



Warszawa, 1 sierpnia 2024 roku

---

Sprawa: odpowiedź na interpelację nr 3606  
Znak sprawy: DD3.054.24.2024  
Kontakt: Kancelaria MF  
tel.: +48 22 694 55 55  
e-mail: kancelaria@mf.gov.pl

---

**Pan Szymon Hołownia**  
Marszałek Sejmu  
Rzeczypospolitej Polskiej

Szanowny Panie Marszałku,

w związku z interpelacją nr 3606 Pana Posła Franciszka Sterczewskiego w sprawie zaliczania do przychodu pracowników wartości noclegów pracowniczych finansowanych pracodawcą, proszę przyjąć następujące wyjaśnienia.

W interpelacji wskazano, że definicja przychodów określona w ustawie PIT<sup>1</sup> przysparza problemów interpretacyjnych w zakresie zaliczania do przychodów pracownika określonych kategorii wydatków ponoszonych przez pracodawcę w związku z zatrudnianiem pracowników. W szczególności dotyczy to finansowania przez pracodawcę noclegów pracowników wykonujących pracę w różnych miejscach oddalonych, czy to od miejsca zamieszkania, czy siedziby pracodawcy. W ocenie Pana Posła problem ten dotyczy różnych branż, w których zatrudniani są tzw. pracownicy mobilni (przedstawiciele handlowi, serwisanci, pracownicy budowlani etc.).

„Pracownicy mobilni” to pojęcie niezdefiniowane w przepisach prawa. Niemniej jednak w orzecznictwie sądów zostało wyjaśnione wiele lat temu, a interpretacja tego pojęcia pozostaje aktualna.

Dla zobrazowania tej kwestii, warto przywołać uchwałę Sądu Najwyższego z dnia 19 listopada 2008 r., sygn. akt II PZP 11/08, z której wynika, że:

---

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2024 r. poz. 226, ze zm.).

„pracownicy mobilni są grupą osób pracujących w warunkach stałego przemieszczania się (podróży). Są to osoby, w przypadku których, miejsce świadczenia pracy, stanowi lub może stanowić pewien obszar (np. kraj, województwo, region), a nie stały punkt lub punkty geograficzne. Takie ukształtowanie miejsca świadczenia pracy jest możliwe pod warunkiem istnienia związku między miejscem pracy a obowiązkami pracownika”.

Jak zauważył Sąd Najwyższy:

„(...) miejsce świadczenia pracy pracownika mobilnego oznaczające pewien obszar jego aktywności zawodowej musi odzwierciedlać rzeczywisty stan rzeczy. Ma zatem być to obszar, w którym pracownicy mobilni będą na stałe zobowiązani do przemieszczania się (...) na tym właśnie obszarze. Niezsynchronizowane z rodzajem pracy, oznaczenie miejsca pracy, może prowadzić do oceny, iż postanowienie dotyczące miejsca pracy jest nieważne z mocy art. 58 § 3 k.c. w zw. z art. 300 k.p.”.

Powyższe ustalenia Sądu Najwyższego potwierdza orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego, m.in. wyroki z dnia 14 września 2010 r.<sup>2</sup>, zgodnie z którymi

„pracownikiem mobilnym jest osoba, której charakter pracy wymusza nieustanne przebywanie w trasie, w celu prawidłowego i należytego wykonania obowiązków służbowych.”.

Z uwagi na tematykę poruszoną przez Pana Posła w interpelacji wystąpiłem do resortu rodziny, pracy i polityki społecznej o wkład do odpowiedzi. W piśmie przekazanym 31 lipca 2024 r. nr BM-II.059.1.371.2024 wskazano, że:

„zgodnie z art. 94 pkt 2 i 2a Kodeksu pracy, pracodawca jest obowiązany organizować pracę w sposób zapewniający pełne wykorzystanie czasu pracy, jak również osiąganie przez pracowników wysokiej wydajności i należytej jakości pracy (przy wykorzystaniu ich uzdolnień i kwalifikacji) oraz organizować pracę w sposób zapewniający zmniejszenie jej uciążliwości.

Pracodawca ma także obowiązek przestrzegania norm czasu pracy (art. 129-131 k.p.) oraz limitu pracy w godzinach nadliczbowych, a także zapewnienia każdemu pracownikowi okresów minimalnego odpoczynku dobowego oraz tygodniowego (art. 132-133 k.p.).

Do pracodawcy należy także ustalenie warunków wynagradzania za pracę i przyznawania innych świadczeń związanych z pracą (art. 771 - art. 775 k.p.).

Jednocześnie należy pamiętać, że zatrudnianie pracowników jest jednym ze środków wykorzystywanych do osiągnięcia celów działalności pracodawcy, a pracownik nie ponosi ryzyka związanego z działalnością pracodawcy (art. 117 § 2 k.p.).

O tym, czy prawidłowe w rozumieniu art. 94 k.p. zorganizowanie procesu pracy pracownika – a więc zorganizowanie pracy w sposób umożliwiający zmniejszenie jej uciążliwości, przy pełnym wykorzystaniu czasu pracy oraz osiągnięciu wysokiej wydajności i należytej jakości, a także zapewniający przestrzeganie regulacji z zakresu czasu pracy - obejmuje konieczność zapewnienia mu przez pracodawcę nieodpłatnych noclegów, powinien przesądzać całokształt okoliczności wykonywania danej pracy, w szczególności jej rodzaj i charakter.

Przepis art. 29 § 1 pkt 2 k.p. obliguje strony do określenia w umowie o pracę miejsca wykonywania pracy, przez które - w świetle wyroku Sądu Najwyższego z dnia 1 kwietnia 1985 r. (I PR 19/85, OSPiKA z 1986 r., z. 3, poz. 46) - należy rozumieć stały punkt w znaczeniu geograficznym, bądź pewien oznaczony obszar, strefę określoną granicami jednostki administracyjnej podziału kraju lub określoną w inny, dostatecznie wyraźny sposób, gdzie ma nastąpić świadczenie pracy (por. również wyrok Sądu

---

<sup>2</sup> Sygn. akt II FSK 640-655/09, <https://www.nsa.gov.pl/baza-orzeczen.php>

Najwyższego z dnia 16 listopada 2009 r., II UK 114/09, Lex nr 558591 oraz treść uzasadnienia do wyroku SN z dnia 13 maja 2008 r., II PZP 8/08, Lex nr 485856).

Określenie miejsca wykonywania pracy w umowie o pracę musi być precyzyjne i skonkretyzowane, a sposób jego określenia powinien być uzależniony od charakteru prowadzonej przez pracodawcę działalności, rodzaju powierzonej pracownikowi pracy, związanego z nią stanowiska, a także jej specyfiki, wynikającej z rodzaju świadczonej pracy.

W przypadku pracowników, których praca wymaga przemieszczania się i zmiany miejsca jej wykonywania, w ocenie Sądu Najwyższego, dopuszczalne jest wskazanie jako miejsca wykonywania pracy (miejsca pracy) zamkniętej przestrzeni, wykraczającej poza granice administracyjne jednej miejscowości (np. obejmującej obszar powiatu, województwa, lub kilku województw, a wyjątkowo nawet terytorium/obszar całego kraju) - jednakże pod warunkiem, iż potrzeba takiego określenia miejsca pracy wynika ściśle z jej rodzaju bądź charakteru (por. wyroki Sądu Najwyższego: z dnia 9 lutego 2010 r., I PK 157/09 Lex nr 604077 oraz z dnia 9 grudnia 2011 r. II PZP 3/11, OSNP z 2012 r. nr 15-16, poz. 186, a także treść uzasadnienia do uchwały 7 sędziów Sądu Najwyższego z dnia 9 listopada 2008 r., II PZP 11/08, OSNP z 2009 r. nr 13-14, poz. 166). Sposób określenia miejsca wykonywania pracy nie może bowiem z góry wykluczać możliwości skorzystania przez pracownika z uprawnień i świadczeń gwarantowanych przepisami Kodeksu pracy (takich jak należności z tytułu podróży służbowej).

Jeżeli więc typową cechą określonej pracy jest np. przemieszczanie się w ramach miejsca pracy określonego jako obszar geograficzny, obejmujący przykładowo kilka województw, i niezbędnym do prawidłowego jej wykonywania jest korzystanie przez pracownika z noclegów w miejscu realizacji danego pracowniczego obowiązku bądź obowiązków, to w mojej opinii należałoby przyjąć, że koszty takiego noclegu nie powinny obciążać pracownika, lecz w całości spoczywać na pracodawcy."

Na tej podstawie przyjęto, że pracownikiem mobilnym jest np. przedstawiciel handlowy, akwizytor, czy kierowca, których miejscem pracy jest określony w umowie o pracę obszar (np. województwo, czy kraj), a nie stałe, skonkretyzowane miejsce. W konsekwencji, pracy wykonywanej w jakimś konkretnym miejscu, np. na budowie z dala od domu, bądź siedziby firmy, nie można utożsamiać z mobilnym rodzajem pracy. Dlatego też przyjmuje się, że pracownicy budowlani, wykonujący pracę na budowie oddalonej od miejsca zamieszkania, bądź siedziby pracodawcy, są pracownikami oddelegowanymi, a nie mobilnymi. To rozróżnienie ma natomiast wpływ na stosowanie przepisów ustawy PIT do świadczeń otrzymywanych z pracy na etacie, tych dwóch grup pracowniczych.

Zgodnie z ogólną definicją przychodu zawartą w art. 11 ust. 1 ustawy PIT, co do zasady, przychodami są otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń.

Co jest przychodem ze stosunku pracy, stosunku służbowego, pracy nakładczej oraz spółdzielczego stosunku pracy, dalej: „przychody z pracy na etacie”, określa art. 12 ust. 1 ustawy PIT.

W świetle tej regulacji za przychody z pracy na etacie, 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.

Biorąc pod uwagę literalne brzmienie art. 12 ust. 1 ustawy PIT, do przychodów z pracy na etacie zaliczane są wszelkie świadczenia otrzymywane przez pracownika w związku z pozostawaniem w stosunku pracy (stosunku pokrewnym), które to świadczenia pokrywane są ze środków pracodawcy.

Zgodnie ze stanowiskiem Trybunału Konstytucyjnego, wyrażonym m.in. w wyroku z 8 lipca 2014 r. sygn. K 7/13:

„ukształtowane w procesie stanowienia prawa rozumienie przepisu może odbiegać od literalnego brzmienia, jeżeli określony, ustalony w praktyce, sposób rozumienia treści normatywnej utrwalił się, a zwłaszcza znalazł jednoznaczny i autorytatywny wyraz w orzeczeniach Sądu Najwyższego lub NSA. W takim przypadku należy uznać, że przepis ma taką właśnie treść, jaką odnalazły w nim te najwyższe instancje sądowe.(...)”

„Odstąpienie przez ustawodawcę od próby skatalogowania świadczeń nieodpłatnych i zastosowanie ogólnego sformułowania jest w pełni uzasadnione ciągłym pojawianiem się nowych postaci świadczeń. Przywoływane w stanowiskach stron i w opinii Prezesa NSA stany faktyczne, na tle których zapadały rozstrzygnięcia sądowe, najlepiej dowodzą, że próba wyliczenia w ustawie podlegających opodatkowaniu nieodpłatnych świadczeń, okazałaby się chybiona, gdyż ustawodawca nie byłby w stanie nadażyć za praktyką pracodawców.”

Przy tym Trybunał Konstytucyjny, nie powołał linii orzeczniczej, która wskazywałaby na inny sposób rozumienia treści normatywnej przepisu art. 12 ust. 1 ustawy PIT, jak i wskazał na przyczynę braku możliwości sformułowania w ustawie PIT zamkniętego katalogu nieodpłatnych świadczeń.

Natomiast w zakresie zaliczania do przychodu pracownika otrzymanych innych nieodpłatnych świadczeń, uznał, że:

„za przychód pracownika mogą być uznane świadczenia, które:

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

Przed wydaniem cytowanego wyżej wyroku Trybunału Konstytucyjnego dochodziło do sporów pomiędzy pracownikami mobilnymi i ich pracodawcami z jednej strony, a organami podatkowymi z drugiej strony dotyczących zaliczania do przychodów z pracy na etacie kosztów noclegów finansowanych pracownikom.

Organy podatkowe jednolicie stały na stanowisku, że tego rodzaju nieodpłatne świadczenie otrzymywane od pracodawcy przez pracownika mobilnego stanowi dla niego przychód z pracy na etacie. Z kolei, pracownicy i ich pracodawcy kwestionowali to stanowisko. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 8 lipca 2014 r.

zakończył te spory. Od czasu wydania tego wyroku organy podatkowe uznają, że sfinansowanie przez pracodawcę pracownikowi mobilnemu noclegu „w trasie”, nie wiąże się z powstaniem przychodu u pracownika. Wynika to z charakteru pracy mobilnej, polegającej na ciągłym przemieszczeniu się pracownika po określonym terytorium, co może wiązać się z koniecznością noclegu. Finansowanie przez pracodawcę noclegu pracownikowi mobilnemu jest związane z właściwą organizacją pracy, do czego obligują pracodawcę przepisy Kodeksu pracy<sup>3</sup>. Podzielałam zatem opinię Pana Posła, że zapewnienie pracownikom mobilnym noclegów pozwala pracodawcy na optymalne wykorzystanie czasu pracy pracowników, którzy nie muszą tracić czasu na przejazdy z miejsca do pracy do stałego miejsca zamieszkania. Pracodawca działa więc we własnym interesie, a nie w interesie pracownika, mimo że pracownik wyraził na nocleg zgodę, a wartość świadczenia jest łatwa do ustalenia.

Jednak dla wystąpienia przychodu u pracownika w związku z otrzymaniem nieodpłatnego świadczenia od pracodawcy konieczne jest łączne spełnienie trzech warunków wskazanych w wyroku Trybunału Konstytucyjnego. Brak spełnienia choćby jednej z przesłanek oznacza, że przychód po stronie pracownika nie wystąpi.

Wbrew zatem opinii Pana Posła w przypadku pracowników mobilnych i finansowanych im noclegów, sprawa została dawno rozstrzygnięta.

Wydaje się jednak, że poruszona w interpelacji kwestia konsekwencji w podatku PIT związanych z finansowaniem noclegów może dotyczyć tzw. pracowników oddelegowanych. Wykonywanie pracy w miejscu odległym od siedziby firmy nie jest, ani podróżą służbową, ani pracą mobilną. Oddelegowanie, w przeciwieństwie do podróży służbowej, nie stanowi wykonania zadania służbowego (poza stałym miejscem pracy, na polecenie pracodawcy) rozumianego, jako zdarzenie incydentalne w stosunku do pracy wykonywanej zwykle w ramach stosunku pracy. Oddelegowanie dotyczy bowiem czasowego wykonywania pracy lub zadania służbowego w oddelegowanej miejscowości. Miejsce wykonywania pracy jest wskazane w umowie o pracę. Zmiana warunków pracy, w tym w zakresie miejsca wykonywania pracy wymaga zatem zgody pracownika. Z tej perspektywy, pracownik godząc się na pracę w czasowym oddaleniu od domu czy siedziby firmy, widzi w tym indywidualną korzyść. Przede wszystkim chodzi o pracowników budów realizowanych na terenie Polski, bądź zagranicą. Charakter pracy pracowników oddelegowanych, gdzie praca wykonywana jest przez określony czas w jednym, stałym miejscu, jest inny, niż pracowników mobilnych, stąd też odmienne stosowanie przepisów ustawy PIT w związku z otrzymaniem nieodpłatnego świadczenia w postaci sfinansowania noclegu przez pracodawcę, jest uzasadnione.

Niezależnie od charakteru pracy pracownika, na pracodawcy ciąży obowiązek właściwej organizacji pracy, nałożony przez przepisy Kodeksu pracy. Jednak wypełnienie przez pracodawcę ustawowego obowiązku prawidłowego

---

<sup>3</sup> Ustawa z dnia 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy (Dz. U. z 2023 r. poz. 1465, ze zm.), dalej: „Kodeks pracy”.

organizowania pracy należy odnosić i analizować w kontekście konkretnych obowiązków pracowniczych i wynikających z tych obowiązków oczekiwań pracodawcy. W konsekwencji, rozciąganie ustaleń dotyczących pracowników mobilnych na wszystkie kategorie podatników, ewentualnie wszystkie sytuacje, w których pracodawca zapewnia pracownikowi nocleg, nie ma uzasadnienia. W szczególności dotyczy to zapewnienia bezpłatnego zakwaterowania lub bezpłatnego dojazdu do miejsca wykonywania pracy pracownikom, którzy zostali – za ich zgodą – oddelegowani do pracy poza dotychczasowe miejsce jej wykonywania.

Świadczenie polegające na sfinansowaniu zakwaterowania pracowników oddelegowanych do pracy w miejscu oddalonym, zarówno na terenie kraju, jak i zagranicą jest spełnione w interesie pracownika, a nie w interesie pracodawcy i przynosi pracownikowi korzyści w postaci powiększenia aktywów lub uniknięcia wydatków, które musiałby ponieść. Na tego rodzaju jednoznaczną ocenę pozwalają tezy uzasadnienia wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 8 lipca 2014 r., w którym Trybunał stwierdził, że

„sytuacja jest zupełnie oczywista w razie wskazania w umowie o pracę określonych świadczeń, które pracodawca będzie wypełniał na rzecz pracownika (mieszkanie służbowe, bilet miesięczny, pakiet ubezpieczenia zdrowotnego, dowóz do pracy itp.). Akceptując warunki umowy pracownik wyraża zgodę na przyjęcie tych świadczeń, w istocie traktując je jako – stanowiący część dochodu – element wynagrodzenia za pracę. Zdaniem Trybunału kwalifikacja prawnopodatkowa tego rodzaju świadczeń nie powinna ulec zmianie, jeśli zostaną one zaproponowane w trakcie trwania stosunku służbowego czy stosunku pracy, zawsze jednak po uzyskaniu zgody pracownika. Zgoda na skorzystanie ze świadczenia wyraża bowiem ocenę pracownika, że świadczenie – z punktu widzenia jego sytuacji zawodowej, życiowej, rodzinnej – jest celowe i przydatne, leży w jego interesie. Oznacza to, że w braku świadczenia ze strony pracodawcy pracownik musiałby ponieść wydatek. W konsekwencji przyjęcie świadczenia oferowanego przez pracodawcę oznacza uniknięcie tego wydatku.”

W ostatnim roku stabilna dotychczas linia orzecznicza, uznająca stanowisko organów podatkowych co do istnienia przychodu po stronie pracownika oddelegowanego w związku ze sfinansowaniem przez pracodawcę kosztów zakwaterowania w miejscu oddelegowania, zaczęła się zmieniać. Istnieją wyroki, w tym wyroki NSA<sup>4</sup>, w których sądy dokonują wykładni zarówno przepisów unijnych<sup>5</sup> oraz polskiej ustawy o delegowaniu pracowników w ramach świadczenia usług<sup>6</sup>, implementującej postanowienia dyrektywy i przekładają je na przepisy podatkowe. Przy czym celem dyrektywy jest m.in. zapewnienie ochrony

---

<sup>4</sup> Przykładowo: wyroki NSA z 1 sierpnia 2023 r., sygn. akt II FSK 1246/21, sygn. akt II FSK 270/21 i sygn. akt II FSK 243/21 oraz z 9 stycznia 2024 r. sygn. akt II FSK 1332/21 i II FSK 434/21.

<sup>5</sup> Dyrektywa 96/71/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 16 grudnia 1996 r., jak i Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2018/957 z dnia 28 czerwca 2018 r. zmieniająca dyrektywę 96/71/WE.

<sup>6</sup> Ustawa z dnia 10 czerwca 2016 r. o delegowaniu pracowników w ramach świadczenia usług (Dz. U. z 2024 r. poz. 73).

pracownikom delegowanym w czasie trwania delegowania, poprzez ustanowienie bezwzględnie obowiązujących przepisów dotyczących warunków pracy, ochrony zdrowia i bezpieczeństwa pracowników, które muszą być przestrzegane. Zgodnie z przepisami ustawy o delegowaniu pracowników w ramach świadczenia usług, pracodawca delegujący pracownika na terytorium RP zapewnia takiemu pracownikowi warunki zatrudnienia nie mniej korzystne niż wynikające z przepisów prawa pracy. Warunki zatrudnienia dotyczą m.in. wynagrodzenia za pracę. Do wynagrodzenia za pracę pracowników oddelegowanych, wlicza się dodatek z tytułu delegowania w części, która nie stanowi zwrotu wydatków faktycznie poniesionych w związku z delegowaniem, takich jak koszty podróży, wyżywienia i zakwaterowania. W przypadku gdy prawo właściwe dla stosunku pracy pracownika delegowanego na terytorium RP nie określa części dodatku z tytułu delegowania, która stanowi zwrot wydatków faktycznie poniesionych w związku z delegowaniem, cały dodatek uznaje się za zwrot tych wydatków. Powyższe regulacje dotyczą zatem warunków zatrudnienia pracowników oddelegowanych, nie regulują natomiast kwestii podatkowych.

Jednakże w ostatnich orzeczeniach sądów administracyjnych Sądy uznają, że zwrot pracownikom oddelegowanym przez pracodawcę kosztów poniesionych w związku z oddelegowaniem, takich jak: koszty podróży, wyżywienia i zakwaterowania, które nie stanowią wynagrodzenia pracowników, ma konsekwencje w stosowaniu przepisów ustawy PIT. Sądy rozciągają interpretację przepisów dotyczących praw pracowniczych pracowników oddelegowanych na przepisy podatkowe, uznając, że świadczenia te nie są przychodem pracownika w rozumieniu ustawy PIT.

Nie podzielam tego stanowiska. Pojęcie „przychodu” uregulowane w ustawie PIT jest pojęciem szerszym od pojęcia „wynagrodzenie” z pracy na etacie, co potwierdza cytowane wyżej brzmienie art. 12 ust. 1 ustawy PIT. W mojej ocenie fakt, że przepisy prawa pracy nie zaliczają poszczególnych świadczeń do wynagrodzenia za pracę nie jest równoznaczne z tym, że na gruncie przepisów podatkowych te same świadczenia nie stanowią przychodu w rozumieniu ustawy PIT.

Istnieją również wyroki sądów administracyjnych, które również nie zgadzają się ze stanowiskiem o braku przychodu u pracowników oddelegowanych z tytułu sfinansowania im noclegów przez pracodawcę. Przykładowo wyroki WSA w Poznaniu z 12 października 2023 r.<sup>7</sup>, w których Sąd ten uznał, że

„nieodpłatne udostępnianie pracownikom kwater noclegowych, stanowi dla pracownika przychód, podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Ponoszenie w takiej sytuacji wydatków w celu zapewnienia noclegów pracownikowi jest świadczeniem poniesionym w interesie tego pracownika, ponieważ umożliwia mu zapewnienie właściwych warunków socjalnych, które powinien sfinansować z uzyskiwanych dochodów. W tym znaczeniu, to jemu przynosi konkretną i wymierną korzyść w postaci uniknięcia wydatku, który musiałby ponieść.”

---

<sup>7</sup> Sygn. akt I SA/Po 459/23 i I SA/Po 460/23.

Wyroki te zostały zaskarżone do NSA, zatem stanowisko w nich zawarte zostanie zweryfikowane w drugiej instancji.

Z kolei, NSA w wyroku z 23 lipca 2020 r., sygn. akt II FSK 1094/18 odnosząc się do unormowań zawartych w przywołanych wyżej dyrektywach stwierdził, że:

„Argumentów za zaakceptowaniem stanowiska wyrażonego w zaskarżonym wyroku nie dostarczają również powołane w odpowiedzi na skargę kasacyjną oraz w piśmie z dnia 3 marca 2010 r. regulacje zawarte w Dyrektywie 96/71/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 16 grudnia 1996 r., jak i Dyrektywie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2018/957 z dnia 28 czerwca 2018 r. zmieniającej dyrektywę 96/71/WE. Regulacje te dotyczą zasad "delegowania pracowników w ramach świadczenia usług", nie regulują natomiast zasad opodatkowania podatkami bezpośrednimi.”

Stanowisko Ministerstwa Finansów, Krajowej Informacji Skarbowej oraz sądów administracyjnych jest wspólne w przedmiocie finansowania przez pracodawców kosztów noclegów pracowników mobilnych. U tych pracowników przychód w rozumieniu ustawy PIT z tytułu sfinansowania przez pracodawcę noclegów nie powstaje.

Z kolei, zdanie resortu finansów pozostaje jednolite i niezmiennie w zakresie uznania za przychód pracowników oddelegowanych sfinansowanych im przez pracodawcę świadczeń zakwaterowania w miejscu oddelegowania. W mojej ocenie, istnieje bowiem różnica między finansowaniem przez pracodawcę ww. kosztów pracownikom mobilnym, którzy z uwagi na specyfikę branży oraz specyfikę powierzonych im zadań zmuszeni są do permanentnego przemieszczania się z jednego miejsca na drugie w celu wykonania obowiązków pracowniczych, a finansowaniem tychże kosztów pracownikom czasowo oddelegowanym, którzy czynności stanowiące istotę umówionego stosunku pracy wykonują co prawda w nowym miejscu pracy, jednakże ma ono charakter statyczny. Odmienność charakteru wykonywanej pracy uzasadnia różne traktowanie przedmiotowych świadczeń na gruncie ustawy PIT.

Różnice kształtują się natomiast w orzecznictwie sądowo-administracyjnym, gdzie obecnie funkcjonują dwie rozbieżne linie orzecznicze. Zgodnie ze stanowiskiem części sądów (w przeważającej liczbie), sfinansowanie przez pracodawcę zakwaterowania pracownikowi oddelegowanemu stanowi przychód, a zdaniem części sądów, przychód w takim przypadku nie powstaje. Taki stan rzeczy nie pozwala na jednoznacznie stwierdzenie, że linia orzecznicza jest ugruntowana. Ponadto wyroki prezentujące drugi pogląd całkowicie pomijają fakt obowiązywania w ustawie PIT zwolnienia przedmiotowego, na podstawie którego wolna od podatku dochodowego jest wartość świadczeń ponoszonych przez pracodawcę z tytułu

zakwaterowania pracowników do wysokości nieprzekraczającej miesięcznie kwoty 500 zł (art. 21 ust. 1 pkt 19 ustawy PIT).

Trudno zatem stwierdzić, która z tych linii orzeczniczych przeważy i się ugruntuje. W konsekwencji obecnie zbyt wczesne jest wskazanie kierunku zmian i podejmowanie działań legislacyjnych.

Z wyrazami szacunku

Z upoważnienia Ministra Finansów

**Jarosław Neneman**  
Podsekretarz Stanu