstytuowania się tzw. zakładu podatkowego na terenie kraju, do którego pracownicy są wysyłani. Często bowiem zakres i charakter wykonywanej przez delegowanych pracowników pracy wskazuje, iż mamy do czynienia z pewnego rodzaju zorganizowaną działalnością, prowadzoną za granicą. W tej części opracowania spróbujemy zdefiniować pojęcie zakładu, konsekwencje jego ukonstytuowania oraz zasady dokonywania jego rozliczeń.

7.1. POJĘCIE ZAKŁADU W PRAWIE PODATKOWYM

W celu zdefiniowania pojęcia zakładu, w pierwszej kolejności analizie poddać należy przepisy Modelowej Konwencji dotyczące tego pojęcia.

ZOBACZ

ART. 5 MODELOWEJ KONWENCJI

1. W rozumieniu niniejszej konwencji określenie „zakład” oznacza stałą placówkę, przez którą całkowicie lub częściowo prowadzona jest działalność gospodarcza przedsiębiorstwa.

2. Określenie „zakład” obejmuje w szczególności:

a) siedzibę zarządu,

b) filię,

c) biuro,

d) zakład fabryczny,

e) warsztat,

f) kopalnię, źródło ropy naftowej lub gazu, kamieniołom albo każde inne miejsce wydobywania zasobów naturalnych.

3. Plac budowy, prace budowlane lub instalacyjne stanowią zakład tylko wtedy, jeżeli trwają dłużej niż dwanaście miesięcy.

4. Bez względu na poprzednie postanowienia tego artykułu, określenie „zakład” nie obejmuje:

a) użytkowania placówek, które służą wyłącznie do składowania, wystawiania lub wydawania dóbr lub towarów należących do przedsiębiorstwa;

b) utrzymywania składów dóbr lub towarów należących do przedsiębiorstwa wyłącznie w celu składowania, wystawiania lub wydawania;

c) utrzymywania składów dóbr lub towarów należących do przedsiębiorstwa wyłącznie w celu przerobu przez inne przedsiębiorstwo;

d) utrzymywania stałej placówki wyłącznie w celu zakupu dóbr lub towarów albo w celu zbierania informacji dla przedsiębiorstwa;

e) utrzymywania stałej placówki wyłącznie w celu prowadzenia dla przedsiębiorstwa jakiegokolwiek innej działalności o charakterze przygotowawczym lub pomocniczym;

f) utrzymywania stałej placówki wyłącznie w celu prowadzenia któregośkolwiek rodzaju działalności, o jakich mowa od punktu a) do e), pod warunkiem jednak, że całkowita działalność tej placówki, wynikająca z takiego połączenia rodzajów działalności, ma charakter przygotowawczy lub pomocniczy.

5. Jeżeli osoba – z wyjątkiem niezależnego przedstawiciela w rozumieniu ustępu 6 – działa w imieniu przedsiębiorstwa oraz posiada i zwyczajowo wykonuje pełnomocnictwo do zawierania umów w umawiającym się państwie w imieniu przedsiębiorstwa, to uważa się, że przedsiębiorstwo to, bez względu na postanowienia ustępów 1 i 2, posiada w tym państwie zakład prowadzący tego typu działalność, którą osoba ta podejmuje dla przedsiębiorstwa, chyba że czynności wykonywane przez tę osobę ograniczają się do rodzajów działalności wymienionych w ustępie 4, które gdyby były wykonywane za pośrednictwem stałej placówki, nie powodowałyby uznania tej placówki za zakład na podstawie postanowień tego ustępu.

6. Nie uważa się, że przedsiębiorstwo posiada zakład w umawiającym się państwie tylko z tego powodu, że podejmuje ono w tym państwie czynności za pośrednictwem maklera, generalnego komisanta albo jakiegokolwiek innego niezależnego przedstawiciela, pod warunkiem że te osoby działają w ramach swojej zwykłej działalności.

7. Fakt, że spółka mająca siedzibę w umawiającym się państwie kontroluje lub jest kontrolowana przez spółkę, która ma siedzibę w drugim umawiającym się państwie, albo która prowadzi działalność w tym drugim państwie (przez posiadany tam zakład albo w inny sposób), nie wystarcza, aby którąkolwiek z tych spółek uważać za zakład drugiej spółki.

Zwyczajowo na gruncie umów oraz Konwencji określenie "zakład" oznacza stałą placówkę, przez którą całkowicie lub częściowo prowadzona jest działalność przedsiębiorstwa. Dalsze przepisy umowy wymieniają przy tym przykładowe placówki, które to mogą zostać zakwalifikowane jako zakład w rozumieniu umowy. Są nimi m.in. wymieniane w art. 5 ust. 2 umowy miejsce zarządu, filia, biuro czy też fabryka. Dodatkowo, przy wykładni tego pojęcia posłużyć się trzeba brzmieniem obowiązującej i mającej zastosowanie w danym przypadku umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania.

W ogólnej definicji zakładu, zawartej w Modelowej Konwencji, określony on został jako stała placówka gospodarcza.³² Określenie placówka – w potocznym jego rozumieniu – oznaczać będzie przede wszystkim istnienie aktywów o charakterze rzeczywistym, na przykład w postaci nieruchomości oraz ruchomości, które to służyć mają prowadzonej działalności. Pojęcie placówki rozumiane musi być jednak szerzej i obejmować chociażby dobra niematerialne, związane z działalnością (np. prawa autorskie, patenty, prawa ochronne). Podatnik powinien mieć przy tym możliwość legalnego dysponowania „placówką” (wchodzącymi w jej zakres składnikami), na podstawie jakiegokolwiek tytułu prawnego.

³² Wszelkie analizy przeprowadzone w tym podrozdziale opierają się w dużej mierze na komentarzu do Modelowej Konwencji, więcej zob. W. Morawski (w:) B. Brzeziński (red.), Model Konwencji OECD, Komentarz, Oficyna prawnopolskiego, Warszawa 2010, str. 320 i nast.

Aby placówka mogła zostać uznana za zakład, musi mieć ponadto charakter stały. Aspekt stałości analizowany może być przede wszystkim z uwzględnieniem aspektu geograficznego oraz czasowego. Stałość geograficzna placówki związana jest z jej nierozzerwalnym związkiem z określonym punktem geograficznym. Nie wyklucza to przy tym przemieszczania się placówki po stałym, z góry wyznaczonym i dostatecznie określonym terenie. Również tego rodzaju, mobilna niejako, placówka może zostać uznana za stałą (przykładem może być powiększająca się – wraz z postępującym wydobywaniem – kopalnia odkrywkowa).

Aspekt czasowy stałości związany jest z dłuższym okresem jej funkcjonowania. Znaczenie ma tu przede wszystkim sam zamiar przedsiębiorcy co do prowadzenia działalności już w momencie zakładania placówki – jeżeli planowane jest prowadzenie placówki przez dłuższy okres czasu, będzie ona stała już od początku jej istnienia, a nie dopiero o upływie dłuższego okresu. Przepisy Modelowej Konwencji nie określają minimalnego okresu, po jakim można uznać, iż mamy do czynienia ze stałą placówką (za wyjątkiem placów budowy, o których mowa będzie w dalszej części tego podrozdziału). W tym zakresie istnieje duży margines swobody, a każdy przypadek powinien być rozpatrywany indywidualnie. Komentatorzy i eksperci do spraw Modelowej Konwencji dość zgodnie przyznają, iż pomocną granicą dla ustalenia, iż placówka ma charakter stały, jest 6 miesięcy jej funkcjonowania.

Aby stała placówka mogła zostać uznana za zakład, musi prowadzić ona działalność gospodarczą. Oznaczać to będzie, iż osoby związane z przedsiębiorstwem będą podejmować jakieś działania w miejscu, gdzie znajduje się placówka – mogą być to, rzecz jasna, również pracownicy delegowani.

Art. 5 ust. 2 Modelowej Konwencji wymienia (w sposób przykładowy) rodzaje placówek, które w szczególności mogą zostać uznane za zakład. Placówki te muszą być jednak każdorazowo poddane analizie przez pryzmat kryterium stałości oraz kryterium prowadzenia działalności. Wśród szczególnych rodzajów zakładów Modelowa Konwencja wymienia:

- a) siedzibę zarządu (czyli organu zarządzającego przedsiębiorstwem),
- b) filię,
- c) biuro,
- d) zakład fabryczny,
- e) warsztat,
- f) kopalnię, źródło ropy naftowej lub gazu, kamieniołom albo każde inne miejsce wydobywania zasobów naturalnych.

Oddzielny ustęp artykułu 5 poświęcony został szczególnie istotnemu rodzajowi działalności (który to często wykonywany jest w modelu transgranicznym) to jest pracom budowlanym. Zagadnienie to szczególnie istotne jest zwłaszcza w Polsce, polskie ekipy budowlane często bowiem znajdują uznanie w oczach zagranicznych inwestorów.

Zgodnie z postanowieniami art. 5 ust. 3 Modelowej Konwencji, plac budowy, prace budowlane lub instalacyjne stanowią zakład tylko wtedy, jeżeli trwają dłużej niż dwanaście miesięcy. W przypadku działalności budowlanej, Modelowa Konwencja wprowadza więc wyraźne kryterium czasowe – plac budowy lub prace budowlane będą stanowić zakład tylko, jeżeli trwać będą dłużej niż rok.

Możliwe jest jednak wcześniejsze powstanie zakładu, co uzależnione jest od analizy stanu faktycznego, a pod uwagę powinien być brany całokształt działalności przedsiębiorstwa na obszarze państwa obcego. [28]. Zgodnie z wyrażonymi w literaturze poglądami, pojęcia prac budowlanych lub montażowych powinno się rozumieć maksymalnie szeroko. Jak czytamy w komentarzu do Modelowej Konwencji OECD: „Określenie <<plac budowy, budowa lub prace instalacyjne i montażowe>> obejmuje nie tylko budowę budynków, lecz także budowę dróg, mostów lub kanałów, renowację (obejmującą ważne prace budowlane, a nie tylko prace związane z utrzymaniem lub dekoracją) takich budynków, dróg, mostów lub kanałów, układanie rurociągów i prowadzenie prac ziemnych. Również określenie "prace montażowe" nie ogranicza się do prac instalacyjnych związanych z placem budowy: obejmuje ono także instalowanie nowych urządzeń, na przykład maszyn wewnątrz budynku lub na zewnątrz.”³³

Teoretycznie więc, wszelkie formy działalności budowlanej mogą zostać uznane za zakład w rozumieniu Modelowej Konwencji (bądź też szczególnej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania).

Jak podnosi się w literaturze, „(...) kryterium 12 miesięcy ma zastosowanie do każdego oddzielnego placu budowy lub projektu. Przy ustalaniu, jak długo istnieje dany plac budowy lub projekt, nie należy brać pod uwagę okresu spędzonego poprzednio przez przedsiębiorcę na innych placach budów lub projektach, które nie mają z obecnym żadnego związku. Jednakże plac budowy należy traktować jako odrębną jednostkę, nawet jeżeli podstawą jest kilka kontraktów, pod warunkiem jednak, że stanowi on całość w sensie handlowym i geograficznym. Przy spełnieniu tego warunku plac budowy stanowi odrębną jednostkę nawet wtedy, gdy zamówienia zostały złożone przez kilka osób.”³⁴ Każdy z placów budowy powinien być więc brany pod uwagę oddzielnie.

ZOBACZ

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA DYREKTORA IZBY SKARBOWEJ W KATOWICACH Z DNIA 2 GRUDNIA 2015 R., ZNAK IBPB-1-1/4511-531/15/BK

Z treści złożonego wniosku wynika, m.in. że w ramach prowadzonej w Polsce działalności gospodarczej Wnioskodawca świadczy na terytorium Niemiec usługi remontowo-budowlane na zlecenie różnych podmiotów. Usługi te wykonywane są w różnych budynkach, lokalach czy pomieszczeniach, położonych w różnych miastach Niemiec. Jednocześnie w Niemczech Wnioskodawca nie posiada biur ani magazynu, a materiały do świadczenia usług zapewnia zleceniodawca. W zależności w jakim mieście i jak długo Wnioskodawca pracuje wynajmuje tam mieszkanie, lub nocuje w hotelu. Okres wykonywania usługi w jednym budynku czy lokalu nie przekracza 3 miesięcy. Ww. prace wykonuje sam, nie zatrudnia pracowników, ani też nie zleca wykonania prac podwykonawcom.

Mając powyższe na względzie, stwierdzić należy, że jeżeli w istocie, jak wynika ze złożonego wniosku, wykonywane przez Wnioskodawcę prace (roboty) budowlane nie będą stanowiły „placu budowy” w ww. rozumieniu, a Wnioskodawca nie będzie posiadał na terytorium Niemiec biura, magazynu, warsztatu, bądź innej stałej placówki, o której mowa w art. 5

³³ K. Bany, Modelowa konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku - komentarz do art. 5. Publikacje Elektroniczne ABC

³⁴ M. Jaworski, Kwalifikacja placu budowy oraz prac budowlanych i instalacyjnych jako zakładu na gruncie polsko-niemieckiej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, 2010, Legalis

umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku, zawartej pomiędzy Rzeczpospolitą Polską a Republiką Federalną Niemiec, to przychód uzyskany przez niego, z tytułu usług świadczonych na terytorium Niemiec, w ramach działalności gospodarczej zarejestrowanej na terytorium Polski, podlegał będzie opodatkowaniu wyłącznie w Polsce, gdzie Wnioskodawca podlega nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, wg wybranej przez niego formy opodatkowania dochodów.

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA DYREKTORA IZBY SKARBOWEJ W WARSZAWIE Z DNIA 13 SIERPNI 2014 R., ZNAK IPPB5/423-391/14-5/PS

W przedmiotowej sprawie do oceny czy budowa (prace budowlane) lub montaż stanowi zakład następować powinna jedynie w odniesieniu do trwania poszczególnej budowy (prac budowlanych) lub montażu. Dla celów oceny długości czasu trwania prac budowlanych nie można traktować osobno prac, które wykonywane są w tym samym miejscu i na podstawie jednego kontraktu. Pierwszorzędne znaczenie ma związek gospodarczy i organizacyjny pomiędzy wykonywanymi pracami. Aby budowa, montaż lub instalacja mogły zostać uznane za jednolitą placówkę, czyli jeden zakład, musi pomiędzy nimi istnieć spójność ekonomiczna i geograficzna (miejsce wykonywania prac). Nie ulega wątpliwości, że prowadzone prace budowlane (nadzorcze) w ramach realizacji Projektu K. stanowią jedną całość w sensie ekonomicznym (handlowym) i geograficznym.

WYROK NSA Z 8 LISTOPADA 2019 R. SYGN. II FSK 3718/

Wbrew stanowisku strony, działalność spółki na terenie Polski nie ma wyłącznie charakteru przygotowawczego lub pomocniczego, o czym świadczy sposób realizowania zadań przez pracowników skarżącej na terenie zakładów zleceniobiorcy na terenie Polski. Sprawowany nadzór nad procesem produkcji oraz kontrola jakości przetworzonego mięsa i wyrobów wędliniarskich, nie mogą zostać uznane za działalność o charakterze jedynie ubocznym czy pomocniczym. Za trafnością takiej konstatacji, jak słusznie zauważono w pisemnych motywach zaskarżonego wyroku, przemawia choćby poziom wynagrodzeń tej grupy pracowników. Związek pomiędzy czynnościami podejmowanymi na terytorium Polski a uzyskiwanymi przez skarżącą spółkę przychodami ma charakter bezpośredni. Bez nich nie byłaby możliwa produkcja finalna spółki i jej sprzedaż na terenie Wielkiej Brytanii. Sprzedaż produkcji na terenie Polski nie jest warunkiem koniecznym do przyjęcia, że mamy do czynienia z **zakładem**. **Istotne jest natomiast, że działalność gospodarcza realizowana na terytorium Polski stanowi istotne ogniwo zapewniające sprawne funkcjonowanie całego mechanizmu gospodarczego w ramach całego przedsiębiorstwa spółki.** Trafnie zatem uznał organ, że działalność takiego zakładu nie posiada cech przygotowawczych lub pomocniczych.

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego w sprawie nie zaistniały przesłanki przewidziane w art. 5 ust. 4 lit. c umowy. Po pierwsze ze stanu faktycznego sprawy nie wynika, aby działalność spółki w użytkowanych zakładach miała na celu utrzymywanie zapasów dóbr lub towarów należących do przedsiębiorstwa wyłącznie w celu przerobu przez inne przedsiębiorstwo, a po wtóre z istoty prowadzonej działalności wynika, że polega ona na produkcji (bieżącej), a nie magazynowaniu.

W związku z powyższym, sąd zasadnie zaaprobował stanowisko wyrażone w interpretacji, że działalność spółki na terytorium Polski, w przedstawionym stanie faktycznym, prowadzona jest w formie *zakładu* w rozumieniu art. 5 umowy polsko-brytyjskiej.

Dodatkowym wyznacznikiem uznania placu budowy za zakład jest powtarzalność wykonywanych na nim czynności. Na tę powtarzalność czynności wykonywanych w ramach zakładu zwracają uwagę również organy podatkowe. W interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 2 czerwca 2010 r., znak IPPB5/423-108/10-5/PS czytamy: „Ponieważ placówka musi być stała, zakład może istnieć tylko wówczas, gdy placówka ma określony stopień trwałości, tzn. nie ma charakteru tymczasowego. Placówka może stanowić zakład nawet wówczas, gdy w rzeczywistości istnieje przez krótki okres, jeśli ze względu na szczególny rodzaj działalności jest prowadzona tylko przez bardzo krótki okres. W sytuacji, gdy działalność ma charakter powtarzalny, wówczas każdy okres, w którym placówka była użytkowana, powinien być brany pod uwagę w połączeniu z ilością wszystkich okresów, w których była użytkowana (okres może się rozciągnąć na wiele lat). Cykliczność przerw, mieszczących się w zwykłym toku działalności nie wyklucza stałości placówki.”

7.2. KONSEKWENCJE POWSTANIA ZAKŁADU

Konsekwencje podatkowe uznania, iż przedsiębiorstwo prowadzi działalność w innym Niemczech w ramach zakładu opisane zostały w art. 7 Modelowej Konwencji.

ZOBACZ

ART. 7

1. Zyski przedsiębiorstwa umawiającego się państwa podlegają opodatkowaniu tylko w tym państwie, chyba że przedsiębiorstwo prowadzi w drugim umawiającym się państwie działalność gospodarczą poprzez położony tam zakład. Jeżeli przedsiębiorstwo wykonuje działalność w ten sposób, to zyski, jakie można przypisać zakładowi zgodnie z postanowieniami ustępu 2, mogą być opodatkowane w tym drugim państwie.

2. W rozumieniu tego artykułu i artykułów [23A] [23B], zyski, jakie można przypisać w każdym umawiającym się państwie zakładowi, o którym mowa w ustępie 1, są zyskami, jakie mógłby osiągnąć zakład, w szczególności w jego transakcjach wewnętrznych z innymi częściami przedsiębiorstwa, gdyby był oddzielnym i niezależnym przedsiębiorstwem prowadzącym taką samą lub podobną działalność w takich samych lub podobnych warunkach, uwzględniając wykonywane funkcje, wykorzystywane aktywa oraz ryzyka ponoszone przez przedsiębiorstwo za pośrednictwem zakładu oraz pozostałych części przedsiębiorstwa.

3. Jeżeli zgodnie z postanowieniami ustępu 2, umawiające się państwo dokonuje korekty zysków, które można przypisać zakładowi przedsiębiorstwa jednego z umawiających się państw i odpowiednio opodatkowuje zyski przedsiębiorstwa, które zostały opodatkowane w drugim umawiającym się państwie, to drugie państwo w koniecznym zakresie wyeliminowania podwójnego opodatkowania tych zysków dokona stosownej korekty kwoty

podatku pobranego od tych zysków. Przy ustalaniu takiej korekty właściwe organy umawiających się państw będą w razie konieczności konsultować się wzajemnie.

4. Jeżeli w zyskach mieszczą się składniki dochodu, które zostały odrębnie uregulowane w innych artykułach niniejszej konwencji, to postanowienia niniejszego artykułu nie mają wpływu na postanowienia tych artykułów.

Zgodnie z ustępem 1 tego przepisu generalną zasadą jest opodatkowanie zysków przedsiębiorstwa tylko w państwie jego siedziby, chyba że przedsiębiorstwo prowadzi działalność gospodarczą w drugim państwie poprzez położony tam zakład.

Jeżeli przedsiębiorstwo wykonuje działalność w ten sposób, to zyski przedsiębiorstwa mogą być opodatkowane w drugim państwie, jednak tylko w takiej mierze, w jakiej mogą być przypisane temu zakładowi. Przy określaniu zysków zakładu, powinien on co do zasady być traktowany jako odrębna i niezależna jednostka (mimo, że formalnie taką jednostką nie jest).

Niemniej jednak, dopuszcza się odliczanie nakładów ponoszonych dla tego zakładu włącznie z kosztami zarządzania i ogólnymi kosztami administracyjnymi niezależnie od tego, czy powstały w tym Państwie, w którym położony jest zakład, czy gdzie indziej (art. 7 ust. 2 i 3 Modelowej Konwencji).

Przepisy podatkowe nie przewidują przy tym żadnych regulacji szczególnych dotyczących zasad ustalania podziału przychodów i kosztów przypadających na zakład. Pamiętać bowiem należy, iż pomimo pewnej odrębności podatkowej, zarówno zakład jak i główne przedsiębiorstwo działają nadal jako jedna jednostka gospodarcza. Zastosowanie znajdują w tym zakresie reguły ogólne, przewidziane w ustawie o CIT.³⁵ Zasady ustalenia dochodów podatnika podatku CIT określone zostały w art. 7 ustawy.

ZOBACZ

ART. 7 USTAWY O CIT

1. Przedmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym jest dochód stanowiący sumę dochodu osiągniętego z zysków kapitałowych oraz dochodu osiągniętego z innych źródeł przychodów. W przypadkach, o których mowa w art. 21, art. 22 i art. 24b, przedmiotem opodatkowania jest przychód.

2. Dochodem, z zastrzeżeniem art. 10, art. 11 i art. 24a, jest nadwyżka sumy przychodów nad kosztami ich uzyskania, osiągnięta w roku podatkowym; jeżeli koszty uzyskania przychodów przekraczają sumę przychodów, różnica jest stratą.

3. Przy ustalaniu dochodu stanowiącego podstawę opodatkowania nie uwzględnia się:

1) przychodów ze źródeł przychodów położonych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub za granicą, jeżeli dochody z tych źródeł nie podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym albo są wolne od podatku;

(...)

3) kosztów uzyskania przychodów, o których mowa w pkt 1 i 2, przy czym w przypadku podatników, o których mowa w art. 3 ust. 2, prowadzących działalność poprzez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład uwzględnia się koszty uzyskania

³⁵ Z uwagi na przejrzystość opracowania, przeprowadzona analiza skupi się wyłącznie na przepisach ustawy o CIT.

przychodów wymienionych w art. 21, jeżeli przychody te zostały uwzględnione przez podatnika przy ustalaniu dochodu przypadającego na zagraniczny zakład;
(...)

Zgodnie z jego ustępem 3 pkt. 1 tego przepisu, przy ustalaniu dochodu stanowiącego podstawę opodatkowania nie uwzględnia się przychodów ze źródeł przychodów położonych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub za granicą, jeżeli dochody z tych źródeł nie podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym albo są wolne od podatku. Przepis ten swym zakresem obejmuje więc przychody zakładu przedsiębiorstwa położonego za granicą i osiągającego opodatkowane za granicą przychody, które to nie są uwzględniane w przychodach polskiej jednostki. Art. 7 ust. 3 pkt 3 zawiera przy tym analogiczną regulację dotyczącą kosztów uzyskania przychodów, poszerzoną dodatkowo przez regulacje art. 15 ustawy o CIT.

ZOBACZ

ART. 15 USTAWY O CIT

(...)

2. Jeżeli podatnik ponosi koszty uzyskania przychodów ze źródeł, z których dochody podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym, oraz koszty związane z przychodami ze źródeł, z których dochody nie podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym lub są zwolnione z podatku dochodowego, a nie jest możliwe przypisanie danych kosztów do źródła przychodów, koszty te ustala się w takim stosunku, w jakim pozostają osiągnięte w roku podatkowym przychody z tych źródeł w ogólnej kwocie przychodów. Przepis art. 7 ust. 3 pkt 3 stosuje się odpowiednio.

2a. Zasadę, o której mowa w ust. 2, stosuje się również w przypadku, gdy podatnik ponosi koszty uzyskania przychodów ze źródeł, z których część dochodów nie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym albo jest zwolniona z tego opodatkowania; w takim przypadku przepis art. 7 ust. 3 pkt 3 stosuje się odpowiednio.

(...)

WYROK NSA Z 29 PAŹDZIERNIKA 2019 R. SYGN. II FSK 3744/17

Naczelnny Sąd Administracyjny stwierdza, że co do zasady podatnik zobowiązany jest do wyodrębnienia przychodów i kosztów ze źródeł, z których dochód podlega opodatkowaniu oraz przychodów i kosztów, z których dochód jest zwolniony z opodatkowania podatkiem dochodowym. Od tej zasady ustawodawca przewidział wyjątek wprowadzając instytucję tzw. klucza przychodowego. Instytucja klucza przychodowego znajduje zastosowanie wtedy, gdy nie jest możliwe ustalenie kosztów uzyskania przychodów przypadających na poszczególne źródła. Artykuł 15 ust. 2 u.p.d.o.p. nie stanowi o przyporządkowaniu kosztów uzyskania przychodów do poszczególnych kategorii przychodów ale o tym, że mają one przypadać na poszczególne źródła. W warunkach rozpoznanej sprawy są to koszty przypadające na dochody opodatkowane i dochody nieopodatkowane.

Zgodnie z przepisem art. 15 ust. 2 ustawy o CIT, jeżeli podatnik ponosi koszty uzyskania przychodów ze źródeł, z których dochód podlega opodatkowaniu, oraz koszty związane

z przychodami z innych źródeł, a nie jest możliwe ustalenie kosztów uzyskania przypadających na poszczególne źródła, koszty te ustala się w takim stosunku, w jakim pozostają przychody z tych źródeł w ogólnej kwocie przychodów. Zasadę tę, zgodnie z art. 15 ust. 2a, stosuje się również w przypadku, gdy podatnik ponosi koszty uzyskania przychodów ze źródeł, z których część dochodów nie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym albo jest zwolniona z tego opodatkowania.

Regulacje te odczytywać trzeba dodatkowo przez pryzmat art. 9 ustawy o CIT, który to w ustępie 1 wskazuje wyraźnie, iż podatnicy są obowiązani do prowadzenia ewidencji rachunkowej, zgodnie z odrębnymi przepisami, w sposób zapewniający określenie wysokości dochodu (straty), podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku za rok podatkowy. Zasadą jest więc takie prowadzenie rachunkowości, aby można było z łatwością wyodrębnić przychody i koszty związane z działalnością opodatkowaną w Polsce oraz podlegającą wyłączeniu z opodatkowania w Polsce działalnością zakładu. Cel ten można osiągnąć dzięki m.in. wydzieleniu syntetycznemu i analitycznemu odpowiednich kont oraz szczegółowej analizie dokumentów źródłowych.³⁶ Jeżeli koszty nie mogą zostać jednoznacznie ustalone, zastosowanie mieć będą regulacje art. 15 ust. 2 i 2a ustawy o CIT.

8. PŁATNIK PODATKU

Każdy z pracodawców (niezależnie od tego, czy zatrudnia on pracowników oddelegowanych czy też nie) występuje jako płatnik podatku dochodowego swych pracowników. W tej części opracowania, analizie poddać należy ten zakres obowiązków pracodawcy.

8.1. FUNKCJA PŁATNIKA PODATKU

Płatnik jakiegokolwiek podatku jest podmiotem zobowiązanym do dokonania trzech czynności:

1. obliczenia podatku podlegającego zapłacie;
2. pobrania podatku;
3. terminowej wpłaty podatku do organu podatkowego.

W przypadku pracodawcy - płatnika podatku dochodowego pracowników zastosowanie mają dwa ogóle przepisy prawa podatkowego.

ZOBACZ

ART. 8 ORDYNACJI PODATKOWEJ

Płatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, obowiązana na podstawie przepisów prawa podatkowego do obliczenia i pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu.

³⁶ Podobnie K. Gil, A. Obońska, A. Wacławczyk, A. Walter (red.), Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz. Wyd. 2, Warszawa 2016

ART. 31 USTAWY O PIT

Osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, zwane dalej "zakładami pracy", są obowiązane jako płatnicy obliczać i pobierać w ciągu roku zaliczki na podatek dochodowy od osób, które uzyskują od tych zakładów przychody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej lub spółdzielczego stosunku pracy, zasiłki pieniężne z ubezpieczenia społecznego wypłacane przez zakłady pracy, a w spółdzielniach pracy - wypłaty z tytułu udziału w nadwyżce bilansowej.

WYROK WSA W WARSZAWIE Z 11 GRUDNIA 2017 R. SYGN. III SA/Wa 3890/16

Sąd rozumie wypłatę środków finansowych rzeczywiście dokonaną przez określony podmiot, niezależnie od źródła pochodzenia tych środków. Innymi słowy, podmiotem faktycznie wypłacającym jest podmiot przekazujący środki pieniężne osobie uprawnionej do ich otrzymania, czyniąc to czy to w gotówce, czy też na np. rachunek bankowy". (...) ani generalna definicja płatnika zamieszczona w art. 8 O.p., ani też przepisy u.p.d.o.f., nie wykluczają zatem możliwości uznania za płatnika podmiotu, który faktycznie wypłaca pieniądze regulując zobowiązanie obciążające inną osobę i to w sytuacji, gdy takie działanie nakazane jest przepisami prawa normującymi jego działalność" (podobnie w wyroku z 12 marca 2015 r. III SA/Wa 2798/14, III SA/Wa 2799/14, 19 lutego 2015 r. III SA/Wa 1889/14, III SA/Wa 1982/14, CBOSA).

Podstawowym obowiązkiem płatnika podatku PIT jest więc pobór zaliczek na podatek pracownika.

Płatnik – prowadzący działalność jako osoba prawna bądź też ułomna osoba prawna - ma obowiązek wyznaczenia oraz zgłoszenia organowi podatkowemu osoby odpowiedzialnej za obliczanie, pobór i terminowe wpłacanie zaliczek do właściwego urzędu. Zgłoszenia dokonać należy wraz z upływem terminu wpłaty pierwszej zaliczki. Do urzędu powinna być też zgłaszana każda zmiana wyznaczonej osoby.

ZOBACZ

ART. 31 ORDYNACJI PODATKOWEJ

Osoby prawne oraz jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, będące płatnikami lub inkasentami, są obowiązane wyznaczyć osoby, do których obowiązków należy obliczanie i pobieranie podatków oraz terminowe wpłacanie organowi podatkowemu pobranych kwot, a także zgłosić właściwemu miejscowo organowi podatkowemu imiona, nazwiska i adresy tych osób. Zgłoszenia należy dokonać w terminie wyznaczonym do dokonania pierwszej wpłaty, a w razie zmiany osoby wyznaczonej - w terminie 14 dni od dnia, w którym wyznaczono inną osobę.

Ponadto, do obowiązków płatnika należy odpowiednie przechowywanie dokumentacji podatkowej związanej z wypełnianiem obowiązków płatnika podatku.

ZOBACZ

ART. 32 ORDYNACJI PODATKOWEJ

§ 1. Płatnicy i inkasenci obowiązani są przechowywać dokumenty związane z poborem lub inkasem podatków do czasu upływu terminu przedawnienia zobowiązania płatnika lub inkasenta.

§ 1a. W razie likwidacji lub rozwiązania osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej podmiot dokonujący likwidacji lub rozwiązania zawiadamia pisemnie właściwy organ podatkowy, nie później niż w ostatnim dniu istnienia osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, o miejscu przechowywania dokumentów związanych z poborem lub inkasem podatku.

§ 2. Po upływie okresu, o którym mowa w § 1, płatnicy i inkasenci obowiązani są przekazać podatnikom dokumenty związane z poborem lub inkasem podatku; dokumenty podlegają zniszczeniu, jeżeli przekazanie ich podatnikowi jest niemożliwe.

Wykonywanie funkcji płatnika wiąże się z powstaniem szeregu dodatkowych obowiązków dla zakładu pracy. Stąd też, ustawodawca przewidział dodatkowe wynagrodzenie dla płatników z tytułu pełnionych przez nich funkcji.

ZOBACZ

Art. 28 ORDYNACJI PODATKOWEJ

§ 1. Płatnikom i inkasentom przysługuje zryczałtowane wynagrodzenie z tytułu terminowego wpłacania podatków pobranych na rzecz budżetu państwa.

Wysokość wynagrodzenia równa jest 0,3% kwoty podatków pobranych przez płatników i jest potrącana z kwoty podatków pobranych przez płatników lub inkasentów.

8.2. KOSZTY UZYSKANIA PRZYCHODÓW PRACOWNIKA

Przed wypełnieniem swego podstawowego obowiązku – czyli poboru zaliczki na podatek – płatnik (pracodawca) musi ustalić dochód pracownika podlegający opodatkowaniu. O zasadach ustalania przychodów była już mowa w poprzednich podrozdziałach opracowania. W tym miejscu, analizie poddać należy ustalone przez pracodawcę koszty uzyskania przychodów pracownika. Podstawą wpłaty zaliczki jest bowiem dochód pracownika.

W przypadku dochodów ze stosunku pracy, ustawa o PIT przewiduje tzw. zryczałtowane koszty uzyskania przychodów.

ZOBACZ

ART. 22 USTAWY O PIT

(...)

2. Koszty uzyskania przychodów z tytułu stosunku służbowego, stosunku pracy, spółdzielczego stosunku pracy oraz pracy nakładczej:

- 1) wynoszą 250 zł miesięcznie, a za rok podatkowy łącznie nie więcej niż 3000 zł - w przypadku gdy podatnik uzyskuje przychody z tytułu jednego stosunku służbowego, stosunku pracy, spółdzielczego stosunku pracy oraz pracy nakładczej;
- 2) nie mogą przekroczyć łącznie 4500 zł za rok podatkowy - w przypadku gdy podatnik uzyskuje przychody równocześnie z tytułu więcej niż jednego stosunku służbowego, stosunku pracy, spółdzielczego stosunku pracy oraz pracy nakładczej;
- 3) wynoszą 300 zł miesięcznie, a za rok podatkowy łącznie nie więcej niż 3600 zł - w przypadku gdy miejsce stałego lub czasowego zamieszkania podatnika jest położone poza miejscowością, w której znajduje się zakład pracy, i podatnik nie uzyskuje dodatku za rozłąkę;
- 4) nie mogą przekroczyć łącznie 5400 zł za rok podatkowy - w przypadku gdy podatnik uzyskuje przychody równocześnie z tytułu więcej niż jednego stosunku służbowego, stosunku pracy, spółdzielczego stosunku pracy oraz pracy nakładczej, miejsce stałego lub czasowego zamieszkania podatnika jest położone poza miejscowością, w której znajduje się zakład pracy, i podatnik nie uzyskuje dodatku za rozłąkę.

Ustawodawca różnicuje wysokość kosztów uzyskania przychodów w oparciu o dwa podstawowe kryteria:

- ilości stosunków pracy,
- miejsca wykonywania pracy.

Dla pracowników oddelegowanych, zasadnicze znaczenie będzie mieć regulacja umożliwiająca zastosowanie podwyższonych kosztów uzyskania przychodów w przypadku, gdy miejsce stałego lub czasowego zamieszkania podatnika jest położone poza miejscowością, w której znajduje się zakład pracy, a podatnik nie uzyskuje dodatku za rozłąkę.

Profiskalne stanowisko Ministerstwa Finansów w zakresie delegowanych pracowników, wskazujące na szczególną drobiazgowość organów podatkowych w przypadku pracodawców delegujących pracowników za granicę, znalazło wyraz w wydanym w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego (wyrok z dnia 3 marca 2016 r., sygn. II FSK 30/14), w którym to sąd potwierdził niekorzystne dla pracodawców stanowisko organów dotyczące możliwości zastosowania podwyższonych kosztów uzyskania przychodów do pracowników przebywających w delegacji.

Analizowana sprawa dotyczyła wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej spółki z siedzibą w Polsce, która delegowała swych pracowników do pracy na terenie Niemiec. Z zawieranych z pracownikami umów o pracę wynikało, że to właśnie ten kraj jest miejscem wykonywania pracy. Tam też pracownicy przebywali czasowo – na okres od jednego do trzech miesięcy.

Spółka starała się obronić stanowisko, iż tego rodzaju pracownikom przysługuje prawo do zastosowania wyższych kosztów uzyskania przychodów. Jak wskazuje art. 22 ust. 2 pkt 1 ustawy o PIT, dla standardowej umowy o pracę koszty uzyskania przychodów wynoszą 250 zł miesięcznie, a za rok podatkowy nie więcej niż 3000 zł. Kwota kosztów rośnie natomiast w sytuacji, przypadku gdy miejsce stałego lub czasowego zamieszkania podatnika jest położone poza miejscowością, w której znajduje się zakład pracy, a podatnik nie uzyskuje dodatku za rozłąkę. W tej sytuacji, w myśl art. 22 ust. 2 pkt 3 ustawy o PIT, ustalone dla

pracownika koszty uzyskania przychodów wynoszą 300 zł. miesięcznie, a za rok podatkowy łącznie nie więcej niż 3600 zł. W analizowanej sprawie spółka podnosiła, iż miejscem zamieszkania jej pracowników jest wciąż Polska, a miejsce faktycznej pracy na terytorium Niemiec uprawnia do zastosowania podwyższonych kosztów uzyskania przychodów.

Takiego stanowiska spółki nie podzielił ani organ interpretacyjny, ani sądy administracyjne w toku postępowania wynikającego ze złożonej skargi na interpretację indywidualną. W wydanej interpretacji organ podkreślił, iż ustawa o PIT nie zawiera definicji pojęć miejsce stałego lub czasowego zamieszkania. W celu dokonania wykładni tych pojęć należy, zdaniem organu, zastosować odesłanie do ustawy o ewidencji ludności. Postanowienia ustawy zrównują niejako w skutkach przebywanie czasowe w danym miejscu z czasowym zamieszkiwaniem w tym miejscu. Stąd też, zdaniem organu, w przedmiotowej sprawie miejscem zamieszkania pracowników są Niemcy, a nie Polska. Stąd też, nie zachodzi w przedmiotowej sprawie sytuacja, w której miejsce zamieszkania różni się od miejsca położenia zakładu pracy pracownika – a co za tym idzie brak jest prawa do zastosowania wyższych kosztów podatkowych.

Takie stanowisko organu potwierdzone zostało zarówno przez WSA po rozpoznaniu skargi podatnik, jak i NSA, na którego wokandę sprawa ostatecznie trafiła. Oba sądy podkreśliły, iż ustalenia organu są prawidłowe, a czasowe przebywanie w Niemczech przez oddelegowanych pracowników sprawia, iż to w tym miejscu jest ich miejsce zamieszkania. W konsekwencji, nie miejsce ich zamieszkania nie znajduje się w miejscowości innej niż miejsce położenia zakładu pracy.

Dokonana przez organ i sądy interpretacja stwarza istotne zagrożenie dla firm delegujących pracowników za granicę. Oznacza bowiem ona, iż każdy czasowy pobyt pracownika za granicą w miejscowości, w której wykonuje on obowiązki pracownicze, oznaczał będzie możliwą kwalifikację zmiany miejsca zamieszkania pracownika. W takim przypadku, pracodawca stosujący do takiego pracownika wyższe koszty uzyskania przychodów może spotkać się z zarzutem organu podatkowego.

8.3. KURS WALUTY DO PRZELICZENIA WYNAGRODZENIA

W praktyce bardzo często zdarza się, iż wypłata wynagrodzenia następuje w walucie obcej. Na potrzeby podatku dochodowego, płatnik musi dokonać jej przeliczenia według odpowiedniego kursu. W tym podrozdziale opracowania postaramy się wyjaśnić zasady przeliczania wynagrodzenia wypłacanego w walucie obcej. Kodeks pracy nie ogranicza bowiem swobody pracodawcy co do wyboru waluty, w której nastąpi wypłata wynagrodzenia. Zasady przeliczania kwot wyrażonych w walutach obcych zawarte zostały w ogólnej regulacji art. 11a ustawy o PIT.

ZOBACZ

ART. 11A USTAWY O PIT

1. Przychody w walutach obcych przelicza się na złote według kursu średniego walut obcych ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień uzyskania przychodu.

2. Koszty poniesione w walutach obcych przelicza się na złote według kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień poniesienia kosztu.

3. Kwoty uprawniające do odliczenia od dochodu, podstawy obliczenia podatku lub obniżenia podatku, wydatki oraz podatek, wyrażone w walutach obcych przelicza się na złote według kursu średniego walut obcych ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień poniesienia wydatku lub zapłaty podatku

Zgodnie z generalną zasadą, wartość waluty obcej określa się według kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z dnia wymagalności roszczenia. Przykładowo, jeżeli w zakładzie pracy ustalone jest, iż wypłata wynagrodzenia następuje 5 dnia każdego miesiąca, przeliczenia dokonać należy według kursu NBP z dnia poprzedzającego ten dzień – czyli 4 dnia miesiąca.

Dziać się tak będzie tylko w przypadku terminowej wypłaty wynagrodzenia. Jeżeli pracodawca z jakichkolwiek przyczyn opóźni się w wypłacie, dokonując jej np. w 15 dniu miesiąca, przeliczenia dokonać należy, zgodnie z zasadą generalną, według kursu z 14 dnia.

Jako, że przeliczenia dokonuje się według kursu NBP za zasadny uznać należy wniosek, iż pracodawca może ustalić wynagrodzenie jedynie w walucie, której kurs jest przez NBP podawany. Obecna regulacja ustawy o PIT zasadniczo wyłącza możliwość powstania po stronie pracownika różnic kursowych.

8.4. ZALICZKI NA PODATEK

Jak już wspomnieliśmy, podstawowym obowiązkiem płatnika jest pobór zaliczek na podatek. We wpłacanej zaliczce, pracodawca zobowiązany jest uwzględnić całość przychodów pracownika, w tym wartość wszelkich świadczeń niepieniężnych.

ZOBACZ

WYROK SĄDU NAJWYŻSZEGO Z DNIA 24 PAŹDZIERNIKA 2003 R., SYGN. III RN 8/03

Pracodawca jako płatnik, który obowiązany jest obliczać, pobierać i odprowadzać do właściwego US w ciągu roku podatkowego zaliczki na poczet podatku dochodowego od przychodów pracowników, jakie u niego uzyskują w ramach zatrudnienia (art. 31 PODOFizU - w brzmieniu obowiązującym w 1999 r.), powinien wliczać do przychodów swych pracowników także świadczenia realizowane w ramach ciążącego na pracodawcy obowiązku wynikającego z zakładowego układu zbiorowego pracy, a polegającego na częściowym pokrywaniu kosztów z tytułu opłat pracowników za przejazdy z miejsca zamieszkania do pracy i z powrotem do miejsca zamieszkania.

Szczegółowe zasady wyliczenia zaliczek zawarte zostały w art. 32 ustawy o PIT. Zważywszy na obszerność tej regulacji, niecelowe byłoby jej przywoływanie w opracowaniu w całości. Generalnie, zaliczki obliczane są na zasadach ogólnych i ustalane są na następujących zasadach:

1. za miesiące od początku roku do miesiąca, w którym dochód podatnika uzyskany od początku roku w zakładzie pracy przekroczy kwotę 85 528 zł (włącznie z tym miesiącem) – 17% dochodu uzyskanego w danym miesiącu;
2. za miesiące następujące po miesiącu, w którym dochód uzyskany od początku roku przekroczył kwotę 85 528 zł – 32% dochodu uzyskanego w danym miesiącu.

Ustawa o PIT przewiduje przy tym w art. 32 ust. 6 odstępstwo od obowiązku poboru zaliczki przez płatnika. Zgodnie z tym przepisem, zakład pracy nie pobiera zaliczek na podatek dochodowy od dochodów uzyskanych przez pracownika z pracy wykonywanej poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, pod warunkiem że dochody te podlegają lub będą podlegać opodatkowaniu poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

Pracodawca nie ma więc obowiązku poboru zaliczki, jeżeli praca pracownika wykonywana jest poza granicami Polski oraz jest ona tam opodatkowana. Tyczyć się to będzie w szczególności sytuacji, w której następuje zmiana rezydencji podatkowej oddelegowanego pracownika.³⁷ Pracownik może jednak w takim przypadku złożyć do pracodawcy wniosek dotyczący pobierania zaliczek. W takim przypadku, pracodawca musi więc pobierać zaliczki, uwzględniając przy tym zasady dotyczące unikania podwójnego opodatkowania oraz z uwzględnieniem postanowień art. 27 ust. 9 i 9a ustawy o PIT.

ZOBACZ

ART. 27 USTAWY O PIT

(...)

9. Jeżeli podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 1, osiąga również dochody z tytułu działalności wykonywanej poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub ze źródeł przychodów znajdujących się poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, a umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania nie stanowi o zastosowaniu metody określonej w ust. 8, lub z państwem, w którym dochody są osiągane, Rzeczpospolita Polska nie zawarła umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, dochody te łączy się z dochodami ze źródeł przychodów położonych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. W tym przypadku od podatku obliczonego od łącznej sumy dochodów odlicza się kwotę równą podatkowi dochodowemu zapłaconemu w obcym państwie. Odliczenie to nie może jednak przekroczyć tej części podatku obliczonego przed dokonaniem odliczenia, która proporcjonalnie przypada na dochód uzyskany w państwie obcym.

9a. W przypadku podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 1, uzyskującego wyłącznie dochody z tytułu działalności wykonywanej poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub ze źródeł przychodów znajdujących się poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, które nie są zwolnione od podatku na podstawie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania lub z państwem, w którym dochody są osiągane, Rzeczpospolita Polska nie zawarła umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, zasady określone w ust. 9 stosuje się odpowiednio.

(...)

³⁷ Patrz rozdział 2 opracowania.

8.5. ODPOWIEDZIALNOŚĆ PŁATNIKA

Rola płatnika podatku wiąże się również z ponoszeniem ryzyka odpowiedzialności za nieprawidłowe rozliczenie podatku pracowników. W tym podrozdziale, przedstawimy pokrótce regulacje dotyczące odpowiedzialności pracodawcy za podatki pracowników oddelegowanych.

Podstawa odpowiedzialności podatkowej płatnika podatku uregulowana została w art. 30 Ordynacji podatkowej.

ZOBACZ

ART. 30 ORDYNACJI PODATKOWEJ

§ 1. Płatnik, który nie wykonał obowiązków określonych w art. 8, odpowiada za podatek niepobrany lub podatek pobrany a niewpłacony.

§ 2. Inkasent, który nie wykonał obowiązków określonych w art. 9, odpowiada za podatek pobrany a niewpłacony.

§ 3. Płatnik lub inkasent odpowiada za należności wymienione w § 1 lub 2 całym swoim majątkiem.

§ 4. Jeżeli w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdzi okoliczność, o której mowa w § 1 lub 2, organ ten wydaje decyzję o odpowiedzialności podatkowej płatnika lub inkasenta, w której określa wysokość należności z tytułu niepobranego lub pobranego, a niewpłaconego podatku.

§ 5. Przepisów § 1-4 nie stosuje się, jeżeli odrębne przepisy stanowią inaczej albo jeżeli podatek nie został pobrany z winy podatnika; w tych przypadkach organ podatkowy wydaje decyzję o odpowiedzialności podatnika. Odpowiedzialność podatnika można orzec w decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego.

§ 6. Decyzję, o której mowa w § 4 i 5, organ podatkowy może wydać również po zakończeniu roku podatkowego lub innego okresu rozliczeniowego.

WYROK WSA W KIELCACH Z DNIA 30 STYCZNIA 2020 R. SYGN. I SA/Ke 489/19

Aby przypisać płatnikowi odpowiedzialność za nieodprowadzone zaliczki należy wobec tego jednoznacznie ustalić, że płatnik wypłacił wynagrodzenie osobom fizycznym, od którego to wynagrodzenia należało obliczyć i odprowadzić zaliczki. Nie wystarcza ustalenie, że dany podmiot był pracodawcą.

Płatnik podatku, który nie wykonał swego obowiązku obliczenia, pobrania i wpłaty podatku odpowiada za niepobrany lub niewpłacony podatek. Nieobliczenie podatku (rodzące skutek w postaci jego niepobrania i niewpłacenia), niepobranie podatku lub pobranie go w zbyt niskiej wysokości może być spowodowane przyczynami leżącymi tak po stronie pracownika (podatnika), jak i pracodawcy (płatnika). Niewpłacenie podatku obciąża natomiast tylko i wyłącznie płatnika.³⁸

³⁸ Tak też B. Brzeziński, *Pozycja płatnika w świetle przepisów Ordynacji podatkowej (w:) Księga pamiątkowa ku czci profesora Eligiusza Drgasa*

Odpowiedzialność ta następuje z całego majątku płatnika, jej zakres obejmuje zwłaszcza należności, które powinny być pobrane w sposób prawidłowy od pracownika bądź też wpłacone na rachunek organu.

Naruszenie obowiązków płatnika podatku może skutkować powstaniem należności traktowanej jak zaległości podatkowe, od których naliczane są odsetki za zwłokę (art. 51 § 3 Ordynacji podatkowej). Płatnik ponosi więc dodatkową odpowiedzialność za kwotę odsetek od zaległości podatkowych. Odpowiedzialność majątkowa płatnika obejmuje także koszty ewentualnej egzekucji wszczętej w celu przymusowego wykonania spoczywającego na nim zobowiązania prawno-płatniczego, które nie zostało przez niego zrealizowane w terminie.³⁹

Oprócz odpowiedzialności podatkowej za nieprawidłowość rozliczeń, płatnik naraża się na odpowiedzialność karnoskarbową. Odpowiedzialność za czyny związane z pehniem obowiązków płatnika podatku uregulowana została w art. 77 i 78 Kodeksu karnego skarbowego.⁴⁰

ZOBACZ

Art. 77 KKS

§ 1. Płatnik lub inkasent, który pobranego podatku nie wpłaca w terminie na rzecz właściwego organu, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności do lat 3, albo obu tym karom łącznie.

§ 2. Jeżeli kwota niewpłaconego podatku jest małej wartości, sprawca czynu zabronionego określonego w § 1 podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych.

§ 3. Jeżeli kwota niewpłaconego podatku nie przekracza ustawowego progu, sprawca czynu zabronionego określonego w § 1 podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe.

§ 4. Sąd może zastosować nadzwyczajne złagodzenie kary, a nawet odstąpić od wymierzenia kary lub środka karnego, jeżeli przed wszczęciem postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe określone w § 1 lub 2 wpłacono w całości pobrany podatek na rzecz właściwego organu.

§ 5. Sąd może odstąpić od wymierzenia kary, jeżeli przed wszczęciem postępowania w sprawie o wykroczenie skarbowe określone w § 3 wpłacono w całości pobrany podatek na rzecz właściwego organu.

Art. 78 KKS

§ 1. Płatnik, który nie pobiera podatku albo pobiera go w kwocie niższej od należnej, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności do lat 2, albo obu tym karom łącznie.

§ 2. Jeżeli kwota niepobranego podatku jest małej wartości, sprawca czynu zabronionego określonego w § 1 podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych.

§ 3. Jeżeli kwota niepobranego podatku nie przekracza ustawowego progu, sprawca czynu zabronionego określonego w § 1 podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe.

³⁹ H. Dzwonkowski, Ordynacja podatkowa. Komentarz. Wyd. 5. Warszawa 2014

⁴⁰ Tj. Dz.U. z 2013 r. poz. 186, dalej jako: KKS.

Dodatkowo, penalizacji podlega niewyznaczenie osoby pełniącej obowiązki płatnika na podstawie art. 32 ordynacji podatkowej.

Art. 79 KKS

§ 1. Płatnik lub inkasent, który nie wyznacza w wymaganym terminie osoby, do której obowiązków należy obliczanie i pobieranie podatków oraz terminowe wpłacanie organowi podatkowemu pobranych kwot, lub nie zgłasza właściwemu miejscowo organowi podatkowemu wymaganych danych takiej osoby, podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe.

§ 2. Tej samej karze podlega płatnik, który nie składa w terminie deklaracji.

Przede wszystkim, osobą odpowiedzialną za sprawstwo czynu będzie osoba wyznaczona przez płatnika na podstawie art. 31 Ordynacji podatkowej do wykonywania czynności. Zgodnie z przewidzianą w art. 9 art. 1 KKS zasadą rozszerzonego sprawstwa przestępstwa karnoskarbowego, za sprawstwo odpowiada nie tylko ten, kto wykonuje czyn zabroniony sam albo wspólnie i w porozumieniu z inną osobą, ale także ten, kto kieruje wykonaniem czynu zabronionego przez inną osobę lub wykorzystując uzależnienie innej osoby od siebie, poleca jej wykonanie takiego czynu.

Odpowiedzialność karnoskarbową, oprócz osób wyznaczonych przez spółkę zgodnie z art. 31 Ordynacji podatkowej do dokonywania rozliczeń podatkowych, może być również np. zarząd spółki płatnika, co jednoznacznie wynika z orzecznictwa Sądu Najwyższego (zob. chociażby wyrok Sądu Najwyższego z dnia 2 lipca 2002 r., sygn. IV KK 164/02 w którego tezie sąd wskazuje: „(...) skoro zarząd spółki prowadzi sprawy tej spółki, a pracami zarządu kieruje jego prezes, to jeżeli nie powierzono spraw spółki jako płatnika podatku od wynagrodzeń osób fizycznych (zaliczek na ten podatek) innemu z członków zarządu albo kierownikowi innej komórki organizacyjnej tej firmy, prezes zarządu spółki jest tą osobą, która zajmuje się jej sprawami gospodarczymi w powyższym zakresie, jeżeli nie dojdzie do wskazania stosownie do art. 31 OrdPod (...) innej jeszcze osoby odpowiedzialnej za czynności spółki jako płatnika podatku”.

9. PODATEK OD TOWARÓW I USŁUG

Delegowanie pracowników do wykonywania pracy za granicą rodzi również szereg konsekwencji podatkowych na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług. Celem ostatnich podrozdziałów opracowania jest omówienie podstawowych konsekwencji delegowania na gruncie tych podatków.

9.1. DELEGOWANIE JAKO ŚWIADCZENIE USŁUG DLA PODMIOTU ZAGRANICZNEGO

W znakomitej większości zachodzących w praktyce przypadków delegowanie pracowników do wykonywania pracy za granicą związane jest ze świadczeniem przez podatnika usług na

rzecz zagranicznego kontrahenta. Ustalenie miejsca opodatkowania tego rodzaju usług zależne jest przy tym od ich rodzaju.

W myśl generalnej zasady, wyrażonej w art. 28b ust. 1 ustawy o VAT, miejscem świadczenia usług w przypadku świadczenia usług na rzecz podatnika jest miejsce, w którym podatnik będący usługobiorcą posiada siedzibę działalności gospodarczej.

Przepis art. 28b ust. 1 implementuje do polskiego porządku prawnego stosowne przepisy prawa wspólnotowego. Zgodnie z art. 44 Dyrektywy Rady 2006/112/WE r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, miejscem świadczenia usług na rzecz podatnika działającego w takim charakterze jest miejsce, w którym podatnik ten posiada siedzibę swojej działalności gospodarczej. Jeżeli jednak usługi te są świadczone na rzecz stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej podatnika znajdującego się w miejscu innym niż jego siedziba działalności gospodarczej, miejscem świadczenia tych usług jest stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej. W przypadku braku takiej siedziby lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej miejscem świadczenia usług jest miejsce, w którym podatnik będący usługobiorcą ma stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu.

Zarówno przepisy ustawy o VAT, jak i Dyrektywy przewidują przy tym szereg wyjątków od generalnej zasady dotyczącej ustalenia miejsca świadczenia usług. Do wyjątków tych zaliczyć należy świadczenie usług:

- transportu pasażerów,
- związanych z nieruchomościami,
- wyceny majątku,
- wstępu na imprezy kulturalne,
- restauracyjnych,
- wynajmu środków transportu,
- elektronicznych,
- turystyki.

Największy problem w ustaleniu miejsca opodatkowania usług zaistnieje w przypadku usług budowlanych. Na gruncie polskich przepisów ustawy o VAT, usługi takie powinny co do zasady zostać zakwalifikowane jako usługi związane z nieruchomościami. Prawidłowa kwalifikacja usług zależna jest przy tym zwyczajowo od treści zawartej przez strony umowy o świadczenie usług budowlanych.

Miejsce opodatkowania tego rodzaju usług określone zostało w przepisie art. 28e ustawy o VAT. Zgodnie z treścią tego przepisu, miejscem świadczenia usług związanych z nieruchomościami, w tym usług świadczonych przez rzeczoznawców, pośredników w obrocie nieruchomościami, usług zakwaterowania w hotelach lub obiektach o podobnej funkcji, takich jak ośrodki wczasowe lub miejsca przeznaczone do użytku jako kempingi, użytkowania i używania nieruchomości oraz usług przygotowywania i koordynowania prac budowlanych, takich jak usługi architektów i nadzoru budowlanego, jest miejsce położenia nieruchomości.

Treść polskich regulacji oparta została na prawie wspólnotowym. Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz.U.E.L 2006 Nr 347, str. 1) w art. 47 wskazuje, iż miejscem świadczenia

usług związanych z nieruchomościami, w tym usług rzeczoznawców i agentów nieruchomości, usług zakwaterowania w sektorze hotelarskim lub sektorach o podobnej funkcji, takich jak ośrodki wczasowe lub miejsca przeznaczone do użytku jako kempingi, przyznawanie prawa użytkowania nieruchomości oraz usług związanych z przygotowaniem i koordynacją prac budowlanych, takich jak usługi architektów i biur nadzoru budowlanego, jest miejsce, w którym znajduje się dana nieruchomość. Pomimo delikatnych różnic językowych, art. 28e stanowi niemal dosłowną implementację przepisu prawa wspólnotowego.

Zarówno przepisy prawa wspólnotowego, jak i prawa polskiego w sposób precyzyjny wiążą miejsce opodatkowania usług budowlanych z miejscem, w którym położona jest nieruchomość, na której wykonywane są usługi. W orzecznictwie jednoznacznie przyjmuje się przy tym, iż katalog usług związanych z nieruchomościami ma charakter otwarty. Jak wskazał WSA w Warszawie w wyroku z dnia 7 czerwca 2013 r., sygn. III SA/Wa 3505/12: „Przepis ten, stanowi wyjątek od zasady, przyjmując jako kryterium, nie usytuowanie podmiotu, lecz przedmiotu, którym jest nieruchomość, a usługi, które jej wprost dotyczą, mają być opodatkowane według jej miejsca położenia. Jednocześnie usługi te mogą mieć charakter nieograniczony, na co wskazuje katalog zamieszczony w tym przepisie, który ma charakter otwarty, na co także wskazuje dwukrotne użycie przez ustawodawcę pojęcia "takich jak". Warunkiem zaliczenia określonej usługi do tego katalogu jest jej związek z nieruchomością, której dana usługa dotyczy. Wprowadzie usługi na nieruchomościach kojarzone są na ogół z usługami budowlanymi związanymi z konkretną nieruchomością, jednak pojęcie to w ocenie Sądu może być znacznie szersze i obejmuje swoim zakresem cały szereg usług, które są nierozzerwalnie związane z nieruchomościami, czy też określonym obszarem. Do zakresu tych usług ustawodawca zaliczył bowiem nie tylko usługi stricte dotyczące prac wykonywanych w nieruchomościach, obrotu nieruchomościami, ale także usługi, których wykonanie oparte jest na wykorzystaniu, używaniu i użytkowaniu nieruchomości.” Uregulowania tego przepisu dotyczą przy tym usług świadczonych zarówno na rzecz podatników, jak i podmiotów niebędących podatnikami.

Niezależnie więc od statusu nabywcy usług, każdorazowo to miejsce położenie nieruchomości determinuje miejsce opodatkowania wykonywanych usług podatkiem VAT. Jak wskazał Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji z dnia 9 marca 2012 r, znak IBPP3/443-1319/11/LG (sprawa dotyczyła konsekwencji podatkowych świadczenia przez polskiego podatnika usług budowlanych na terenie Niemiec i Czech, wnioski zawarte w interpretacji nadal pozostają aktualne): „(...) o miejscu świadczenia, a tym samym opodatkowania usługi związanej z nieruchomością decyduje wyłącznie miejsce położenia nieruchomości, z którą dana usługa jest ściśle związana, niezależnie od tego dla jakiego podmiotu jest wykonywana oraz gdzie znajduje się siedziba usługodawcy. Zasada ta ma zastosowanie wówczas, gdy usługę można przyporządkować do konkretnej nieruchomości, która jest możliwa do zlokalizowania, co do miejsca jej położenia. Przepis ten - jak wynika z jego brzmienia - stanowi wyjątek od zasady, przyjmując jako kryterium, odniesienie się nie do podmiotu lecz do przedmiotu, którym jest nieruchomość, a usługi, które jej wprost dotyczą, mają być opodatkowane według miejsca jej położenia. Jednocześnie usługi te mogą mieć charakter nieograniczony, na co wskazuje katalog zamieszczony w tym przepisie, który ma charakter otwarty. Do zakresu tych usług ustawodawca zaliczył bowiem nie tylko usługi

stricte dotyczące prac wykonywanych w nieruchomościach i obrotu nieruchomościami, ale także usługi, których wykonanie oparte jest na wykorzystaniu, używaniu i użytkowaniu nieruchomości. (...) Powyższe prowadzi do wniosku, że nieruchomości, w których są przeprowadzane roboty budowlane, znajdują się w konkretnie określonym miejscu na terytorium Niemiec i Czech, zatem znane będzie miejsce wykonania przedmiotowych usług. Świadczona usługa będzie zatem ściśle związana z konkretną nieruchomością. A zatem miejscem opodatkowania przedmiotowych usług świadczonych poza terytorium kraju będzie terytorium Niemiec i Czech, tj. miejsce położenia nieruchomości - tak jak wskazał Wnioskodawca w stanie faktycznym wniosku.”

Podatnik świadczący usługi związane z nieruchomościami położonymi na terytorium innych krajów niż kraj siedziby podatnika powinien co do zasady dokonać rejestracji jako czynny podatnik podatku od wartości dodanej w kraju – miejscu położenia nieruchomości (na podstawie obowiązujących w danym miejscu regulacji w tym zakresie) oraz opodatkować usługi zgodnie z obowiązującymi w miejscu położenia nieruchomości regulacjami.

Każdy stan faktyczny powinien być przy tym oceniany w sposób indywidualny.

ZOBACZ

WYROK NSA Z 8 MAJA 2018 R. SYGN. I FSK 1244/16

W świetle powyższego aby usługa uznana została za związaną z nieruchomością w rozumieniu art. 28e ustawy o VAT i art. 47 dyrektywy 2006/112/WE muszą być spełnione następujące kryteria:

- a) usługa związana być musi z konkretną, indywidualnie oznaczoną nieruchomością,
- b) pomiędzy świadczeniem a ową indywidualnie określoną nieruchomością musi istnieć bezpośredni związek, przejawiający się w tym, że usługa nie mogłaby być świadczona bez tej nieruchomości. Takie rozumienie badanego przepisu potwierdza również orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego. W wyroku z 18 listopada 2014 r. zapadłego w sprawie I FSK 1656/13 (publ. baza LEX nr 1540260) wynika dodatkowo, że za uznaniem, że usługi wykonywane przez stronę pozostają w ścisłym związku z nieruchomością koniecznym jest także ustalenie czy przemawia za tym aspekt techniczny i funkcjonalny, który charakteryzuje daną usługę.

9.2. ZWROT PODATKU

Polski przedsiębiorca będący czynnym podatnikiem VAT na terenie Polski, może się ubiegać o zwrot zapłaconego podatku zawartego w cenie towarów i usług kupionych na terenie kraju, w którym znajdują się pracownicy.

Zagadnienie zwrotu podatku pokrótce omówimy na gruncie niemieckiego podatku VAT (Umsatzsteuer lub Mehrwertsteuer). Zasady zwrotu podatku wynikają wprost z regulacji obowiązujących w Niemczech. Pokrótce, aby otrzymać zwrot niemieckiego VAT, polski przedsiębiorca musi spełnić następujące warunki:

- 1) nie może być zarejestrowany jako podatnik VAT na terenie Niemiec (nie może też mieć takiego obowiązku),
- 2) nie może posiadać siedziby, przedstawicielstwa lub oddziału w Niemczech,

3) nie może wykonywać opodatkowanych czynności na terytorium Niemiec, czyli nie może osiągać żadnych obrotów, z wyjątkiem:

- świadczenia usług, dla których podatnikiem jest usługobiorca (reverse charge),
- świadczenia usług związanych z międzynarodowym transportem towarów, zwolnionych z opodatkowania,
- usług podlegających określonym procedurom, świadczonych elektronicznie dla osób niebędących podatnikami podatku od wartości dodanej w Niemczech (konsumentów),
- czynności, dla których wystąpił o jednorazowe opodatkowanie (prawo niemieckie przewiduje taką możliwość między innymi w przypadku wolnych zawodów, takich jak dziennikarz, pisarz, artysta, sportowiec),
- gdy występuje jako drugi w kolejności podatnik w wewnątrzspółnotowej transakcji trójstronnej.

W przypadku zwrotu VAT, zastosowanie znajdzie zasada ogólna, zgodnie z którą jeżeli zakup określonych towarów i usług nie daje prawa do odliczenia podatku naliczonego podatnikom zarejestrowanym w Polsce, wówczas przedsiębiorca również nie ma prawa do ubiegania się o zwrot, chociaż polskie przepisy taki zwrot przewidują.

I odwrotnie, co oznacza, że w sytuacji, w której polskie przepisy przewidują ograniczenie do odliczenia podatku naliczonego (np. zakup paliw), ale przepisy drugiego kraju tego ograniczenia nie przewidują - polski przedsiębiorca może się ubiegać o zwrot podatku od wartości dodanej zapłaconego przy zakupie tego typu towarów lub usług za granicą.

W praktyce oznacza to, że polski pracodawca nie otrzyma zwrotu podatku od zakupów niezwiązanych z prowadzoną działalnością gospodarczą. Wniosek o zwrot podatku powinien obejmować co najmniej 3 kalendarzowe miesiące danego roku i nie może przekroczyć jednego roku kalendarzowego. Wniosek za cały rok musi zostać wysłany najpóźniej do połowy roku bieżącego, w którym to o zwrot występujemy.

Do zwrotu podatku zastosowanie znajdują szczególne procedury oraz wymogi formalne, obowiązujące na terenie Niemiec.

9.3. IMPORT USŁUG

Prowadzenie działalności poprzez delegowanie pracowników wiąże się z koniecznością dokonywania przez pracodawcę zakupu usług w miejscu oddelegowania, czyli poza granicami Polski. Na gruncie podatku VAT, nabycie usług od podmiotu posiadającego siedzibę poza granicami Polski (na terenie innego kraju UE) traktowane jest jako tzw. import usług.

W przypadku importu usług, podmiotem zobowiązanym do rozliczenia transakcji jest nabywca usługi.

ZOBACZ

ART. 17 USTAWY O VAT

1. Podatnikami są również osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne:

(...)

4) nabywające usługi, jeżeli łącznie spełnione są następujące warunki:

a) usługodawcą jest podatnik nieposiadający siedziby działalności gospodarczej oraz stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju, a w przypadku usług, do których stosuje się art. 28e, podatnik ten nie jest zarejestrowany zgodnie z art. 96 ust. 4,

b) usługobiorcą jest:

- w przypadku usług, do których stosuje się art. 28b - podatnik, o którym mowa w art. 15, lub osoba prawna niebędąca podatnikiem, o którym mowa w art. 15, zarejestrowana lub obowiązana do zarejestrowania zgodnie z art. 97 ust. 4,

- w pozostałych przypadkach - podatnik, o którym mowa w art. 15, posiadający siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju lub osoba prawna niebędąca podatnikiem, o którym mowa w art. 15, posiadająca siedzibę na terytorium kraju i zarejestrowana lub obowiązana do zarejestrowania zgodnie z art. 97 ust. 4;

(...)

To na nabywcy usługi ciąży więc obowiązek prawidłowego rozliczenia transakcji. Zastanović się należy, jak prawidłowo ustalić moment powstania obowiązku podatkowego w przypadku dokonania importu usługi.

W chwili obecnej, obowiązujący przepis art. 19a nie wprowadza żadnego szczególnego momentu powstania obowiązku podatkowego w odniesieniu do importu usług, co sprawia, że obowiązek podatkowy powstaje na zasadach określonych dla świadczenia usług – z uwzględnieniem wszelkich zasad szczególnych.

Obowiązek podatkowy powstawał więc będzie, co do zasady, w momencie wykonania usługi. Jeśli przed wykonaniem usługi nabywca uiszcza zaliczkę, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą jej zapłaty. W przypadku usług przyjmowanych częściowo, usługę uznaje się również za wykonaną w przypadku wykonania części usługi, dla której to części określono zapłatę. Moment powstania obowiązku podatkowego powinien być rozpatrywany indywidualnie w stosunku do każdej z zakupywanych usług.

Faktura obejmująca zakup usług od zagranicznego kontrahenta wystawiana jest najczęściej w walucie obcej. W takim przypadku, powstanie więc obowiązek przeliczenia waluty z faktury.

ZOBACZ

ART. 31A USTAWY O VAT

1. W przypadku gdy kwoty stosowane do określenia podstawy opodatkowania są określone w walucie obcej, przeliczenia na złote dokonuje się według kursu średniego danej waluty obcej ogłoszonego przez Narodowy Bank Polski na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień powstania obowiązku podatkowego. Podatnik może wybrać sposób przeliczania tych kwot na złote według ostatniego kursu wymiany opublikowanego przez Europejski Bank Centralny na ostatni dzień poprzedzający dzień powstania obowiązku podatkowego; w takim przypadku waluty inne niż euro przelicza się z zastosowaniem kursu wymiany każdej z nich względem euro.

2. W przypadku gdy podatnik wystawia fakturę przed powstaniem obowiązku podatkowego, a kwoty stosowane do określenia podstawy opodatkowania są określone na tej fakturze

w walucie obcej, przeliczenia na złote dokonuje się według kursu średniego danej waluty obcej ogłoszonego przez Narodowy Bank Polski na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień wystawienia faktury. Przepis ust. 1 zdanie drugie stosuje się odpowiednio.

3. W przypadku importu towarów przeliczenia na złote dokonuje się zgodnie z przepisami celnymi.

4. W przypadku usług wstępu na imprezy masowe w rozumieniu ustawy z dnia 20 marca 2009 r. o bezpieczeństwie imprez masowych (Dz. U. z 2018 r. poz. 1870) kwoty stosowane do określenia podstawy opodatkowania wyrażone w walucie obcej mogą być przeliczane na złote zgodnie z przepisami celnymi stosowanymi na potrzeby obliczania wartości celnej importowanych towarów.

Zasadą generalną, wyrażoną w ust. 1 wskazanego artykułu, jest przeliczenie na złote według kursu średniego danej waluty obcej ogłoszonego przez Narodowy Bank Polski na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień powstania obowiązku podatkowego. Podatnik może wybrać sposób przeliczania tych kwot na złote według ostatniego kursu wymiany opublikowanego przez Europejski Bank Centralny na ostatni dzień poprzedzający dzień powstania obowiązku podatkowego, a w takim przypadku waluty inne niż euro przelicza się z zastosowaniem kursu wymiany każdej z nich względem euro.

Kluczowe dla prawidłowego przeliczenia faktury pozostaje jednak ustalenie momentu powstania obowiązku podatkowego w przypadku dokonania importu usługi.

9.4. REFAKTUROWANIE KOSZTÓW ZAKWATEROWANIA

Zapewnienie pracownikom noclegu i zakwaterowania w miejscu oddelegowania następuje często w różnych konfiguracjach podmiotowych – często usługa zakupywana jest przez inny podmiot, który to następnie odsprzedają ją ostatecznemu beneficjentowi usługi. W takich przypadkach, często będziemy mieć do czynienia z tzw. refakturowaniem.

Pojęcie refakturowania nie zostało zdefiniowane przez żaden przepis ustawy o VAT. W praktyce, refakturowanie oznacza przeniesienie kosztów usługi na podmiot, który faktycznie z niej korzysta. W tej części opracowania w sposób szczególny skupimy się na zagadnieniu refakturowania kosztów noclegów oraz zakwaterowania, praktyka wskazuje bowiem, iż to właśnie tego rodzaju koszty stają się najczęściej przedmiotem refaktury.

Wszelkie usługi związane z zapewnieniem usługobiorcy noclegu lub zakwaterowania na gruncie polskiej ustawy o VAT traktowane są jako usługi związane z nieruchomościami, o których mowa w art. 28e ustawy o VAT. Zgodnie z regulacją wskazanego przepisu, miejscem świadczenia usług związanych z nieruchomościami, w tym usług świadczonych przez rzeczoznawców, pośredników w obrocie nieruchomościami, usług zakwaterowania w hotelach lub obiektach o podobnej funkcji, takich jak ośrodki wczasowe lub miejsca przeznaczone do użytku jako kempingi, użytkowania i używania nieruchomości oraz usług przygotowywania i koordynowania prac budowlanych, takich jak usługi architektów i nadzoru budowlanego, jest miejsce położenia nieruchomości.

W literaturze podnosi się przy tym, iż pojęcie usług zakwaterowania powinno być rozumiane maksymalnie szeroko, obejmując tym pojęciem wszystkie miejsca zwyczajowo

wykorzystywane jako placówki związane z zakwaterowaniem. Jak wskazuje A. Bartosiewicz: „Nie ma przy tym znaczenia, w jakim miejscu pobyt (nocleg) jest zapewniany. Zarówno gdy jest to hotel, pensjonat czy też inny budynek, jak i wówczas gdy zakwaterowanie jest związane z prawem do zajęcia części nieruchomości gruntowej na polu kempingowym, namiotowym czy też podobnym tego rodzaju, usługi są traktowane jako <<usługi związane z nieruchomościami>>.⁴¹”

Przekładając powyższe na refakturowanie kosztów noclegu i **refakturowania**, miejscem świadczenia refakturowanych usług jest miejsce położenia nieruchomości – miejsca zakwaterowania pracowników oddelegowanych do pracy za granicą. Tego rodzaju usługi powinny być więc, co do zasady, opodatkowane w Niemczech, nie podlegając jednocześnie opodatkowaniu w Polsce.

Zastosowanie właściwych zasad opodatkowania oraz stawki podatku zależne powinno być więc, co do zasady, od przepisów obowiązujących w miejscu zakwaterowania oraz ich właściwego zastosowanie przez refakturowującego. To od tych przepisów zależeć też będzie, kto będzie zobowiązany do rozliczenia podatku VAT z tytułu dokonanej transakcji.

9.5 ZAGRANICZNY PODATEK OD TOWARÓW I USŁUG A KOSZTY UZYSKANIA PRZYCHODÓW

W ostatniej części opracowania zastanowić się należy, czy poniesiony za granicą ciężar podatku od towarów i usług może zostać zakwalifikowany jako koszt uzyskania przychodów pracodawcy. Zasadniczo, podatek od towarów i usług nie jest kosztem uzyskania przychodów, z tym że jest kosztem podatek naliczony:

- jeżeli podatnik jest zwolniony od opodatkowania lub nabył towary i usługi w celu dokonania dostawy towarów lub w celu świadczenia usług zwolnionych od tego podatku,
- w tej części, w której zgodnie z przepisami o podatku od towarów i usług podatnikowi nie przysługuje obniżenie kwoty lub zwrot różnicy podatku od towarów i usług.

Zagraniczny podatek naliczony nie podlega rzecz jasna odliczeniu. Praktyczne podejście pozwalałoby więc na zaliczenie w poczet kosztów uzyskania przychodów całości kwoty z zagranicznej faktury (wartość brutto). Na takie rozwiązanie długo nie chciały się jednak zgodzić organy podatkowe. Organy podnosiły bowiem, iż przedsiębiorca może się ubiegać o zwrot podatku zapłaconego poza granicami kraju, co de facto zrównuje go z polskim podatkiem. Stąd też, w poczet kosztów zaliczyć można by tylko kwotę netto wynikającą z zagranicznej faktury.

Obecnie, organy podatkowe odwołują się do definicji podatku od wartości dodanej, zawartej w art. 2 pkt 11 ustawy o VAT. Definicja ta rozróżnia daninę nakładaną w innych państwach

⁴¹ Za: A. Bartosiewicz, Art. 28(e). [w:] VAT. Komentarz, wyd. IX. LEX, 2015

unijnych od polskiego podatku od towarów i usług. Wykładnia systemowa pozwalałaby więc na zaliczenie w poczet kosztów uzyskania przychodów również zapłaconego za granicą podatku od wartości dodanej. Jeżeli podatek ten spełnia ogólne kryteria uznania go za koszt podatkowy (celowość podatku itp.), przedsiębiorca może zaliczyć go w koszty.

ZOBACZ

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA DYREKTORA IZBY SKARBOWEJ W KATOWICACH Z DNIA 2 GRUDNIA 2015 R., ZNAK IBPB-1-1/4510-93/15/WRZ

Z przedstawionego we wniosku stanu faktycznego wynika, że Wnioskodawca nabywa w państwach Unii Europejskiej, dla potrzeb działalności gospodarczej, szereg towarów i usług, w szczególności: paliwo, narzędzia, rusztowania, materiały BHP, wydatki na autostrady i parkingi, usługi najmu nieruchomości, itp. W związku z zakupem tych towarów i usług, Wnioskodawca otrzymuje od zagranicznych dostawców faktury VAT zawierające lokalny podatek od wartości dodanej. Zdarza się, że Wnioskodawca występuje z wnioskami o zwrot podatku od wartości dodanej, zapłaconego na terytorium innych państw członkowskich Unii Europejskiej. Niemniej jednak, zdarza się także, że Wnioskodawca rezygnuje z ubiegania się o zwrot podatku od wartości dodanej, zapłaconego na terytorium innych państw członkowskich.

Może to mieć miejsce np. wówczas, gdy kwota podatku od wartości dodanej jest niewielka lub wówczas, gdy Wnioskodawca - opierając się na własnych doświadczeniach, ocenia że nakład pracy związany z odzyskaniem zagranicznego podatku byłby zbyt duży i niewspółmierny do możliwych do odzyskania kwot.

Mając powyższe na względzie, stwierdzić należy, że Wnioskodawca może co do zasady zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów podatek od wartości dodanej, wynikający z faktur wystawionych przez zagranicznych dostawców, a dokumentujących wydatki poniesione w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą, niezależnie od późniejszego ubiegania się o jego zwrot.

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA DYREKTORA IZBY SKARBOWEJ W KATOWICACH Z DNIA 2 GRUDNIA 2015 R., ZNAK IBPB-1-1/4510-93/15/WRZ

Zgodnie ze stanowiskiem przedstawionym w odpowiedzi na pytanie pierwszej sformułowanie "podatek od towarów i usług" jest określeniem podatku od wartości dodanej obowiązującego wyłącznie w Polsce. Tym samym nie można go utożsamiać z podatkiem od wartości dodanej obowiązującym w państwach członkowskich Unii Europejskiej. "Podatek od towarów i usług", o którym mowa w art. 16 ust. 1 pkt 46 u.p.d.o.p., to wyłącznie polski podatek rozliczany zgodnie z przepisami u.p.t.

Wykładnię taką potwierdza interpretacja Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 19 maja 2017 r., Znak 0113-KDIP-1.4011.65.2017.1.MAP, dotycząca analogicznych przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w której czytamy, że w świetle przedstawionych przepisów, brak jest podstaw prawnych, aby uzyskane na terytorium Słowacji przychody pomniejszać o zapłacony tam podatek od wartości dodanej, bowiem jak wskazano podatek ten nie jest tożsamy z podatkiem od towarów i usług, o którym mowa w art. 14 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Ponadto, przytoczone uprzednio uregulowania prawne - w świetle dyrektywy zakładającej pierwszeństwo literalnej

wykładni przepisów podatkowych - przesądzą bowiem, że na gruncie przedmiotowej sprawy zasada neutralności podatku od towarów i usług dotyczy wyłącznie przypadków związanych z możliwością rozliczenia podatku od towarów i usług w systemie krajowym. W konsekwencji, cytowane dyspozycje art. 23 ust. 1 pkt 43 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie będą miały w przedmiotowej sprawie zastosowania, ponieważ pojęcia podatku od wartości dodanej oraz podatku od towarów i usług nie są tożsame. Dla celów podatku dochodowego od osób fizycznych podatek od wartości dodanej nakładany zgodnie z przepisami obowiązującymi w powyższym zakresie na terytorium Słowacji nie może być więc utożsamiany z polskim podatkiem od towarów i usług. Zatem, ograniczenia w zakresie możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów zapłaconego podatku od towarów i usług nie dotyczą sytuacji opisanej we wniosku. Mając na uwadze przedstawiony we wniosku opis stanu faktycznego oraz obowiązujące uregulowania prawne stwierdzić należy, że podatek od wartości dodanej zapłacony w Słowacji, nie pomniejsza przychodu uzyskanego ze świadczenia usług na terytorium Słowacji podlegającego opodatkowaniu w Rzeczypospolitej Polskiej z tytułu prowadzonej przez Wnioskodawcę działalności gospodarczej. Jednakże, zapłacony w Słowacji podatek od wartości dodanej, stanowi koszt uzyskania przychodu prowadzonej działalności gospodarczej. Zatem, Wnioskodawca ma prawo do zaliczenia w poczet kosztów uzyskania przychodów podatku od wartości dodanej zapłaconego za usługi wykonane przez Niego na terytorium Słowacji.

Ponadto stanowisko Wnioskodawcy potwierdza np.:

* interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 18 września 2017 r., Znak 0114-KDIP3-1.4011.259.2017.1.IF,

* interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 22 czerwca 2016 r., Znak ILPB1/4511-1-353/16-3/KS,

* interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 30 maja 2016 r. Znak 1061- IPTPB1.4511.475.2016.1.MM oraz z 6 lutego 2015 r., Znak IPTPB1/415-638/14-4/ASZ.

Reasumując dla Wnioskodawcy kosztem uzyskania przychodów (proporcjonalnie do jego udziału w zyskach spółki komandytowej) będzie niemiecki podatek od wartości dodanej, zarówno odprowadzany do niemieckich organów podatkowych, jak również wykazywany w deklaracji składanej w Niemczech i pomniejszany o kwotę naliczonego podatku od wartości dodanej związanego z zakupem towarów i usług w tym w Niemczech.

¹⁾ Obecnie działem administracji rządowej - zabezpieczenie społeczne kieruje Minister Rodziny, Pracy i Polityki Społecznej, na podstawie § 1 ust. 2 pkt 2 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 17 listopada 2015 r. w sprawie szczegółowego zakresu działania Ministra Rodziny, Pracy i Polityki Społecznej (Dz.U. poz. 1905).



Enterprise Europe Network

Izba Przemysłowo – Handlowa w Krakowie

www.iph.krakow.pl