

Jakie są skutki świadczenia usług dla zwalnianych pracowników

ROZLICZENIA | Wydatki na nabycie usług outplacementu w związku ze zwolnieniem grupowym zatrudnionych osób są kosztem uzyskania przychodu pracodawcy

Usługi outplacementowe to usługi doradcze, szkoleniowe i pośrednictwo pracy świadczane przez zwalnianym pracownikom. Do zapewnienia tego rodzaju usług zorganizowanych w formie kompleksowego programu zobowiązani są pracodawcy zwalniali w ramach zwolnień grupowych (w przypadku, gdy zwolnienia dotyczą co najmniej 50 pracowników w okresie 3 miesięcy) wprost z przepisów ustawy o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy.

Kształt programów outplacementowych w konkretnych przypadkach różni się. Ustawa wskazuje bowiem jedynie przykładowe świadczenia, jakie mogą otrzymać pracownicy, dopuszczalne formy ich finansowania oraz instytucje, którym może zostać powierzone wykonanie usług outplacementowych. Określenie szczegółowego zakresu programu oraz sposobu jego realizacji pozostawiono pracodawcy. Ustawa nie zobowiązuje go do zakupu usług outplacementowych od komercyjnej instytucji szkoleniowej, czy agencji zatrudnienia, dopuszczając ich realizację także za pośrednictwem powiatowego urzędu pracy. W związku z tym możliwość zaliczenia do kosztów uzyskania przychodu wydatków na nabycie tych usług od firmy doradczej wzbudzała wątpliwości niektórych podatników.

W odpowiedzi na złożone przez nich wnioski o wydanie interpretacji indywidualnych, organy podatkowe potwierdziły w interpretacjach z 31 lipca 2012 r. (IPPB5/423-434/12-2/RS) i z 10 października 2012 r. (ILPB3/423-258/12-3/JG) zasadność zaliczenia tego rodzaju wydatków do kosztów uzyskania przychodów pracodawcy. Uzasadniając swoje stanowisko organ podatkowy wskazał, że wydatki na nabycie usług outplacementowych nie zostały przez ustawodawcę wyraźnie wskazane w art. 16 ust. 1 ustawy o CIT, jako niemogące stanowić kosztów uzyskania przychodów. W konsekwencji, dla uznania ich za koszt podatkowy wystarczające jest, że staną faktycznie poniesione przez podatnika w celu osiągnięcia przychodów, bądź zachowania lub zabezpieczenia ich źródła.

W wydanych interpretacjach organy podatkowe podkreśliły, że do kategorii tej należy zaliczyć nie tylko wydatki pozostające w bezpośrednim związku z osiągnięciem przychodów, ale także te, które zostały poniesione w racjonalny sposób z zamiarem uzyskania przychodu, względnie uniknięcia ryzyka wystąpienia strat, bądź znacznego zmniejszenia uzyskiwanych przychodów, nawet gdy z obiektywnych przyczyn efekt ten nie zostanie osiągnięty.

Zakup usług outplacementowych spełnia te wymogi. Argumentem przesądzającym o takiej kwalifikacji jest fakt, że obowiązek zapewnienia tych usług pracownikom zwalnianym w ramach zwolnień grupowych (w przypadku, gdy zwolnienia dotyczą co najmniej 50 pracowników w okresie 3 miesięcy) wynika wprost z przepisów ustawy o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy. Zagwarantowanie przez pracodawcę programu outplacementowego na zasadach wynikających z tej ustawy jest więc działaniem zmierzającym do zapewnienia prawidłowości działania przedsiębiorstwa. O ile działania te mieszczą się w ramach wyznaczonych tą ustawą, o tyle zakres danego programu oraz rodzaj realizującej go instytucji, pozostaje bez wpływu na ocenę zasadności zaliczenia wydatków na jego zakup do kosztów uzyskania przychodów.

Wolne od PIT

Nieodpłatne korzystanie przez pracowników i byłych pracowników z usług outplacementu jest zwolnione z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

Taki wniosek wypływa z interpretacji Izby Skarbowej w Warszawie z 21 sierpnia 2012 r. (IPPB2/415-524/12-2/MG) i z 10 października 2012 r. (ILPB1/415-691/12-3/AMN). W tych interpretacjach fiskus potwierdza, że świadczenia, z których korzysta pracownik w ramach programu outplacementowego stanowią przychód ze stosunku pracy w rozumieniu art. 12 ust. 1 ustawy o PIT. Źródłem ich jest bowiem stosunek pracy łączący pracownika (lub byłego pracownika) z pracodawcą, a ich skutkiem jest powstanie u pracownika przysporzenia majątkowego o konkretnym wymiarze finansowym. W jego ocenie przychód taki jest jednak zwolniony z opodatkowania – w przypadku pracowników – w przypadku pracowników na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 90 ustawy o PIT, a w przypadku byłych pracowników (w okresie do 6 miesięcy od rozwiązania stosunku pracy lub stosunku służbowego) – na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 118 tej ustawy.

Odnosząc się do świadczeń na rzecz pracowników art. 21 ust. 1 pkt 90 ustawy o PIT stanowi, że wolna od podatku dochodowego od osób fizycznych jest wartość świadczeń przyznanych zgodnie z odrębnymi przepisami przez pracodawcę na podnoszenie kwalifikacji zawodowych, z wyjątkiem wynagrodzeń otrzymywanych za czas zwolnienia całości lub części dnia pracy oraz za czas urlopu szkoleniowego.

Zdaniem organu podatko-

wego do odrębnych regulacji, o których mowa w tym przepisie, należy m.in. ustawa o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy. Zobowiązuje ona bowiem pracodawcę do zapewnienia pracownikom zwalnianym lub przewidzianym do zwolnienia w ramach zwolnień grupowych (w zakresie określonym w tej ustawie) usług outplacementowych, obejmujących w szczególności pośrednictwo pracy, poradnictwo zawodowe, pomoc w aktywnym poszukiwaniu pracy, czy szkolenia.

Do ustawy o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy wprost odwołuje się natomiast art. 21 ust. 1 pkt 118 ustawy o PIT, powołany przez organ podatkowy w odniesieniu do świadczeń na rzecz byłych pracowników. Regulacja ta przewiduje zwolnienie z opodatkowania w szczególności świadczeń nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych oraz świadczeń rzeczowych z tytułu studiów podyplomowych, szkoleń i przygotowania zawodowego dorosłych, otrzymanych na podstawie tej ustawy. Dotyczy więc ona bezpośrednio usług outplacementowych świadczonych w przypadku zwolnień grupowych – również byłym pracownikom w ciągu 6 miesięcy po rozwiązaniu stosunku pracy lub stosunku służbowego (zgodnie z art. 70 ust. 2 ustawy o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy).

Warto zwrócić uwagę na to, że powyżej wskazane przepisy ustawy o PIT odwołują się do podnoszenia „kwalifikacji zawodowych” lub „szkoleń i przygotowania zawodowego”, które to pojęcia odnoszone są zazwyczaj – zgodnie ze znaczeniem przypisywanym im w kodeksie pracy – do umiejętności służących wykonywaniu określonych zadań zawodowych, czy wiadomości niezbędnych na określonym stanowisku (tak np. interpretacja Izby Skarbowej w Poznaniu z 26 kwietnia 2011 r., ILPB1/415-62/11-4/AA, czy Izby Skarbowej w Katowicach z 22 grudnia 2011 r., IBPBI/1/415-848/11/BJ). Z omawianych interpretacji można jednak wnioskować, że fiskus zinterpretował te pojęcia szerzej, jako obejmujące nie tylko wiedzę i umiejętności związane z pracą na określonym stanowisku, ale też z funkcjonowaniem na rynku pracy i pozyskaniem pracy, jako takiej.

Analiza uzasadnień obu interpretacji pozostawia jedynie wątpliwość odnośnie do tego, czy w ocenie organów podatkowych zakresem „świadczeń przyznanych na podnoszenie kwalifikacji zawodowych”, czy „świadczeń z tytułu szkoleń i przygotowania zawodowego” objęte są wszystkie usługi outplacementowe świadczone na podstawie ustawy o promocji zatrudnienia, czy tylko niektóre

z nich, o charakterze typowo edukacyjnym.

To nie konsumpcja

Pracodawca nabywający dla pracowników zwalnianych w ramach zwolnień grupowych usługi outplacementowe może odzyskać VAT od opłat za świadczenie tych usług. Jednocześnie udostępnienie tych usług pracownikom nie jest opodatkowane.

Zgodnie z ustawą o VAT, prawo do odliczenia podatku z wynagrodzenia za nabywane towary lub usługi uzależnione jest od tego, czy mają związek z opodatkowaną działalnością nabywcy. Wątpliwości niektórych podatników budziła dopuszczalność odliczenia VAT z wydatków na zakup usług outplacementowych nabywanych przez nich dla pracowników przewidzianych do zwolnienia lub zwolnionych w ramach zwolnień grupowych i świadczonych im w okresie wypowiedzenia i w ciągu 6 miesięcy po jego zakończeniu – a więc nie mających bezpośredniego związku z ich opodatkowaną działalnością.

Wątpliwości te zostały rozstrzygnięte przez ministra finansów korzystnie dla podatników w interpretacjach wydanych w jego imieniu przez Izbę Skarbową w Warszawie 31 sierpnia 2012 r. (IPPP3/443-589/12-2/JK) oraz przez Izbę Skarbową w Poznaniu z 26 września 2012 r. (ILPP1/443-646/12-6/MD).

W interpretacjach tych organy podatkowe podkreśliły, że związek zakupów z działalnością opodatkowaną podatnika, wynikający z art. 86 ust. 1 ustawy o VAT, nie musi być bezpośredni. Może być to również związek pośredni jeśli wpływa na ogólną opodatkowaną działalność przedsiębiorstwa oraz jego prawidłowe i zgodne z prawem funkcjonowanie. Organy podatkowe słusznie uznały, że niezależnie od znacznej swobody pracodawcy w zakresie kształtowania zawartości programu outplacementowego oraz zakresu jego finansowania, świadczenie to ma ostatecznie charakter obligatoryjny. Obowiązek jego zapewnienia zwalnianym pracownikom wynika bowiem wprost z art. 70 ust. 2 ustawy o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy. Zatem nabycie przez pracodawcę usług outplacementowych to nic innego, jak realizacja jego ustawowych obowiązków jako pracodawcy. Ma więc związek z jego ogólną opodatkowaną działalnością, w rozumieniu art. 86 ust. 1 ustawy o VAT. W konsekwencji, odliczenie tego podatku z wynagrodzenia za prowadzenie programów outplacementowych zostało uznane za zgodne z regulacjami ustawowymi.

Odnosnie do konieczności naliczenia VAT w związku z

• ZDANIEM AUTORA

Tomasz Sobczak

doradca podatkowy,
wspólnik w GWW Tax



Interpretacje wydane przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie w sprawie programów outplacementowych budzą zainteresowanie szczególnie w zakresie opodatkowania nieodpłatnych świadczeń pracowniczych podatkiem dochodowym od osób fizycznych

i podatkiem VAT. Są to bowiem zagadnienia, w których organy podatkowe prezentują z reguły profiskalne podejście. Tymczasem, w omawianych tu rozstrzygnięciach pojęcia „świadczenia na cele osobiste pracownika”, czy „świadczenia na podnoszenie kwalifikacji zawodowych” zostały zinterpretowane bardziej liberalnie, z uwzględnieniem realiów gospodarczych. To właściwa perspektywa, a konsekwencją jej przyjęcia jest korzystne dla podatników ujęcie podatkowe świadczeń outplacementowych. Pozytywnym efektem braku obciążenia tych usług wspomnianymi podatkami, oznaczającym niższe koszty zapewnienia ich pracownikom (również w stosunku do np. dodatkowych odpraw), będzie najpewniej większe zainteresowanie pracodawców profesjonalną aktywizacją pracowników zwalnianych w ramach zwolnień grupowych, co jest korzystne zwłaszcza w obecnej sytuacji na rynku pracy. ■

nieodpłatnym świadczeniem na rzecz pracowników usług outplacementu, źródłem wątpliwości była reaktacja art. 8 ust. 2 ustawy o VAT. Wywołuje ona wiele kontrowersji również w zakresie innych nieodpłatnych świadczeń na rzecz pracowników. Dlaczego? Zgodnie z tą regulacją z odpłatnym świadczeniem usług, podlegającym opodatkowaniu VAT, zrównane jest w szczególności nieodpłatne świadczenie usług na cele osobiste podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników oraz wszelkie inne nieodpłatne świadczenie usług do celów innych niż działalność gospodarcza podatnika.

Nie służą celom osobistym

Kwestie te zostały rozstrzygnięte – pozytywnie dla podatników – w interpretacjach wydanych przez Izbę Skarbową w Warszawie z 31 sierpnia 2012 r. (IPPP3/443-589/12-2/JK) oraz Izbę Skarbową w Poznaniu z 26 września 2012 r. (ILPP1/443-646/12-5/MD).

Interpretując przepisy ustawy o VAT organy podatkowe uznały, że opodatkowaniu podlegają jedynie takie nieodpłatne świadczenia na rzecz pracowników, które służą ich celom osobistym, rozumianym jako cele bezpośrednio konsumpcyjne, niemające żadnego związku z działalnością gospodarczą pracodawcy. Jak podkreśliła Izba Skarbowa w Poznaniu, nawet w przypadku, gdy pracownik uzyskuje osobistą korzyść związaną ze świadczeniem od pracodawcy, ale ma ona drugorzędne znaczenie w stosunku do korzyści, jakie osiąga w związku z tym

przedsiębiorstwo, nie powstaje nieodpłatne świadczenie w rozumieniu art. 8 ust. 2 ustawy o VAT. Istotne znaczenie w tym zakresie ma również rozróżnienie potrzeb pracowniczych, do zaspokajania których pracodawca zobowiązany jest z mocy prawa oraz potrzeb osobistych, których realizacja ma charakter dobrowolny.

Biorąc więc pod uwagę to, że zapewnienie przez pracodawcę programu outplacementowego dla pracowników zwalnianych w ramach zwolnień grupowych (określonych w ustawie o promocji zatrudnienia i rynku pracy) jest jego ustawowym obowiązkiem, niewątpliwie celem realizacji takiego programu jest wypełnienie prawnych zobowiązań pracodawcy i zagwarantowanie prawidłowego działania przedsiębiorstwa. Świadczy to więc o braku podstaw dla uznania usług outplacementowych za służące zaspokajaniu osobistych potrzeb pracowników w rozumieniu ustawy o VAT. Dla takiej kwalifikacji bez znaczenia pozostaje to, czy pracodawca realizuje swoje zobowiązania w minimalnym zakresie, czy też gwarantuje pracownikom bogaty program świadczeń realizowany przez komercyjną instytucję szkoleniową. W każdym z tych przypadków bowiem działania pracodawcy mieszczą się w zakresie jego ustawowych obowiązków.

Powołane interpretacje przesądzą więc o tym, że działania mające na celu zapewnienie zwalnianym pracownikom programów outplacementowych są neutralne w zakresie VAT.

— Tomasz Sobczak
— Katarzyna Górecka-Granat
jest prawnikiem w GWW Tax