

Składki zapłacone za byłego pracownika nie są dla niego przychodem

06 kwietnia 2017 | Praca i ZUS | Justyna Tyc

Orzecznictwo dostarcza coraz więcej argumentów, że uregulowanie przez pracodawcę składek w części, którą powinien sfinansować pracownik, nie jest przysporzeniem majątkowym dla tego drugiego. Tym samym wyklucza konieczność jego opodatkowania.

Od co najmniej kilku lat jesteśmy świadkami dyskusji, czy po stronie pracownika powstaje przychód z tytułu zapłaconych przez pracodawcę zaległych składek ZUS w części finansowanej przez pracownika. Odpowiedzi na to pytanie najczęściej poszukują płatnicy składek, czyli pracodawcy, którzy w wyniku kontroli ZUS, z różnych przyczyn, zostali zobowiązani do zapłaty zaległych składek - np. w przypadku ustalenia przez ZUS, że płatnika i ubezpieczonego łączył stosunek pracy, a nie umowa o dzieło. Ponieważ sprawy tego rodzaju dotyczą też byłych pracowników, zdarza się, że pracodawcy rezygnują z dochodzenia od nich zwrotu części zapłaconych za nich składek. Nie ulega wątpliwości, że wówczas po stronie pracownika powstaje pewnego rodzaju przysporzenie. Na jego koncie ubezpieczeniowym pojawiają się bowiem dodatkowe środki, które powinny obciążać jego majątek, natomiast pochodzą ze środków byłego pracodawcy. Na tle tego przysporzenia pojawiają się sprzeczne interpretacje, czy jest ono przychodem w rozumieniu ustawy o PIT podlegającym opodatkowaniu podatkiem dochodowym.

Fiskus uznaje za przychód...

Organy podatkowe co do zasady stoją na stanowisku, że zapłacone za pracownika przez pracodawcę składki na ubezpieczenia społeczne stanowią przychód pracownika podlegający opodatkowaniu. Otrzymał on bowiem nieodpłatne świadczenie w postaci uiszczenia zobowiązania do ZUS, które de facto powinno być finansowane z jego własnych środków (tak m.in. Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji indywidualnej z 9 czerwca 2010 r., IPPB2/415-203/10-4/MK, Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji indywidualnej z 12 grudnia 2013 r., IPPB4/415-609/13-2/JK2, Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy w interpretacji podatkowej z 6 marca 2014 r., ITPB2/415-1128/13/MU oraz Minister Finansów w interpretacji zmieniającej z 27 października 2015 r., DD3/033/163/CRS/14).

Argumentacja organów opiera się na założeniu, że przychodem jest każdy rodzaj świadczenia, które podatnik otrzymuje kosztem majątku innego podmiotu. Takim świadczeniem jest także wykonanie zobowiązania danego podatnika przez inny podmiot, czyli np. uregulowanie składek przez pracodawcę środkami z własnego majątku, podczas gdy powinno być ono sfinansowane ze środków pracownika. W konsekwencji, skoro pracodawca opłacił za byłego pracownika składki ZUS i składki te nie zostały zwrócone (bez względu na przyczynę), to ich wartość stanowi dla pracownika przychód.

... ale z różnego źródła

Natomiast co do kwalifikacji takiego przychodu same organy podatkowe nie są już zgodne - jedne twierdzą, że należy go kwalifikować jako przychód z innych źródeł (art. 10 ust. 1 pkt 9 w zw. z art. 20 ust. 1 ustawy o PIT), a inne, że przysporzenie ma swoje źródło w przychodach ze

stosunku pracy, o których mowa w art. 12 ust. 1 ustawy o PIT, bez względu na to, czy pracownik pozostaje w stosunku pracy z pracodawcą w dniu powstania przychodu, czy już nie. Za dzień powstania przychodu uznaje się dzień wpłaty zaległych składek na konto ZUS.

Kontra w orzecznictwie

Jednak interpretacji dokonywanej przez organy podatkowe nie podziela judykatura. Jako przykład można wskazać niedawny wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu wydany 20 grudnia 2016 r. (I SA/Wr 1092/16). Sąd opowiedział się w nim za stanowiskiem prezentowanym przez płatnika składek. Potwierdził, że wartość zaległej składki na ubezpieczenie społeczne w części finansowanej przez pracownika, a zapłaconej przez pracodawcę, nie stanowi dochodu podlegającego opodatkowaniu PIT.

Wyrok ten jest o tyle istotny, że porusza kwestię dotychczas pomijaną przez organy podatkowe, czyli zasady związane z uiszczeniem składek na ubezpieczenia społeczne. Sąd przypomniał, że to płatnicy składek są zobowiązani do obliczania, rozliczania i przekazywania co miesiąc do ZUS składek na ubezpieczenia, również w części finansowanej przez pracownika. Zatem uiszczając zaległe składki ubezpieczeniowe pracodawca wykonuje własny obowiązek płatnika w zakresie odprowadzenia składek ubezpieczeniowych w prawidłowej wysokości, a nie obowiązek za pracownika.

Obowiązujące przepisy nie przewidują możliwości przeniesienia odpowiedzialności za nieprawidłowości w zapłacie składek z płatnika na osoby ubezpieczone (m.in. pracowników). Zatem uchybienia płatnika polegające na późniejszej wpłacie składek nie mogą być w żadnym razie uznane za świadczenie dokonane „za ubezpieczonego”. Błędy płatnika w żaden sposób nie mogą też wywoływać skutków u ubezpieczonych w postaci przysporzenia majątkowego, bowiem nie są oni zobowiązani do zapłaty zaległej składki na ubezpieczenie społeczne.

Otrzymane czy postawione do dyspozycji

Niezależnie od powyższego sąd pochylił się również nad wykładnią art. 11 ust. 1 ustawy o PIT, czego dotychczas nie robiły organy podatkowe. Otóż zgodnie z brzmieniem przytoczonego przepisu 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. Przepis wyraźnie zatem różnicuje sposoby powstania przychodu.

Jeśli mowa o pieniądzach i wartościach pieniężnych, przychód może powstać przez „otrzymanie lub postawienie go do dyspozycji podatnika”. Natomiast świadczenia w naturze i inne nieodpłatne świadczenia są traktowane jako przychód wyłącznie wtedy, gdy są „otrzymane”, a nie „postawione do dyspozycji podatnika”. Wskazuje to na bezwzględnie wymagany realny charakter świadczenia (definitywny).

Pojęcia używane przez ustawodawcę „postawione do dyspozycji” i „otrzymane” nie są bowiem tożsame. Definitywność przysporzenia oznacza, że w sposób ostateczny powinno faktycznie powiększać ono aktywa podatnika, którymi może on rozporządzać. Zatem, aby wartość świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń stanowiła przychód podatkowy, musi być otrzymana przez podatnika, a nie tylko postawiona do jego dyspozycji, jak w przypadku pieniędzy i wartości pieniężnych.

Podwójny podatek

Ponadto WSA zwrócił uwagę na inny istotny aspekt, nad którym do tej pory nie pochylały się organy podatkowe. Pracodawca wypełniając obowiązki płatnika PIT pobiera od ubezpieczonych zaliczki na podatek dochodowy obliczane w oparciu o łączny dochód osiągany przez pracownika pomniejszony o dopuszczalne odliczenia od dochodu, czyli m.in. wartość składek. Zatem jeśli pracodawca odprowadził w danym okresie składki na ubezpieczenia społeczne w zbyt niskiej wysokości, to podstawa opodatkowania PIT była ustalona w wyższej wysokości, niż gdyby pobrał te składki w prawidłowej wysokości. Kwota podwyższenia podstawy opodatkowania PIT odpowiada dokładnie kwocie niepobranej składki na ubezpieczenie społeczne. W efekcie pracodawca pobiera zaliczkę na podatek obliczoną z uwzględnieniem otrzymanych przez pracownika kwot stanowiących równowartość niepobranych składek na ubezpieczenie społeczne.

W takiej sytuacji pracownik już poniósł ciężar podatkowy nieodprowadzonych w przeszłości składek na ubezpieczenie społeczne. Gdyby zatem odprowadzone przez pracodawcę zaległe składki na ubezpieczenie społeczne w części finansowanej przez pracownika zostały dodatkowo opodatkowane, doprowadziłoby to do sytuacji, w której rzeczywisty podatek pracownika zostałby naliczony podwójnie - raz od równowartości składek na ubezpieczenie społeczne, które nie pomniejszyły podstawy opodatkowania PIT, a drugi raz od odprowadzonych zaległych składek na ubezpieczenie społeczne.

W sukurs Trybunał...

Z przedstawioną argumentacją nie sposób się nie zgodzić, zwłaszcza mając na uwadze wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 8 lipca 2014 r. (K 7/13). Dotyczył on właśnie wykładni art. 11 ustawy o PIT, na który słusznie uwagę zwrócił sąd we Wrocławiu. Trybunał wskazał bowiem, że za przychód pracownika mogą być uznane świadczenia, które spełniają kumulatywnie cztery przesłanki, tj.:

- •zostały spełnione za zgodą pracownika (pracownik skorzystał z nich w pełni dobrowolnie),
- •zostały spełnione w jego interesie (a nie w interesie pracodawcy),
- •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 podmiotów).

Zdaniem Trybunału zapłata zaległych składek za ubezpieczonych nie stanowi dla nich przychodu, ponieważ takie świadczenie nie spełnia wyżej wymienionych warunków. Uregulowanie zaległych składek jest obowiązkiem ustawowym płatnika i w razie jego niewykonania, to pracodawca, a nie pracownik, ponosi odpowiedzialność wobec ZUS.

Zapłata zaległych składek nie powoduje powiększenia aktywów ani uniknięcia wydatku po stronie pracownika, gdyż kwota niedopłaconej pierwotnie składki została już pobrana z jego wynagrodzenia w formie zaliczki na podatek dochodowy.

Spełniona jest tylko czwarta przesłanka - z uwagi na indywidualny charakter składek możliwe jest bowiem określenie wartości składek zapłaconych za pracownika. Jednak jej spełnienie, jak wskazał Trybunał, nie ma większego znaczenia, gdyż zapłata przez pracodawcę składek za pracownika nie spełnia pozostałych warunków pozwalających na traktowanie jej jako przychodu podatkowego.

... i sąd administracyjny

Podobnie wypowiedział się Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 27 października 2015 r. (II FSK 1891/13). Wprost w nim wskazał, że po stronie byłych pracowników nie powstaje przysporzenie majątkowe podlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym, gdyż potrącenia z dochodu ubezpieczonego oraz odprowadzania składek na obowiązkowe ubezpieczenia społeczne nie można utożsamiać z wykonaniem obowiązku za kogoś innego, tj. za byłego pracownika. Ponadto ponowne rozpoznanie wypłaty zaległych składek jako dochodu podatkowego pracownika oznaczałoby domaganie się ponownej daniny od opodatkowanych już kwot.

Trudno w argumentacji przedstawianej przez sądy doszukać się jakichkolwiek błędów, dlatego też dziwi wykładnia przepisów dokonywana przez organy podatkowe. Nie każde przysporzenie można bowiem traktować jako przychód w rozumieniu art. 11 ust. 1 ustawy o PIT i to właśnie z przytoczonych powodów, szeroko komentowanych przez sądy, które zazwyczaj uchylają interpretacje organów. ©

Zdaniem autorki

Justyna Tyc, prawnik w kancelarii Domański Zakrzewski Palinka sp. k.

Omawiany wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu jest potwierdzeniem linii orzeczniczej sprzyjającej płatnikom składek (pracodawcom) i ubezpieczonym (pracownikom). Zgodnie z nią zapłacone przez pracodawcę za pracownika zaległe składki w części finansowane przez pracownika nie stanowią dochodu podlegającego opodatkowaniu PIT. Niemniej jednak należy zakładać, że organy podatkowe nadal będą wydawać niekorzystne interpretacje, stosując dotychczasową wypracowaną przez siebie interpretację przepisów. Pracodawcom pozostaje obrona swoich praw na drodze sądowej, co jak widać przynosi pozytywne efekty. ©