



Sygn. akt II UK 198/16

WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 19 kwietnia 2017 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Jerzy Kuźniar (przewodniczący)
SSN Beata Gudowska (sprawozdawca)
SSN Zbigniew Myszka

w sprawie z wniosku Spółdzielni Mieszkaniowej "O." w P.
przeciwko Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych
o składki,
po rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym w Izbie Pracy, Ubezpieczeń
Społecznych i Spraw Publicznych w dniu 19 kwietnia 2017 r.,
skargi kasacyjnej organu rentowego od wyroku Sądu Apelacyjnego w [...] z dnia 28 sierpnia 2015 r., sygn. akt III AUa .../14,

- 1. oddala skargę kasacyjną,**
- 2. zasądza od organu rentowego na rzecz Spółdzielni Mieszkaniowej "O." w [...] kwotę 2.400 zł (dwa tysiące czterysta) tytułem zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.**

UZASADNIENIE

Wyrokiem z dnia 28 sierpnia 2015 r. Sąd Apelacyjny w [...], III Wydział Pracy i Ubezpieczeń Społecznych uwzględnił apelację Spółdzielni Mieszkaniowej "O." w [...] i zmienił wyrok Sądu Okręgowego w [...] z dnia 23 września 2014 r. oraz

decyzję Zakładu Ubezpieczeń Społecznych, z dnia 3 marca 2014 r. w ten sposób, że uznał za prawidłowe stanowisko wnioskodawcy w przedmiocie interpretacji o braku obowiązku odprowadzania składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe od wartości wypłacanego pracownikom ekwiwalentu pieniężnego za pranie odzieży roboczej.

Spółdzielnia zwróciła się o wydanie interpretacji indywidualnej, wskazując, że zgodnie z art. 237⁹ k.p., w celu zabezpieczenia pracowników przed działaniem niebezpiecznych i szkodliwych dla zdrowia czynników występujących w środowisku pracy, a także ze względu na bezpieczeństwo i higienę pracy, przydziela pracownikom odzież i obuwie robocze, a że nie ma możliwości prania tej odzieży, powierza to samym pracownikom, którym w zamian wypłaca ekwiwalent pieniężny stanowiący rekompensatę poniesionych przez nich kosztów. Zasady wypłaty tego świadczenia u wnioskodawcy przewidziano w układzie zbiorowym pracy, regulaminie pracy oraz w zakładowych normach przydziału i używalności odzieży roboczej, ochronnej i sprzętu ochrony osobistej. Wysokość ekwiwalentu ustalona została w stałej kwocie odpowiedniej do grupy pracowniczej. Spółdzielnia przedstawiła stanowisko, że wypłacany pracownikom ekwiwalent za pranie odzieży roboczej nie stanowi podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe.

Sąd pierwszej instancji uznał stanowisko wnioskodawcy za nieprawidłowe ze względu na zasadę zwolnienia z podatku dochodowego na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 11 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (jednolity tekst: Dz.U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.) tylko ekwiwalentu za pranie odzieży roboczej, przez co rozumiał kwoty równe rzeczywistym kosztom poniesionym przez pracownika. Uznał, że jeżeli pracodawca za pranie odzieży roboczej wypłaca stały ryczałt ustalony w oderwaniu od rzeczywistych kosztów, to tego rodzaju świadczenie, które u wnioskodawcy ustalono od dnia 1 marca 1998 r. - według cen usług z tego czasu - na 16 zł miesięcznie dla pracowników na stanowiskach roboczych i 9 zł miesięcznie dla pracowników na stanowiskach nieroboczych, podlega opodatkowaniu.

Sąd drugiej instancji stwierdził, że wnioskodawca, przerzucając na pracownika konserwację odzieży ochronnej, uwalnia się od swego obowiązku w

zakresie przestrzegania zasad bezpieczeństwa i higieny pracy w zamian za wypłatę ekwiwalentu, który w analizowanym stanie faktycznym odpowiada rzeczywistym kosztom. Przy ustaleniu kwoty do wypłaty uwzględniono niezbędną częstotliwość prania odzieży roboczej ze względu na wpływ warunków świadczenia pracy przez pracowników w tej samej grupie, według założenia, że pracownicy wykonujący taką samą pracę i korzystający w niej z takiej samej odzieży, piorą ją z taką samą częstotliwością. Tak skalkulowana kwota ryczałtowa nie stanowi dla pracownika przysporzenia majątkowego, więc nie może być uznana za przychód podlegający składce na ubezpieczenia społeczne.

Skarga kasacyjna Zakładu Ubezpieczeń Społecznych została oparta na zarzucie naruszenia art. 10 ust. 3 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (jednolity tekst: Dz.U. z 2015 r., poz. 584) przez nieuzasadnioną zmianę stanu faktycznego przedstawionego we wniosku o wydanie pisemnej interpretacji, gdyż - wbrew stwierdzeniu wnioskodawcy – Sąd wskazał, że zwrot wydatków za pranie odzieży roboczej nie stanowi przychodu pracowników w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, a w konsekwencji naruszył § 1 i 2 ust. 1 pkt 6 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe (jednolity tekst: Dz.U. z 2015 r., poz. 2236 ze zm.) w związku z art. 18 ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (jednolity tekst: Dz.U. z 2016 r., poz. 963 ze zm.). Według skarżącego, istotny wpływ na wynik sprawy miało naruszenie art. 321 k.p.c. przez "orzeczenie ponad żądanie co do kwalifikacji ekwiwalentu za pranie odzieży roboczej jako niestanowiącego przychodu w rozumieniu przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych", gdyż Sąd Apelacyjny zmienił kwalifikację podatkową spornego ekwiwalentu przedstawioną przez spółdzielnię w opisie stanu faktycznego zawierającego wskazanie, że wypłacany pracownikom ekwiwalent za pranie odzieży roboczej stanowi przychód ze stosunku pracy w rozumieniu art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, który to jednak przychód jest zwolniony z opodatkowania na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 11 tej ustawy.

Skarżący powtórzył, że gdy wysokość kosztów zwracanych przez pracodawcę za pranie i konserwację odzieży roboczej jest równa dla wszystkich pracowników tej samej grupy (pracowników umysłowych i fizycznych), należy mówić raczej o ryczałcie, a nie o ekwiwalencie niestanowiącym przysporzenia majątkowego po stronie pracowników, który tym samym nie może być uznany za przychód stanowiący podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe.

Skarżący wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania, ewentualnie o jego zmianę i rozstrzygnięcie co do istoty sprawy oraz zasądzenie kosztów postępowania kasacyjnego.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Ustalenie wysokości składek na ubezpieczenia społeczne pracowników polega na odniesieniu się do wysokości bazowej, którą – zgodnie z art. 18 ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych – stanowi zdefiniowany w art. 4 pkt 9 tej ustawy przychód pochodzący ze źródeł wymienionych w art. 10 ust. 1 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych. Przychód, którego źródłem jest stosunek pracy, obejmuje wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne oraz wartość świadczeń w naturze lub ich ekwiwalentów, bez względu na źródło finansowania, a także 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.

Wolne od podatku - na podstawie art. 9 ust. 1 w związku z art. 21 ust. 1 pkt 11 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych - są świadczenia rzeczowe i ekwiwalenty za te świadczenia, przysługujące na podstawie przepisów o bezpieczeństwie i higienie pracy, jeżeli zasady ich przyznawania wynikają z odrębnych ustaw lub przepisów wykonawczych wydanych na podstawie tych ustaw. Do tej grupy należy zaliczyć świadczone przez pracodawcę na podstawie art. 237⁹ § 3 k.p. ekwiwalenty pieniężne w wysokości poniesionych przez pracownika kosztów za pranie odzieży roboczej, jeżeli pracodawca nie może tego

zapewnić, uwzględniając, że umieszczenie tego źródła finansowania przychodu w katalogu wyłączeń nie zmienia jego kwalifikacji prawnej, w związku z czym nie przestaje być przychodem, o którym mowa w art. 18 ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych.

Świadczenia te nie stanowią podstawy wymiaru składek ubezpieczeniowych tylko jako ekwiwalenty pieniężne za pranie odzieży roboczej, które Minister Pracy i Polityki Socjalnej wymienił w § 2 ust. 1 pkt 6 - wydanego na podstawie upoważnienia przewidzianego w art. 21 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych - rozporządzenia dnia 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe, jako rodzaj przychodów wynikających z przepisów o bezpieczeństwie i higienie pracy. Wskazaną regulację należy pojmować więc niezależnie od unormowania art. 21 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, gdyż jedynym źródłem wyłączenia tych przychodów z podstawy wymiaru składki na ubezpieczenia pozostaje § 2 rozporządzenia. Niewątpliwie z tym przepisem koresponduje art. 237⁹ § 3 k.p., zawierający nieskonstruowane w przepisach z zakresu ubezpieczenia społecznego, legalne określenie tego źródła przychodu jako ekwiwalent o charakterze pieniężnym, odpowiadający kosztom, które poniósł pracownik.

Weryfikacja zaistnienia tych cech omawianego przychodu należy do sfery ustaleń faktycznych, które w specyfice postępowania zainicjowanego wnioskiem, o którym mowa w art. 83d ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, zgodnie z art. 10 ust. 3 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, określa wnioskodawca. Uznając za trafny pogląd skarżącego, że stan faktyczny sprawy o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa wyznacza treść wniosku wszczynającego postępowanie, trzeba respektować to, że organy orzekające nie mogą podważać, uzupełniać ani zmieniać opisu faktów przedstawionego przez wnioskodawcę (por. postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 18 kwietnia 2011 r., III UK 117/10, niepubl.). Organy dokonujące interpretacji stanu faktycznego lub zdarzenia mającego nastąpić w przyszłości nie są związane sugerowaną we wniosku oceną prawną. Jest to oczywiste, gdyż zastosowanie lub wykładnia przepisów dotyczących obowiązku podlegania ubezpieczeniom społecznym, zasad obliczania

składek oraz podstawy ich wymiaru jest przedmiotem żądania procesowego jest przedmiotem sporu. Chybione zatem jest podważanie prawomocnego wyroku Sądu Apelacyjnego zarzutem naruszenia art. 321 k.p.c., skoro sądy nie są w tym zakresie związane żądaniem.

Świadczenie opisane we wniosku o interpretację realizowało obowiązek pracodawcy z zakresu bezpieczeństwa i higieny pracy; miało charakter pieniężny i stanowiło rekompensatę poniesionych kosztów ustalonych metodą odwołania się do cennika pralniczej spółdzielni pracy. Dokonując wykładni zawartego w art. 237⁹ § 3 k.p. warunku odpowiadania wysokości wypłacanego przez pracodawcę świadczenia poniesionym przez pracownika kosztom, należy stwierdzić, że nie zastrzeżono metody ustalania wartości ekwiwalentu za pranie ubrań ani nie wyłączono ryczałtowego sposobu dokonywania rozliczeń, pozostawiając tę kwestię stronom stosunku pracy. Wątpliwości interpretacyjne organu rentowego co do wysokości ekwiwalentu odpowiedniej do kosztów poniesionych przez pracownika w związku z praniem odzieży roboczej, wobec stwierdzenia we wniosku o wydanie interpretacji, że wysokość ekwiwalentu jest stała i uzależniona od podziału na grupy pracownicze (pracownicy fizyczni i umysłowi), można sprowadzić do wymagania, by ekwiwalent był ustalony w kwotach realnych, uwzględniających nakład pracy na ten cel oraz aktualne koszty energii, wody, środków piorących itp. W ten sposób skarżący nadał pojęciu „ekwiwalent” cechę równej wartości wypłaty i kosztu, nazywając koszty „rzeczywistymi”, a w związku z tym dokonał rozróżnienia wypłat za pranie odzieży roboczej na takie, które są ekwiwalentem, jeżeli stanowią równowartość kosztów poniesionych przez pracownika lub ryczałtem w stałej kwocie – z założenia nieodpowiednim do tych kosztów - który podlega opodatkowaniu jako przychód ze stosunku pracy na podstawie art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Zwracając uwagę, że odwołanie do przepisów prawa podatkowego jest w tym wypadku bezprzedmiotowe ze względu na odrębną regulację w zakresie ubezpieczeń społecznych, należy odrzucić wykładnię polegającą na rozróżnianiu pojęć, których prawo nie rozróżnia. Jeżeli prawodawca używa nazwy „ekwiwalent”, to uwzględnia, że ekwiwalent i ryczałt nie mają w języku prawnym jednoznacznej treści; że równa wartość jest cechą pojęciową tylko ekwiwalentu rozumianego jako

„równowartość”, a ekwiwalent oznacza nie tylko równowartość, lecz także równoważnik, odpowiednik, przy czym odpowiedni i równoważny to współmierny, pozostający w równowadze, ale niekoniecznie równy. Wypłata na rzecz pracownika nazwana ekwiwalentem powinna być zatem traktowana jako ekwiwalent. W innym wypadku należałoby poszukiwać dowodów potwierdzających poniesienie określonych wydatków przez każdego pracownika, przedstawienie rachunków za domowe środki piorące, proporcjonalnie do stopnia ich wykorzystania w praniu odzieży roboczej, wydzielenia z rachunku za wodę i energię elektryczną zużycia przypadającego na pranie odzieży roboczej lub amortyzację pralki, suszarki i żelazka, i to byłoby następnie przedmiotem kontroli Zakładu Ubezpieczeń Społecznych. Taki sposób ustalania i rozliczania poniesionych kosztów jest możliwy, jednak koszt administrowania systemem pieczołowitej rejestracji poniesionych wydatków prowadziłby do podważenia ekonomicznej zasadności dokonywania zwrotu kosztów prania odzieży roboczej.

Inną – przyjętą przez wnioskodawcę - metodą dokonywania rozliczeń kosztów prania odzieży roboczej jest ustalenie stałej kwoty, która ma odpowiadać rzeczywistym kosztom ponoszonym przez pracownika, czyli kwoty ryczałtowej. Tak ustalona kwota nie jest pojęciem konkurencyjnym względem ekwiwalentu. Ryczałt jest ekwiwalentny, jeżeli wypłacona kwota jest odpowiednia do wysokości poniesionych kosztów, a więc wtedy, gdy jej wysokość została określona w stałej kwocie, jeżeli jej wyliczenie uwzględnia rzeczywistą częstotliwość ponoszenia wydatków i mieści się w niewielkiej rozpiętości cen rynkowych.

Ustalenie, że kwota wypłacana przez pracodawcę jako ekwiwalent nie jest dokładnie równa poniesionym kosztom, uwzględnia zarówno sytuację, w której jest wyższa aniżeli koszt rzeczywisty, oraz jest od tego kosztu niższa i pracownik mógłby żądać pokrycia poniesionego wydatku w całości. Żaden z tych przypadków nie ma wpływu na ocenę świadczenia kompensującego poniesiony przez pracownika koszt prania odzieży roboczej z perspektywy ubezpieczeń społecznych, ponieważ zachowany jest cel i istota umieszczenia tych wypłat w katalogu wyłączeń przewidzianych w § 2 ust. 1 rozporządzenia. Nie istnieje zatem uzasadnienie do włączenia takiego świadczenia do podstawy wymiaru składki, która w konsekwencji nie posłuży do obliczenia wysokości świadczenia emerytalnego i rentowych.

Uwzględniając to, Sąd Najwyższy oddalił skargę kasacyjną na podstawie art. 398¹⁴ k.p.c. i orzekł o kosztach postępowania kasacyjnego na podstawie art. 98 § 1 k.p.c.

kc