



Sygn. akt III UK 203/18

WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 21 sierpnia 2019 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Halina Kiriło (przewodniczący)

SSN Beata Gudowska (sprawozdawca)

SSN Andrzej Wróbel

w sprawie z odwołania A. Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w G.
od decyzji Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddziału w G.
o wydanie pisemnej interpretacji przepisów prawnych,
po rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym w Izbie Pracy i Ubezpieczeń
Społecznych w dniu 21 sierpnia 2019 r.,
skargi kasacyjnej odwołującej się od wyroku Sądu Apelacyjnego w (...)
z dnia 21 listopada 2017 r., sygn. akt III AUa (...),

oddala skargę.

UZASADNIENIE

Wyrokiem z dnia 21 listopada 2017 r. Sąd Apelacyjny w (...) uwzględnił apelację Zakładu Ubezpieczeń Społecznych, Oddział w G. od wyroku Sądu Okręgowego w S. z dnia 29 grudnia 2016 r., zmieniającego decyzję w przedmiocie interpretacji art. 17 ust. 1 w związku z art. 18 ust. 1 i art. 20 ustawy z dnia 13 października 1998 o systemie ubezpieczeń społecznych (jednolity tekst: Dz.U. z 2019 r., poz. 300 ze zm.; dalej „ustawa”) oraz § 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 (jednolity tekst: Dz.U. z 2017 r., poz. 1949; dalej „rozporządzenie”). Sąd ten uznał za nieprawidłowe stanowisko A. spółki z o.o. w G., wnioskodawcy w przedmiocie interpretacji tych przepisów co do braku obowiązku odprowadzania składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe od wartości nieodpłatnego udostępniania pracownikom w celach prywatnych samochodów należących spółki jako pracodawcy. Przedstawił, że oskładkowaniu podlega przychód w rozumieniu art. 12 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (jednolity tekst: Dz.U. z 2016 r., poz. 2032). Dodał, że stosownie do art. 12 ust. 2a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, wartość pieniężną nieodpłatnego świadczenia przysługującego pracownikowi z tytułu wykorzystywania samochodu służbowego do celów prywatnych ustala się w zależności od pojemności silnika.

Odmienne niż Sąd pierwszej instancji, nie znalazł wśród wyjątków określonych w przepisach rozporządzenia, wyczerpująco wymienionych w § 2, świadczeń objętych wnioskiem o interpretację. W szczególności nie dokonał ich identyfikacji z wymienionymi w pkt 26 ust. 1 rozporządzenia korzyściami materialnymi wynikającymi z układów zbiorowych pracy, regulaminów wynagradzania lub przepisów o wynagradzaniu, polegającymi na uprawnieniu do zakupu po cenach niższych niż detaliczne niektórych artykułów, przedmiotów lub usług oraz korzystaniu z bezpłatnych lub częściowo odpłatnych przejazdów środkami lokomocji. Odnosząc się negatywnie do stwierdzenia przez Sąd pierwszej instancji, że korzystanie przez pracowników z samochodów udzielonych im bezpłatnie odpowiada przejazdom środkami lokomocji finansowanym przez pracodawcę, podkreślił różnicę między przejazdami związanymi z wykonywaniem pracy i przejazdami w sprawach prywatnych.

Skarga kasacyjna, którą przedsiębiorca zaskarżył wyrok Sądu drugiej instancji w całości, żądając jego uchylenia i orzeczenia co do istoty sprawy przez oddalenie apelacji, została oparta na podstawie naruszenia prawa materialnego przez błędną wykładnię § 2 ust. 1 pkt 26 rozporządzenia w związku z art. 17 ust. 1, art. 18 ust. 1 i art. 20 ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, art. 81

ust. 1 i ust. 6 oraz art. 85 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (jednolity tekst: Dz.U. z 2019 r., poz. 1373 ze zm.) art. 104 ust. 1 ustawy z dnia 20 kwietnia 2004 r. o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy (jednolity tekst: Dz.U. z 2019 r., poz. 1265) i art. 29 ust. 1 ustawy z dnia 13 lipca 2006 r. o ochronie roszczeń pracowniczych w razie niewypłacalności pracodawcy (jednolity tekst - Dz.U. z 2018 r., poz. 1433). Skarżący wskazał na dwa zakresy wynikające z brzmienia § 2 ust. 1 pkt 26 rozporządzenia. Pierwszy dotyczy korzyści materialnych pracownika polegających na uprawnieniu do zakupu po cenach niższych niż detaliczne niektórych artykułów, przedmiotów lub usług, a drugi odnosi się do korzyści materialnych polegających na uprawnieniu do korzystania z bezpłatnych lub częściowo odpłatnych przejazdów środkami lokomocji. Podniósł, że istotna dla sprawy jest analiza kryteriów wyłączenia z podstawy wymiaru składek dla zakresu drugiego § 2 ust. 1 pkt 26 rozporządzenia, przy czym – jego zdaniem – Sąd Apelacyjny wyłożył ten przepis zwięźajaco, uznawszy że świadczenie w postaci udostępnienia pracownikowi samochodu służbowego z przeznaczeniem do celów prywatnych nie ma związku z zatrudnieniem. Zanegował arbitralne przypisywanie dodatkowych kryteriów zastosowania tego przepisu, niewynikających z jego brzmienia, za punkt wyjścia przyjmując stwierdzenie, że „gdyby dana osoba nie była zatrudniona przez spółkę, to przedmiotowe świadczenie z całą pewnością by jej nie przysługiwało”.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Sąd Najwyższy w uchwale z dnia 10 grudnia 2015 r., III UZP 14/15 (OSNP 2016 nr 6, poz. 74) uznał za bezzasadne odstępianie od wykładni pojęcia „przychód”, wspólnego 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 zakupienia 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 nie 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 społeczny 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.

Przytoczenie w skardze kasacyjnej – jako naruszonych – przepisów ustaw o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych, o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy i o ochronie roszczeń pracowniczych w razie niewypłacalności pracodawcy ma tylko takie znaczenie, jakie ma wykładnia art. 17 ust. 1 w związku z art. 18 ust. 1 i art. 20 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych w związku z § 2 ust. 1 pkt 26 rozporządzenia na wysokość podstawy wymiaru składki.

Mając to na względzie, Sąd Najwyższy orzekł jak w sentencji (art. 398¹⁴ k.p.c.).