**Napiwki jako przychód ze stosunku pracy a podstawa oskładkowania** - dr hab. Wojciech Morawski prof. UMK, Wydział Prawa i Administracji Uniwersytet Mikołaja Kopernika

**Wyrok SN z dnia 13 września 2018 r., II UK 343/17)**

**1. Napiwki organizowane, obliczane, przechowywane w depozycie pracodawcy i wypłacane przez upoważnionych pracowników pracodawcy stanowią podstawę obliczania składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne wraz z innymi przychodami ze stosunku pracy.**

**2. Przyjęcie sugestii ze skargi kasacyjnej, iż kwota napiwku miałaby być pomniejszona o zaliczkę na poczet podatku dochodowego od osób fizycznych (18%) oraz miałaby pokrywać składki na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne w części finansowanej przez pracodawcę i pracownika (około 40%), byłoby sprzeczne z istotą napiwku, bowiem oznaczałoby to de facto dawanie napiwku państwu lub jego instytucjom (około 60% napiwku), prowadząc do sprzeczności z zamiarem „napiwkodawcy”. Konstatacje te implikują obligatoryjne finasowanie podatku dochodowego i składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne - z innych funduszy pracodawcy, tworzonych na przykład przez adekwatne ustalenie marży za sprzedawane usługi.**

**Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku**

Skarga kasacyjna kontestuje subsumpcję art. 18 ust. 1 w związku z art. 4 pkt 9 ustawy z 1998 r. ustawy systemowej i art. 12 u.p.d.o.f., uważając za nieprawidłowe wliczanie napiwków otrzymanych przez pracowników kasyna do podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne. W ocenie Sądu Najwyższego pogląd ten jest nieuzasadniony.

Konwencja nr 172 Międzynarodowej Organizacji Pracy z dnia 5 czerwca 1991 r. dotycząca warunków pracy w hotelach, restauracjach i podobnych 6 zakładach w artykule 6 zawarła legalną definicję napiwku jako „kwoty pieniężnej danej dobrowolnie pracownikowi przez klienta, dodatkowo do kwoty, którą klient musi zapłacić za otrzymane usługi” (ust. 1). Niezależnie od napiwków, zainteresowani pracownicy będą otrzymywać podstawowe wynagrodzenie, płacone w regularnych odstępach czasu (ust.2). Z unormowania tego wynika, że mimo dobrowolności i finansowania napiwków przez osobę trzecią (klienta), część pracodawców (w sposób wadliwy) traktowała napiwki jako formę wynagrodzenia za pracę. Wskazuje to jednak na związek funkcjonalny napiwków z organizacją przedsiębiorstwa, a także na wykorzystywanie napiwków jako specyficznego i zastępczego wynagrodzenia za pracę.

W ocenie Sądu Najwyższego należy zaaprobować pogląd Sądu drugiej instancji, iż pojęcie wynagrodzenia za pracę, o którym mowa w art. 78 § 2 k.p., ma charakter węższy niż pojęcie przychodów ze stosunku pracy, które są zdefiniowane w art. 12 u.p.d.o.f. Definicja przychodu zawarta w tym ostatnim przepisie jest zakreślona szeroko, obejmując „wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne” i to bez względu na źródło finansowania tych środków. Zestawiając zatem art. 18 ust. 1 u.s.u.s. z pojęciem przychodu z art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, należy dojść do wniosku, że oskładkowaniu podlegają także przychody pracownika z tytułu otrzymanych napiwków. Zdaniem Sądu Najwyższego napiwek w postaci niedużych kwot jest gratyfikacją za dobrze wykonaną usługę, wręczaną fakultatywnie i niezależnie od płaconego rachunku przez zadowolonego klienta na przykład hotelowemu concierge lub krupierowi w kasynie; przeważnie dotyczy sprawnej obsługi kelnerskiej, a niekiedy jest wyrazem zachwytu nad efektem sztuki kulinarnej. Mimo, że w polskiej obyczajowości przeważnie otrzymują go kelnerzy w wysokości około 10-15 % wartości rachunku, albo krupierzy w kasynach, uzasadnione jest rozdzielenie go także na pozostałych pracowników obsługi, a zwłaszcza na rzecz kucharzy i pomiędzy obsługę sommelierską. Na zadowolenie klienta wpływa bowiem staranna praca całego zespołu pracowników; niebagatelne znaczenie ma również anturaż kasyna lub restauracji, co jest zasługą pracodawcy. Również to przemawia za uznaniem, że otrzymane przez pracowników napiwki związane są z 7 organizacją pracodawcy, przez co można je zaliczyć do przychodów związanych z pracą w rozumieniu art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f. w związku z art. 4 pkt 9 u.s.u.s. w związku z art. 18 ust. 1 u.s.u.s.

Dający napiwek mogliby być zaskoczeni koniecznością stosowania do tego elementu kulturowego savoir-vivre’u narzędzi fiskalnych w postaci podatku dochodowego oraz składek na ubezpieczenia społeczne. Traktują oni napiwek jako pośrednią formę między darowizną i dodatkowym wynagrodzeniem za pracę, czasami sprowokowaną przymusem obyczajowym. Okoliczności te oraz nie budząca wątpliwości konstatacja, iż napiwek nie stanowi wynagrodzenia za pracę, mogły wpłynąć na treść wyroku Wojewódzkiego Sądu Pracy i Ubezpieczeń Społecznych we Wrocławiu z dnia 22 kwietnia 1993 r., sygnatura akt VIII U 2718/92, w którym w sposób odmienny od zaskarżonego skargą kasacyjną wyroku w sposób prawomocny rozstrzygnięto kontestowaną w skardze kasacyjnej kwestię. Wyroki te opierają się jednak na różnej podstawie prawnej. W 1993 r. obowiązywało rozporządzenie Rady Ministrów z 29 stycznia 1990 r. w sprawie wysokości i podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne, zgłaszania do ubezpieczenia społecznego i rozliczania składek i świadczeń z ubezpieczenia społecznego. W § 7 tego rozporządzenia wskazano, że podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne pracowników stanowi dochód w gotówce i w naturze z tytułu wykonywania pracy w ramach stosunku pracy, z wyjątkiem wskazanych w kolejnych punktach świadczeń. Definicja ta jest odmienna od przychodu w rozumieniu art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f. w związku z art. 4 pkt 9 u.s.u.s. Odnośnie do stanu faktycznego objętego skargą kasacyjną obowiązywało rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe (aktualny jednolity tekst: Dz.U. z 2017 r., poz. 1949); nie stanowiło ono podstawy prawnej do wyłączenia napiwków z przychodów pracowników podlegających oskładkowaniu.

W ocenie Sądu Najwyższego zmiana stanu prawnego z dniem 1 stycznia 1999 r. i oraz różna treść zaskarżonych decyzji ZUS (wyznaczających zakres i przedmiot rozpoznania przez Sądy) uniemożliwiają uznanie dalszego obowiązywania powagi rzeczy osądzonej wyroku Wojewódzkiego Sądu Pracy i 8 Ubezpieczeń Społecznych we Wrocławiu z dnia 22 kwietnia 1993 r., przez co nie doszło do - zarzucanego w skardze kasacyjnej - naruszenia art. 365 § 1 k.p.c., ani zasad praworządności lub powagi wymiaru sprawiedliwości. (…)

W ocenie Sądu Najwyższego pracodawca miał oczywisty wpływ na organizację otrzymywania i dystrybucję napiwków. W świetle jednoznacznego brzmienia art. 78 ust. 1 pkt 3 ustawy z 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych (Dz.U. z 2015 r., poz. 612) wnioskodawca jako podmiot prowadzący działalność w zakresie gier hazardowych był zobowiązany prowadzić rejestr napiwków w kasynie gry, według wzoru ustalonego w załączniku nr 3 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 stycznia 2010 r. w sprawie dokumentacji prowadzonej przez podmioty prowadzące działalność w zakresie gier hazardowych (Dz.U. z 2010 r. Nr 8, poz. 57). Przez pewien czas napiwki pozostawały w depozycie pracodawcy, który w specjalnych rejestrach notował wysokość napiwków wypłacanych poszczególnym pracownikom. Wprawdzie w ograniczonym zakresie napiwki otrzymywały osoby nie związane stosunkiem pracy ze spółką, jednak większość beneficjentów napiwków stanowili pracownicy. Zainteresowani wymienieni w decyzjach ZUS byli pracownikami spółki, dotyczy to również objętego skargą kasacyjną S. B., zatem stosunek pracy był warunkiem sine qua non otrzymywania przez nich napiwków. W tym znaczeniu napiwki należy uznać za przychody ze stosunku pracy w rozumieniu art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f. w związku z art. 4 pkt 9 u.s.u.s. Dodatkowo można wskazać, że w razie sporu odnośnie wysokości wypłacanych w kasynie napiwków, pracownicy mogliby skierować roszczenie o ich wypłatę wyłącznie do pracodawcy (właściciela kasyna), który, jak wynika z ustaleń zaskarżonego wyroku, za pośrednictwem księgowości dokonywał dystrybucji napiwków.

Należy też przywołać pogląd wyrażony w wyroku Sądu Najwyższego z dnia 9 września 2010 r., sygnatura akt II UK 98/10, OSNP 2012 nr 1-2, poz. 20, dotyczący podobnej sprawy, że wypłaty finansowane z napiwków doliczanych do rachunku regulowanego kartą płatniczą, wypłacane kelnerowi (pracownikowi) przez pracodawcę, na którego konto wpływają, z zachowaniem zasady, że kelner otrzymuje kwoty równoważne napiwkom zapłaconym kartą w jego rewirze, powinny być wliczane do podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia. Rozwijając tę myśl, Sąd Najwyższy w obecnym składzie uznał, że wykładnia art. 18 ust. 1 w związku z art. 4 pkt 9 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych oraz art. 12 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych prowadzi do konkluzji, iż napiwki organizowane, obliczane, przechowywane w depozycie pracodawcy i wypłacane przez upoważnionych pracowników pracodawcy stanowią podstawę obliczania składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne wraz z innymi przychodami ze stosunku pracy.

Zwrócić należy uwagę, że intencją osób wręczających napiwki jest, aby cała kwota tych napiwków trafiła do dyspozycji konkretnego pracownika lub zespołu pracowników. Przyjęcie sugestii ze skargi kasacyjnej, iż kwota napiwku miałaby być pomniejszona o zaliczkę na poczet podatku dochodowego od osób fizycznych (18%) oraz miałaby pokrywać składki na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne w części finansowanej przez pracodawcę i pracownika (około 40%), byłoby sprzeczne z istotą napiwku, bowiem oznaczałoby to de facto dawanie napiwku państwu lub jego instytucjom (około 60% napiwku), prowadząc do sprzeczności z zamiarem „napiwkodawcy”. Konstatacje te implikują obligatoryjne finasowanie podatku dochodowego i składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne - z innych funduszy pracodawcy, tworzonych na przykład przez adekwatne ustalenie marży za sprzedawane usługi. Nie stanowi to zarzucanego w skardze kasacyjnej naruszenia art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji RP, jako konsekwencji nieprawidłowej wykładni 10 art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f., przez nałożenie obowiązku uiszczenia świadczenia publicznego na stronę skarżącą w oderwaniu od źródła, z którego nastąpić może zaspokojenie obowiązku.

Kwestia zgodności art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w związku z art. 2 w związku z art. 217 oraz art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji RP w zakresie, w jakim pozwala on na uznanie za przychody ze stosunku pracy otrzymane przez pracowników spółki napiwki niebędące przychodem pracodawcy była również przedmiotem skargi konstytucyjnej podmiotu prowadzącego kasyno, której postanowieniem z dnia 29 kwietnia 2014 r., sygn. akt Ts 68/13 (OTK-B 2014 nr 4, poz. 290) Trybunał Konstytucyjny odmówił nadania dalszego biegu. Trybunał uznał, że zgodnie z zaskarżoną regulacją, uznanie danego świadczenia za przychód ze stosunku służbowego nie jest uzależnione od źródła finansowania tego świadczenia. Przepis stanowi bowiem, że za przychody ze stosunku służbowego, 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. Należy zatem uznać - w związku z tym, że katalog świadczeń zaliczanych do przychodów ze stosunku służbowego ma charakter otwarty - że każda wpłata, którą pracownik otrzymuje w związku ze stosunkiem pracy, jest jego przychodem z tego źródła, z którego dochód podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym. Wynikające z art. 64 Konstytucji prawo ochrony własności i innych praw majątkowych ma charakter konstytucyjnego prawa podmiotowego. Konstytucja nakłada jednak na każdego obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie (art. 84 Konstytucji). Tym samym, w dziedzinie prawa „daninowego”, Konstytucja w znacznej mierze ogranicza możliwość pełnej ochrony praw majątkowych, o których mowa w art. 64 Konstytucji. Zgodnie z dotychczasowym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego, wpływ na sferę praw majątkowych należy do zasadniczej treści podatku. Nie każda więc niekorzystna zmiana sytuacji majątkowej obywatela jest ograniczeniem jego prawa własności i innych praw majątkowych (por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 30 stycznia 2001 r., K 17/00, OTK ZU 2001 nr 1, poz. 4 i przywołane tam orzecznictwo). Tak daleko idąca ochrona własności i innych praw majątkowych nie ma bowiem uzasadnienia w świetle przepisów 11 Konstytucji.

Relewantne znaczenie w ocenie skargi kasacyjnej ma również kwestia jednolitości orzecznictwa w aspekcie wykładni art. 12 u.p.d.o.f. przez sądownictwo administracyjne. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 9 marca 2016 r. w sprawie II FSK 216/15 (LEX nr 2036450) potwierdza tożsamą judykaturę, iż uzyskiwane przez pracowników kasyn przychody z napiwków stanowią przychody ze stosunku pracy, a więc ze źródła zdefiniowanego w art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f.;(…) .

**Wyrok NSA z dnia 9 marca 2016 r., II FSK 216/15**

**Napiwki podlegają opodatkowaniu na zasadach wynikających z art. 12 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych**

**Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku**

Ocena, czy źródłem napiwków był stosunek pracy, czy też stosunek prawny lub faktyczny innego rodzaju, nie jest ustaleniem faktycznym, ale wynika z procesu subsumcji, a więc przyporządkowania ustalonego stanu faktycznego do określonej normy prawnej. Podobne znaczenie mają przywołane przez skarżącą wyroki sądów pracy, które przesądzają o tym, że napiwki nie są składnikami wynagrodzenia za pracę i nie stanowią roszczeń, które mogłyby być dochodzone przez sądami pracy, co jednak nie oznacza, że nie mogą być one uznane za przychody ze stosunku pracy w rozumieniu przepisów podatkowych; o tym rozstrzygnąć może dopiero właściwa subsumcja tych przepisów. Natomiast poczynione w sprawie ustalenia faktyczne wskazują w sposób nie budzący wątpliwości, że napiwki pochodziły od klientów (gości) kasyna, a skarżąca wprawdzie nie dzieliła środków pochodzących z napiwków i nie wypłacała ich członkom personelu, ale nadzorowała ich obieg, gdyż uczestniczyła w ich gromadzeniu i przechowywaniu przez umieszczenie w kasynie urządzeń zwanych tip-boxami oraz wydzielenie w sejfie półki na ich przechowywanie; probowała również procedurę ich podziału, a ze względu na obowiązek prowadzenia rejestru napiwków – miała także wiedzę o wysokości i czasie każdej wypłaty, przypadającej zarówno jej pracownikowi, jak i członkowi personelu kasyna nie będącemu jej pracownikiem. Okoliczności te potwierdza sama skarżąca, szczegółowo opisując wypracowane w kasynach normy zwyczajowe, zebrane w Porozumieniu pracowników C. Sp. z o.o. z 1994 r. Powołanie się na to porozumienie świadczy o tym, że skarżąca zaaprobowała wynikający z niego porządek rozliczania napiwków w prowadzonych przez nią kasynach, a więc stanowił on element organizacji prowadzonego przez nią przedsiębiorstwa. Wreszcie, brak ustalenia, czy pracownicy skarżącej samodzielnie rozliczyli podatkowo przychody z napiwków, nie stanowił wadliwości postępowania dowodowego, ponieważ możliwość wydania na podstawie art. 30 § 4 O.p. decyzji o odpowiedzialności płatnika nie jest uzależniona od stwierdzenia niezapłacenia podatku przez samych podatników.

(…) Przechodząc do zbadania podniesionych na podstawie art. 174 pkt 1 P.p.s.a. zarzutów naruszenia prawa materialnego, a zwłaszcza zarzutu naruszenia art. 12 ust. 1 w związku z art. 10 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.f. i art. 78 § 2 Kodeksu pracy przez błędną, rozszerzającą wykładnię tego przepisu, polegającą na nieuzasadnionym przyjęciu, że sam fakt zatrudnienia danej osoby w oparciu o stosunek pracy determinuje, że wszystkie uzyskiwane przez nią świadczenia są automatycznie jej przychodem ze stosunku pracy oraz przez jego niewłaściwe zastosowanie w odniesieniu do przychodów pochodzących z napiwków niestanowiących przychodów ze stosunku pracy, poczynić należy dwie uwagi wstępne.

Po pierwsze, skarżąca niezasadnie powołuje się na indywidualną interpretację Ministra Finansów z dnia 14 marca 2011 r. (ILPB1/415-1428/10-3/TW), uznającą, że napiwki otrzymywane przez pracowników nie stanowią przychodów ze stosunku pracy w rozumieniu art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f. Interpretacja ta została bowiem wydana w oparciu o stan faktyczny, w którym pracodawca nie gromadzi tych napiwków, nie przechowuje ich, nie dzieli i nie wypłaca. Taki stan faktyczny nie w pełni odpowiada zasadom obiegu środków pochodzących z napiwków, przyjętym w kasynach prowadzonych przez skarżącą, a których cechą charakterystyczną jest to, że pracodawca wprawdzie nie dzieli i nie wypłaca tych środków, ale uczestniczy w ich gromadzeniu i przechowywaniu, jak również aprobuje procedurę ich podziału, wskutek czego wie o wielkości i dacie uzyskania przychodów z tego tytułu przez każdego pracownika.

Po drugie, zagadnienie prawnopodatkowej kwalifikacji przychodów z napiwków pozyskiwanych przez pracowników kasyn było już wielokrotnie przedmiotem oceny w postępowaniu sądowoadministracyjnym. W szczególności w sprawach tych Naczelny Sąd Administracyjny orzekał w wyrokach: z dnia 14 listopada 2003 r. (I SA/Łd 1493/02), z dnia 14 listopada 2006 r. (II FSK 1416/05), z dnia 18 lutego 2010 r. (II FSK 1535/08), z dnia 4 kwietnia 2012 r. (II FSK 1747/10), z dnia 31 lipca 2012 r. (II FSK 76/11), z dnia 19 lutego 2013 r. (II FSK 1258/11) i z dnia 13 października 2015 r. (II FSK 1789/13), zgodnie przyjmując, że napiwki stanowią przychód ze stosunku pracy w rozumieniu art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f., choć nie są wynagrodzeniem za pracę w rozumieniu art. 78 § 2 Kodeksu pracy. Ponieważ jednolitość orzecznictwa sądowoadministracyjnego sama w sobie stanowi istotną wartość, sprzyjającą urzeczywistnianiu wyrażonej w art. 2 Konstytucji RP idei państwa prawnego, odstępstwo od utrwalonej linii orzeczniczej – chociaż możliwe – musiałoby być oparte na przekonującej, trudnej do podważenia argumentacji prawnej. Takiej argumentacji w rozpoznawanej skardze kasacyjnej Naczelny Sąd Administracyjny jednak nie odnalazł.

Punktem wyjścia dla dalszych rozważań musi być przypomnienie brzmienia art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f., który to przepis – w części istotnej dla sprawy – stanowi, że za przychody ze stosunku pracy uważa się wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne, bez względu na źródło finansowania tych wypłat, niezależnie od tego, czy ich wysokość została z góry ustalona. Trudno nie zauważyć, że w wyniku podziału napiwków pracownicy kasyn otrzymują wypłaty pieniężne, których wysokość wprawdzie nie została z góry ustalona i które nie są sfinansowane przez pracodawcę, ale które odpowiadają przedstawionej definicji przychodów ze stosunku pracy. Twierdzenie przeciwne, uznające, że zaprezentowany pogląd stanowi niedopuszczalną, rozszerzającą wykładnię przepisu z tego względu, że napiwki mogą stanowić co najwyżej przychód związany ze stosunkiem pracy, podobnie jak przychody z programów motywacyjnych, oparte jest na zanegowaniu poglądu, że to miejsce pracy podatnika i związek uzyskanych przez niego przychodów z przedmiotem działalności pracodawcy oraz wykonywanymi przez pracownika obowiązkami determinuje źródło przychodów, do jakiego należy określone świadczenie. Tymczasem przywołana wcześniej normatywna definicja przychodów ze stosunku pracy odwołuje się do tych właśnie elementów – a więc: pozostawania w stosunku pracy, z którym wiąże się otrzymywanie wypłat środków pieniężnych, choćby nie były one finansowane przez pracodawcę ani z góry ustalone. Negowanie tych zależności nie może więc być aprobowane.

Z tego względu wątpliwe jest przywoływanie jako argumentu wspierającego twierdzenie o uzyskiwaniu przez pracowników kasyn przychodów z podziału napiwków jako pochodzących nie ze stosunku pracy, ale uzyskanych w związku ze stosunkiem pracy, stwierdzających taką właśnie okoliczność orzeczeń sądów administracyjnych, odnoszących się do programów motywacyjnych. Należy bowiem dostrzec, że uzyskanie przez pracowników opcji na nabycie akcji spółek nie będących ich pracodawcami, zasadniczo wynika z realizacji planów gospodarczych tych spółek, a nie spółek zatrudniających osoby objęte takimi planami, które to spółki nie mają żadnego wpływu ani na kształt tych umów, ani na wybór ich beneficjentów. Związek pomiędzy ewentualnie uzyskanymi przez takich pracowników przychodami z realizacji wymienionych opcji z łączącym ich z pracodawcą stosunkiem pracy jest więc na tyle odległy, że przychodów takich nie można kwalifikować jako pochodzących ze stosunku pracy – niezależnie już od tego, że związek ten ma raczej charakter faktyczny, niż prawny (wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego: z dnia 27 kwietnia 2011 r., II FSK 1410/10 i z dnia 9 kwietnia 2015 r., II FSK 730/13). Sytuacja pracowników kasyn, uzyskujących przychody z napiwków, jest istotnie odmienna, bowiem mimo ich finansowania przez osoby trzecie, są one ściśle związane z wykonywaniem obowiązków pracowniczych, a pracodawca akceptując funkcjonowanie regulaminu ich podziału, wynikającego z Porozumienia Pracowników z 1994 r. oraz prowadząc ewidencje wymagane przez rozporządzenie w sprawie ewidencjonowania napiwków w kasynach gry, a także zapewniając techniczne możliwości ich gromadzenia i przechowywania, współuczestniczy zarówno w wyliczeniu, jak i wypłacie pochodzących z tego źródła środków pieniężnych.

Naczelny Sąd Administracyjny nie znalazł również wystarczających podstaw do podzielenia przytoczonych w skardze kasacyjnej poglądów, zaczerpniętych z przedstawionych przez skarżącą opinii prawnych oraz wypowiedzi w piśmiennictwie.

W odniesieniu do argumentu zaczerpniętego z opinii autorstwa B. Brzezińskiego i A. Olesińskiej należy zauważyć, że twierdzenie, iż obowiązek ewidencjonowania napiwków ma charakter publicznoprawny, a nie prywatnoprawny i w związku z tym nie mieści się w stosunku pracy ani go nie modyfikuje, może być uznane za dyskusyjne, skoro zarówno pracownicy kasyna, jak i przedsiębiorca prowadzący kasyno, do obowiązku tego muszą się stosować i ma on niewątpliwy wpływ na sposób gromadzenia, a następnie wypłaty środków pieniężnych pochodzących z napiwków. Jest on zatem trafny tylko przy założeniu, że napiwki nie są przychodami ze stosunku pracy, bowiem uznanie, że przychody te mieszczą się w skądinąd pojemnej definicji przychodów ze stosunku pracy, zawartej w art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f., determinować musi wniosek, że publicznoprawny obowiązek ewidencjonowania napiwków niewątpliwie ma wpływ na (a ściślej: współkształtuje) stosunek pracy pracowników kasyn gry, a to w części odnoszącej się do zasad rozliczania napiwków i wypłaty pochodzących z nich środków. Przedstawiony pogląd w większym stopniu opisuje zatem konsekwencje przyjęcia pierwotnego założenia co do prawnopodatkowej kwalifikacji przychodów z napiwków w kasynach gry jako nie pochodzących ze stosunku pracy, niż służy przedstawieniu argumentacji na rzecz wyboru jednego z hipotetycznie możliwych wariantów kwalifikacji tego przychodu do określonego źródła przychodów.

Co się tyczy argumentu powołanego w oparciu o opinię H. Litwińczuk, należy w pełni zgodzić się z Autorką, że o tym, czy napiwki stanowią przychód ze stosunku pracy, decyduje to, czy w danych okolicznościach odpowiadają one definicji zawartej w art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f. Budzi natomiast wątpliwość konstatacja, że jeżeli pracodawca przyjmuje na przechowanie pieniądze gromadzone przez pracowników z napiwków, ale w ich podział nie ingeruje, nie stanowią one przychodu ze stosunku pracy. Jeżeli bowiem ocena napiwków z punktu widzenia spełniania przez nie kryteriów przychodów ze stosunku pracy, zawartych w art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f., będzie pozytywna, to jest w przypadku stwierdzenia, że napiwki te odpowiadają wszelkim cechom, jakie przychodom ze stosunku pracy nadaje art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f., to okoliczność, że pracodawca przyjmuje na przechowanie pieniądze gromadzone przez pracowników z napiwków, nie tylko nie przeczy kwalifikowaniu ich do przychodów ze stosunku pracy, ale wręcz kwalifikację tę potwierdza; oznacza bowiem uczestnictwo pracodawcy w gospodarowaniu tymi walorami, a co w aspekcie obowiązków pracodawcy jako płatnika jeszcze ważniejsze – oznacza pełną wiedzę pracodawcy o wielkościach i czasie wypłat z tego tytułu na rzecz każdego pracownika.

Odnośnie argumentu powołanego w oparciu o wypowiedź piśmienniczą W. Morawskiego i K. Lasińskiego-Suleckiego, że zastosowane w art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f. pojęcie "przychodu ze stosunku pracy" nie jest pojęciem autonomicznym prawa podatkowego i dla określenia jego zakresu konieczne jest odwołanie się do regulacji prawa pracy, trzeba wskazać, że nie ma on dostatecznego umocowania normatywnego. Skoro bowiem w ustawie podatkowej pojęcie to swoiście zdefiniowano, w interpretacji przepisów tej ustawy nie tylko nie należy, ale wręcz nie wolno nadawać mu desygnatu zawartego w innym akcie prawnym. Z kolei twierdzenie, że kasyno nie może wywiązać się z obowiązków płatnika dlatego, że nie dysponuje pieniędzmi wypłacanymi pracownikom, gdyż przychód ten nie pochodzi od kasyna jako pracodawcy, nie może być uznane za trafne zarówno ze względów prawnych, jak i faktycznych. Przepisy u.p.d.o.f. nie warunkują bowiem nakładania na pracodawcę obowiązków płatnika od posiadania przez niego środków wypłacanych pracownikom, a nawet w art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f. wprost przewidują możliwość wypłacania pracownikom należności finansowanych z innego źródła, niż pracodawca. Ponadto warto zwrócić uwagę na zależność, że to nie przyjęty w określonym przedsiębiorstwie system gromadzenia i obiegu środków oraz wypłat pieniężnych pracownikom określa obowiązki podatkowe pracodawcy jako płatnika, ale zakres obowiązków podatkowych pracodawcy winien determinować takie ukształtowanie tego systemu, jakie umożliwi sprostanie tym obowiązkom. Wreszcie, nie można podzielić zapatrywania, jakoby zastosowany w art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f. zwrot "wszelkie wypłaty pieniężne, bez względu na źródło finansowania" należy rozumieć w ten sposób, iż chodzi tu o środki finansowe, którymi pracodawca może rozporządzać na podstawie określonego tytułu prawnego. Pogląd ten również nie ma podstawy normatywnej i wprowadza rozróżnienie oraz dodatkowy warunek, nie przewidziane przez prawo; twierdzenie takie można więc jedynie uznać za postulat de lege ferenda.

**Kluczowe przepisy**

**Ustawa z 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz.U. z 2019 r. poz. 300)**

**Art. 4**

Użyte w ustawie określenia oznaczają: (..)

9) przychód – przychody w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu: zatrudnienia w ramach stosunku pracy, pracy nakładczej, służby, wykonywania mandatu posła lub senatora, wykonywania pracy w czasie odbywania kary pozbawienia wolności lub tymczasowego aresztowania, pobierania zasiłku dla bezrobotnych, świadczenia integracyjnego i stypendium wypłacanych bezrobotnym oraz stypendium sportowego, a także z tytułu prowadzenia pozarolniczej działalności oraz umowy agencyjnej lub umowy zlecenia, jak również z tytułu współpracy przy tej działalności lub współpracy przy wykonywaniu umowy oraz przychody z działalności wykonywanej osobiście przez osoby należące do składu rad nadzorczych, niezależnie od sposobu ich powoływania;

**Art. 18 ust. 1**

Podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe ubezpieczonych wymienionych w art. 6 ust. 1–3, stanowi przychód, o którym mowa w art. 4 pkt 9 i 10, z zastrzeżeniem ust. 1a i 2, ust. 4 pkt 5 i ust. 12.

**Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2018 r. poz. 1509 ze zm.)**

**Art. 12.**

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.

**Główne problemy**

1. Znaczenie problemu – czyżby wygoda organu podatkowego?
2. „Ze stosunku pracy”, czy „w związku ze stosunkiem pracy”
3. Czy wszystkie napiwki traktować tak samo (napiwki przekazywane przez klienta bezpośrednio pracownikowi)?
4. Z czego zapłacić składki na ubezpieczenia i zaliczki na podatek dochodowy – rewolucyjny pogląd SN
5. Walor trwałości linii orzeczniczej