

>> świadczenia na rzecz pracowników, przychód, opodatkowanie przychodu

1. Zmiany w opodatkowaniu nieodpłatnych świadczeń dla pracowników

W efekcie wyroków sądów administracyjnych i Trybunału Konstytucyjnego z 8 lipca 2014 r. (sygn. K 7/13) organy podatkowe zmieniły sposób interpretowania przepisów o nieodpłatnych świadczeniach. Obecnie domagają się pobrania podatku dochodowego od bonusu pracowniczego przede wszystkim wtedy, gdy jego przyznania nie można uzasadnić potencjalną korzyścią dla pracodawcy (np. efektywniejszym wykonaniem zadania przez pracownika). Podatku nie należy pobierać, gdy wartości nieodpłatnego świadczenia nie można przypisać konkretnemu pracownikowi. Organy podatkowe odeszły bowiem od ryczałtowego rozliczania tego rodzaju świadczeń.

Zmiana praktyki organów podatkowych w zakresie uznawania bonusów pracowniczych za przychód wynika z wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 8 lipca 2014 r. (sygn. K 7/13). Sędziowie TK wskazali kryteria, których spełnienie warunkuje zgodne z konstytucją pobranie podatku od nieodpłatnych świadczeń na rzecz pracowników. I tak zgodne z konstytucją jest pobranie podatku od nieodpłatnych świadczeń:



Pełną treść orzeczenia znajdziesz na www.inforfk.pl

- które zostały spełnione za zgodą pracownika (skorzystał z nich w pełni dobrowolnie) oraz
- które zostały spełnione w interesie pracownika (a nie w interesie pracodawcy) i przyniosły mu korzyść w postaci powiększenia aktywów lub uniknięcia wydatku, który musiałby ponieść, oraz
- gdy korzyść ta jest wymierna i przypisana indywidualnemu pracownikowi (nie jest dostępna w sposób ogólny dla wszystkich podmiotów).

Najczęściej spory z fiskusem dotyczą sytuacji, gdy bonus jest korzyścią jednocześnie dla pracownika i dla pracodawcy. W praktyce często wystarczy, aby pracodawca wykazał, że świadczenie nieodpłatne jest przez niego sfinansowane w interesie firmy, a więc w celu lepszego świadczenia przez pracownika pracy, aby fiskus już nie analizował, czy pracownik też odniósł korzyść. Ponieważ taka sytuacja budzi wątpliwości płatników, wielu z nich występuje o interpretacje indywidualne w sprawie bonusów pracowniczych. W ten sposób pracodawcy uzyskują ochronę przed kontrolą i nagłą zmianą w przyszłości obecnie korzystnego dla nich stanowiska organów podatkowych.

W powołanym wyroku Trybunał Konstytucyjny zwrócił też uwagę, że świadczenia w naturze i inne nieodpłatne świadczenia – w przeciwieństwie do pieniędzy i wartości pieniężnych – są traktowane jak przychód wyłącznie wtedy, gdy zostały otrzymane. Warunkiem opodatkowania jest realny charakter bonusów pracowniczych. Pensja jest opodatkowana nawet wtedy,

gdy pracownik nie zgłosi się po nią do pracodawcy. W odniesieniu do pieniędzy (wartości pieniężnych) skonkretyzowanie i potraktowanie ich jako przychodu będącego podstawą opodatkowania jest możliwe bez elementu realnego, tj. wydania sumy podatnikowi. Inaczej jest z bonusami pracowniczymi. Bez faktycznego otrzymania korzyści pracownik nie uzyskuje przychodu. Ponadto przychód ten ma być indywidualnie przypisany pracownikowi.

PRZYKŁAD

Podczas wycieczki pracowniczej pracodawca kupił dla 30 pracowników po 2 lekcje nauki jazdy na nartach za zryczałtowaną kwotę 4500 zł (według faktury). Zatrudniający nie może automatycznie ustalić przychodu dla każdego pracownika w wysokości po 150 zł. Przed pobraniem podatku musi bowiem sprawdzić, czy pracownik skorzystał z lekcji i w jakim wymiarze godzinowym. Jeżeli pracownik odbył jedną lekcję, osiągnie przychód z tytułu tej jednej godziny, a nie dwóch zapewnionych mu przez pracodawcę.

Aby pracownik osiągnął przychód, musi wystąpić zwiększenie jego aktywów lub zmniejszenie pasywów w postaci nabycia wymiernej korzyści majątkowej albo zaoszczędzenia wydatku. Zatem ustawowe pojęcie nieodpłatnych świadczeń należy zawsze interpretować w konkretnym kontekście, a nie w oderwaniu od analizy wzbogacenia konkretnego pracownika.

Wyrok TK z 8 lipca 2014 r. uwzględniają nie tylko organy podatkowe, ale także sądy administracyjne. W tym zakresie istotny jest wyrok NSA z 2 października 2014 r. (sygn. II FSK 2387/12), zgodnie z którym obowiązek zapewnienia prawidłowej organizacji pracy nie może być utożsamiany tylko z zagwarantowaniem pracownikowi biurka, materiałów biurowych czy pokryciem kosztów eksploatacji samochodu służbowego albo kosztów zużytej energii elektrycznej. Ten obowiązek należy i trzeba odnosić i analizować w kontekście konkretnych obowiązków pracowniczych i wynikających z tych obowiązków oczekiwań pracodawcy.

Poniżej zaprezentowano najnowszą wykładnię organów podatkowych dotyczącą uznawania za przychód wybranych nieodpłatnych świadczeń na rzecz pracowników. W większości przypadków jest ona korzystna dla płatników i podatników.

Zestawienie wykładni organów podatkowych w sprawie uznawania za przychód wybranych nieodpłatnych świadczeń na rzecz pracowników

Interpretacja indywidualna	Rodzaj nieodpłatnego świadczenia i warunki jego przyznania	Stanowisko fiskusa
1	2	3
Pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 25 marca 2016 r. (IBPB-2-1/4511-6/16/AD)	Pracodawca pokrywa pracownikom w 100% koszty przynależności/członkostwa i certyfikacji do profesjonalnych organizacji, zgodnych z celami biznesowymi pracodawcy. Członkostwo w tych organizacjach nie jest obowiązkowe, nie wynika z przepisów	U pracownika powstanie przychód podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Korzyść ze świadczenia jest wymierna i przypisana indywidualnie pracownikowi. Pokrywanie przez pracodawcę kosztów przynależności/