

POSTANOWIENIE

Dnia 24 czerwca 2020 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Zbigniew Korzeniowski

w sprawie z odwołania „B.” Spółki z o.o. w N.
od decyzji Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddziału w L.
o interpretację,
na posiedzeniu niejawnym w Izbie Pracy i Ubezpieczeń Społecznych w dniu 24
czerwca 2020 r.,
na skutek skargi kasacyjnej odwołującego się od wyroku Sądu Apelacyjnego we [...] z dnia 12 września 2018 r., sygn. akt III AUa [...],

- 1. odmawia przyjęcia skargi kasacyjnej do rozpoznania,**
- 2. zasądza od skarżącej Spółki z o.o. „B.” w N. na rzecz
pozwanego Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddział w L. 240
zł tytułem zwrotu kosztów zastępstwa procesowego w
postępowaniu kasacyjnym.**

UZASADNIENIE

Sąd Apelacyjny we [...] w sprawie o interpretację § 2 ust. 1 pkt 26 rozporządzenia z 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe wyrokiem z 12 września 2018 r. oddalił apelację skarżącego wnioskodawcy „B.” sp. z o.o. w N. od wyroku Sądu Okręgowego w O. z 22 marca 2018 r., który oddalił jego odwołanie od decyzji pozwanego Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddział w L. z 25 sierpnia 2015 r., uznającej za nieprawidłowe stanowisko przedstawione we wniosku z 7 sierpnia 2015 r., dotyczące nieuwzględnienia w podstawie wymiaru składek na

ubezpieczenia społeczne i zdrowotne przychodu uzyskiwanego przez pracownika z tytułu udostępniania mu za symboliczną odpłatnością samochodu służbowego do celów prywatnych. Sąd stwierdził, iż nie było sporne, że korzyść polegająca na nieodpłatnym udostępnieniu pojazdu służbowego pracownikom przez pracodawcę jest przychodem w rozumieniu art. 12 ust. 1 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, a tym samym stanowi podstawę wymiaru składek w rozumieniu art. 18 ust. 1 ustawy z 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych. Spór sprowadzał się do rozstrzygnięcia, czy w konkretnym stanie faktycznym, w którym pracownicy ponoszą częściową odpłatność za korzystanie z pojazdu służbowego do celów prywatnych, wynikającą z zapisów w regulaminie wynagradzania, ich przychód z tego tytułu podlega wyłączeniu z podstawy wymiaru składek na podstawie § 2 ust. 1 pkt 26 rozporządzenia z 18 grudnia 1998 r. W ocenie Sądu § 2 ust. 1 pkt 26 obejmuje środki transportu publicznego oraz transportu organizowanego przez pracodawcę. Nie można zatem podzielić poglądu wnioskodawcy, iż dyspozycją powyższego przepisu objęte są również pojazdy służbowe udostępniane pracownikom do celów prywatnych. Regulacja została wprowadzona celem umożliwienia pracodawcy organizacji „przejazdów” pracowników, czyli dojazdów do pracy, z pracy oraz w celu wykonywania obowiązków służbowych, a także innych przejazdów związanych z zatrudnieniem organizowanych przez pracodawcę (np. wyjazdy na majówkę, grzybobranie, do kina, teatru czy inne), bez obciążenia daniną na ubezpieczenia społeczne. Natomiast korzystanie przez pracowników z majątku (środków trwałych) płatnika – samochodów służbowych dla celów prywatnych (i to bez względu czy cele prywatne są określone czy nie), przy dokonywaniu symbolicznej odpłatności wyliczonej w sposób określony przez płatnika, stanowi przysporzenie majątkowe pracowników. Taka korzyść majątkowa pracownika powinna stanowić także podstawę oskładkowania w rozumieniu ustawy systemowej. Gdyby ustawodawca takie wyłączenie chciałby wprowadzić, to z uwagi na jego znaczną wartość – uczyniłby to w sposób jednoznaczny, tak jak uczynił to w § 2 ust. 1 pkt 13 rozporządzenia w zakresie korzystania z pojazdów prywatnych dla potrzeb pracodawcy.

We wniosku o przyjęcie skargi kasacyjnej do rozpoznania wskazano na potrzebę wykładni § 2 ust. 1 pkt 26 rozporządzenia z 18 grudnia 1996 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe w zakresie pojęcia „przejazdów środkami lokomocji” – albowiem przepis ten budzi poważne wątpliwości interpretacyjne a niezależnie wywołuje rozbieżności w orzecznictwie sądów, czego przykładem są Zaskarżony Wyrok, wyrok Sądu Apelacyjnego w Szczecinie z 7 marca 2016 r., III AUa 493/15, wyrok Sądu Okręgowego w Warszawie z 24 czerwca 2015 r., XIV U 933/15, wyrok Sądu Okręgowego w Elblągu z 14 marca 2013 r., IV U 2744/12. Możliwość wykorzystywania dla celów prywatnych pojazdu służbowego (należącego do pracodawcy nieodpłatnie albo jedynie częściowo odpłatnie wywołuje w zasadzie dwa skrajne stanowiska: czy tak uzyskany przychód stanowi podstawę wymiaru składek czy też z racji § 2 ust. 1 pkt 26 rozporządzenia przychód taki jest wyłączony z podstawy oskładkowania. Pierwsze przyjmuje, że pojęcie środki lokomocji obejmuje środki transportu publicznego oraz transportu organizowanego przez pracodawcę. Natomiast korzystanie przez pracowników z samochodów służbowych dla celów prywatnych, przy symbolicznej odpłatności stanowi przysporzenie majątkowe stanowiące podstawę oskładkowania. Drugie stanowisko odwołuje się do literalnego brzmienia przepisu i twierdzenia, że z przepisu nie sposób wyprowadzić ograniczenia pojęcia „środków lokomocji” wyłącznie do środków transportu publicznego organizowanego przez pracodawcę, albowiem ograniczenie takie nie zostało wysłowione w treści przepisu. Zdaniem skarżącego znacznie silniejsze argumenty przemawiają za akceptacją poglądu drugiego, tj. nieograniczającego desygnatów pojęcia „środków lokomocji” wyłącznie do publicznych środków transportu czy środków transportu organizowanego przez pracodawcę – a w konsekwencji zakładającego wyłączenie z podstawy oskładkowania przychodów pracownika korzyści odnoszonych z tytułu pozostawienia pracownikowi możliwości wykorzystania pojazdu służbowego do celów prywatnych.

Pozwany wniósł o nieprzyjęcie skargi kasacyjnych do rozpoznania i zasądzenie kosztów.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Skarżący wykazuje rozbieżność w orzecznictwie Sądów powszechnych w odniesieniu do wykładni i stosowania § 2 ust. 1 pkt 26 rozporządzenia 18 grudnia 1996 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe.

Nie oznacza to, że spełnia się podstawa przedsądu z art. 398⁹ § 1 pkt 2 k.p.c., gdyż nie ma rozbieżności w orzecznictwie Sądu Najwyższego w zakresie wykładni tej regulacji w podobnych sprawach.

Sąd Najwyższy odniósł się do przedstawionego problemu w dwóch orzeczeniach.

W wyroku z 21 sierpnia 2019 r., III UK 203/18 orzekł, iż przychód z tytułu nieodpłatnego udostępnienia pracownikom w celach prywatnych samochodów należących do pracodawcy nie jest objęty wyjątkiem przewidzianym w § 2 ust. 1 pkt 26 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe.

Wcześniejszy wyrok z 27 listopada 2018 r., I UK 319/17 reprezentuje teza - Korzyści odnoszone przez pracownika z tytułu udostępnienia mu przez pracodawcę samochodu służbowego do użytkowania w celach prywatnych nie są wyłączone z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne (§ 2 ust. 1 pkt 26 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).

Znaczenie ma argumentacja Sądu Najwyższego, która wyjaśnia, dlaczego nie można przyjąć wykładni, za którą opowiada się skarżący. Jako że wyrok z 21 sierpnia 2019 r. nie został jeszcze opublikowany, a uwzględnia też wyrok z 27 listopada 2018 r., za uprawnione uznaje się przytoczenie w tym miejscu podstawy prawnej uzasadniającej oddalenie skargi kasacyjnej spółki, która wystąpiła o wydanie pisemnej interpretacji przepisów prawnych. Sąd Najwyższy wskazał, że pojęcie „przychód” jest wspólne dla ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych i ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Oznacza to, że przychód

pracownika ze stosunku pracy definiowany jest przepisami ustawy podatkowej, a punktem wyjścia jest jej art. 12 ust. 1, w którym za przychody ze stosunku pracy uznaje się wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne oraz wartość pieniężną świadczeń w naturze lub 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. Nie ma wątpliwości, że przychodem w rozumieniu tego przepisu jest także wartość pieniężna nieodpłatnego świadczenia przysługującego pracownikowi z tytułu wykorzystywania samochodu służbowego do celów prywatnych, ustalana stosownie do art. 12 ust. 2a obowiązującego z mocy art. 3 ustawy z dnia 7 listopada 2014 r. o ułatwieniu wykonywania działalności gospodarczej (Dz.U. z 2014 r., poz. 1662) - w zależności od pojemności silnika. Biorąc to pod uwagę i przyjmując, że pojęcie „przychód” jest jednakowo zdefiniowane w przepisach podatkowych i w ustawie o systemie ubezpieczeń społecznych, należy przyjąć, iż wartość pieniężna nieodpłatnego świadczenia przysługującego pracownikowi z tytułu wykorzystywania samochodu służbowego do celów prywatnych stanowi przychód pracownika, zgodnie z art. 18 ust. 1 w związku z art. 4 pkt 9 ustawy o systemie ubezpieczeń przyjmowany do ustalenia podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne. Świadczenie to jest nieodpłatne, tzn. nie wymaga świadczeń wzajemnych, a pozostaje w związku ze stosunkiem pracy w tym sensie, że może otrzymać je tylko pracownik od pracodawcy, na warunkach ustalonych w układzie zbiorowym pracy, w regulaminie wynagradzania lub w innych przepisach płacowych. W literaturze dostrzega się interes pracodawcy w udzieleniu takiego świadczenia polegający na związaniu pracownika z firmą, podobnie do zakupu polisy ubezpieczeniowej, opłacenia wypoczynku w atrakcyjnych miejscowościach, bezpłatnego udostępnienia mieszkania zakładowego, pokrywania rachunków telefonicznych albo udostępnienia po preferencyjnej cenie akcji firmy. Wartość pieniężną takich nieodpłatnych czy częściowo odpłatnych świadczeń pracodawcy na rzecz

pracowników ustala się według podobnych zasad co pieniężną wartość świadczeń w naturze. Świadczenie to przynosi pracownikowi podlegającą opodatkowaniu korzyść o wartości ustalonej na zasadach wskazanych w art. 12 ust. 2a ustawy podatkowej. Respektując zasadę regulowania przez przepisy prawa ubezpieczeń społecznych autonomicznie kwestii dotyczących wyłączeń z podstawy wymiaru składek niektórych rodzajów przychodów podlegających opodatkowaniu, należy oprzeć się na ustalonym na podstawie delegacji zawartej w art. 21 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych katalogu wyłączeń ustalonym w § 2 rozporządzenia w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe, a w szczególności pkt 26, do którego odwołuje się skarżący. Przepis ten składa się z dwóch członów odnoszących się do dwóch odrębnych świadczeń ze strony pracodawcy na rzecz pracownika. W pierwszym wyłączono z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne korzyści materialne wynikające z układów zbiorowych pracy, regulaminów wynagradzania lub przepisów o wynagradzaniu, polegające na uprawnieniu do zakupu po cenach niższych niż detaliczne niektórych artykułów, przedmiotów lub usług. Skarżący nie nawiązał do tego fragmentu przepisu, jak też w opisie stanu faktycznego nie ujął sprzedaży pracownikom towaru lub usług, zresztą trafnie, gdyż pracownik, któremu pracodawca udostępnił samochód służbowy do celów prywatnych nie jest jego nabywcą. Nie nabywa też usługi od pracodawcy, gdyż nie wynajmuje samochodu, lecz nieodpłatnie go użytkuje. W dalszej części omawianego przepisu wskazano wartość niepieniężnych świadczeń pracodawcy wyłączoną z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne jako przychód pracowników wynikający z korzystania z bezpłatnych lub częściowo odpłatnych przejazdów środkami lokomocji. Do tej normy odwołuje się skarżący, twierdząc, że dosłowne brzmienie § 2 ust. 1 pkt 26 rozporządzenia nie uzależnia wyłączenia z podstawy wymiaru składek od celu, jakiemu przejazdy środkami lokomocji miałyby służyć. Jeśli tylko do celu służbowego, to nie odpowiadałoby to realiom, skoro pracodawca, który udostępnił pracownikom bilety miesięczne na przejazdy publicznymi środkami lokomocji jedynie w celach służbowych, nie byłby w stanie zweryfikować czy wykorzystywane są tylko w tych celach. Argument ten – choć trafny – nie odnosi do istoty sporu, w którym najpierw należy przesądzić

jednoznaczność pojęć „korzystanie z samochodu służbowego” i „korzystanie z przejazdów środkami lokomocji” jako niezbędne do subsumcji przedstawionego we wniosku stanu faktycznego pod przepis § 2 pkt 26 rozporządzenia. W wyroku Sądu Najwyższego z dnia 27 listopada 2018 r., I UK 319/17 (niepubl.) dostrzeżono, że przepis ten stanowi o „bezpłatnych” oraz „częściowo odpłatnych” przejazdach, czyli że analizowana część tego przepisu odnosi się tylko do takich przejazdów środkami lokomocji, które ze swej istoty są przejazdami odpłatnymi, a korzyść pracownika polega na zwolnieniu w części lub w całości z konieczności uiszczania opłaty za skorzystanie z usługi przewozu. Oczywiście jest, że taka opłata występuje w przypadku przewozów biletowanych, w tym rozliczanych w formie ryczałtowej biletu okresowego w razie korzystania z transportu publicznego podczas przejazdu do pracy i z pracy oraz innych przejazdów służących wykonywaniu obowiązków pracowniczych, np. wyjazdów służbowych lub wyjazdów w celu udania się do miejsca wykonywania czynności. W związku z tym także ekwiwalenty pieniężne wypłacane pracownikom z tytułu kosztów przejazdu do pracy na podstawie przepisów płacowych podlegają wyłączeniu z podstawy wymiaru składek (por. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 3 kwietnia 2008 r., II UK 172/07 (OSNP 2009 nr 13-14, poz. 181). Pracodawca pokrywa także - bez obowiązku składowego - koszt używania pojazdu niebędącego jego własnością przez pracownika w celach służbowych (§ 2 ust. 1 pkt 13 rozporządzenia). Nie odpowiada temu używanie samochodu własności pracodawcy bez ograniczeń co do celu przejazdu, także w celach prywatnych. W przypadku korzystania z samochodu służbowego dla celów prywatnych odpłatność za przejazd nie występuje i nie może być mowy o uprawnieniu do jej nieponoszenia w całości lub w części. Jest to inne nieodpłatne świadczenie na rzecz pracownika, będące przedmiotem opodatkowania oraz niewyłączone z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne, zdrowotne i Fundusz Pracy, które w swym rozmiarze wykracza poza pojęcie uiszczania opłaty za skorzystanie z przejazdów środkami lokomocji. Z § 2 pkt 26 rozporządzenia nie można wyprowadzić wprost układu normatywnego, który odnosiłby się do stanu faktycznego przedstawionego we wniosku o interpretację. W rezultacie należy stwierdzić, że stan faktyczny polegający na wykorzystywaniu przez pracownika samochodu służbowego do celów prywatnych nie podlega subsumcji pod

wymieniony przepis rozporządzenia, a przyjęta przez Sąd drugiej instancji wykładnia tego przepisu nadaje mu sens zgodny z podstawową dla instytucji podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne normą wynikającą z art. 18 ust. 1 w związku z art. 4 pkt 9 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych. Gdyby prawodawca zamierzał wyłączyć te korzyści z obciążeń publicznoprawnych wskazałby je dosłownie przez powtórzenie sformułowania użytego w art. 12 ust. 2a, b i c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, a skoro tego nie uczynił, niedopuszczalne jest wykładanie tego szczególnego przepisu przez sięganie do analogii.

Wobec zgodnych rozstrzygnięć Sądu Najwyższego w powołanych wyrokach o rozbieżności w orzecznictwie – w aspekcie podstawy przedsądu z art. 398⁹ § 1 pkt 2 k.p.c. - nie decydują zatem wskazane we wniosku o przyjęcie skargi kasacyjnej odmienne orzeczenia Sądów powszechnych.

Z tych motywów orzeczono jak w sentencji na podstawie art. 398⁹ § 2 k.p.c.

O kosztach orzeczono na podstawie art. 98 § 1 i 3, art. 99 w związku z art. 398²¹ k.p.c. oraz stosowanych odpowiednio do odpowiedzi na skargę kasacyjną § 9 ust. 2 i § 10 ust. 4 pkt 2 rozporządzenia z 22 października 2015 r. w sprawie opłat za czynności radców prawnych. Nie była to sprawa o składki, tylko o świadczenie niepieniężne, czyli o interpretację, zatem za właściwą (*per analogiam*) uznaje się stawkę minimalną dla sprawy dotyczącej podlegania ubezpieczeniom społecznym (*ad maiori ad minus*).