



Sygn. akt I UK 319/17

WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 27 listopada 2018 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Katarzyna Gonera (przewodniczący)

SSN Halina Kiriło

SSN Dawid Miąsik (sprawozdawca)

w sprawie z odwołania S. Spółki Akcyjnej
przeciwko Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych Oddziałowi w L.
o wydanie pisemnej interpretacji,
po rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym w Izbie Pracy i Ubezpieczeń
Społecznych w dniu 27 listopada 2018 r.,
skargi kasacyjnej organu rentowego od wyroku Sądu Apelacyjnego w [...] z dnia 1 grudnia 2016 r., sygn. akt III AUa [...],

1. uchyla zaskarżony wyrok Sądu Apelacyjnego w [...] oraz zmienia poprzedzający go wyrok Sądu Okręgowego – Sądu Pracy i Ubezpieczeń Społecznych w G. Ośrodek Zamiejscowy w R. z 28 września 2015 r., IX U [...] w ten sposób, że oddala odwołanie,

2. zasądza od S. S.A. na rzecz organu rentowego kwotę 900 (dziewięćset) złotych tytułem zwrotu kosztów zastępstwa procesowego.

UZASADNIENIE

Zakład Ubezpieczeń Społecznych - oddział w L. decyzją z 4 marca 2015 r. uznał za nieprawidłowe stanowisko S. S.A. (płatnik) przedstawione we wniosku z 23 lutego 2015 r. w sprawie nieuwzględnienia w podstawie wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenia zdrowotne z tytułu stosunku pracy wartości świadczeń uzyskanych przez pracowników w związku z korzystaniem z samochodów służbowych do celów prywatnych.

W uzasadnieniu decyzji organ rentowy wyjaśnił, że § 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 ubezpieczenia emerytalne i rentowe (jednolity tekst: Dz.U. z 2017 r., poz. 1949, dalej jako rozporządzenie) nie znajduje zastosowania do oceny prawnej wniosku płatnika, ponieważ pod pojęciem przejazdów środkami lokomocji należy rozumieć zorganizowaną i usystematyzowaną formę przemieszczania się, np. korzystanie z transportu publicznego na podstawie przekazanych przez pracodawcę biletów lub transportu zorganizowanego przez pracodawcę, a nie udostępnianie pracownikowi pojazdu do swobodnego używania.

Płatnik zaskarżył decyzję organu rentowego odwołaniem, które zostało uwzględnione wyrokiem Sądu Okręgowego w G. – Ośrodek Zamiejscowy w R. z 28 września 2015 r., IX U [...]. Sąd zmienił decyzję organu rentowego w ten sposób, że uznał za prawidłowe stanowisko płatnika przedstawione we wniosku z 24 lutego 2015 r.

Sąd pierwszej instancji wyjaśnił, że wniosek płatnika obejmował następujący stan faktyczny: 1) płatnik rozważa wynajem kilku samochodów osobowych z przeznaczeniem do udostępnienia także swoim pracownikom; 2) pracownicy będą mogli korzystać z tych samochodów także dla celów prywatnych; 3) pracownicy mieliby ponosić jedynie symboliczną, stałą zryczałtowaną opłatę za możliwość korzystania z powierzonych samochodów dla celów prywatnych. W tym stanie faktycznym Sąd pierwszej instancji uznał, że - wbrew stanowisku organu rentowego - przejazdy środkami lokomocji to także udostępnianie samochodu służbowego do celów prywatnych, ponieważ odmienna wykładnia § 2 ust. 1 pkt 26 rozporządzenia

jest wykładnią zwężającą, uznaną za niewłaściwą w wyroku Sądu Najwyższego z 3 kwietnia 2008 r., II UK 172/07.

Organ rentowy zaskarżył wyrok Sądu pierwszej instancji apelacją, która została oddalona przez Sąd Apelacyjny w [...] wyrokiem z 1 grudnia 2016 r., III AUa [...]. Sąd drugiej instancji podzielił pogląd wyrażony w uzasadnieniu wyroku Sądu Apelacyjnego w Szczecinie z 7 marca 2016 r., III AUa 493/15, zgodnie z którym pojęcie środka lokomocji obejmuje środki transportu publicznego oraz transportu zorganizowanego przez pracodawcę, ponieważ regulacja tego przepisu ma na celu umożliwienie pracodawcy organizację przejazdów pracowników lub dojazdów do pracy, z pracy lub w celu wykonania obowiązków służbowych a także innych przejazdów związanych z zatrudnieniem i organizowanych przez pracodawcę. Zgodnie z tą wykładnią nie ma podstaw do wyłączenia od oskładkowania użyczenia pojazdów do ich wykorzystywania przez pracowników w celach prywatnych. Stanowisko to jest przy tym zbieżne z poglądami wyrażonymi przez Sąd Najwyższy w powołanym w uzasadnieniu wyroku Sądu pierwszej instancji sprawie II UK 172/07, która dotyczyła zwrotu należności za wykupiony przez pracownika bilet miesięczny.

Sąd Apelacyjny w [...] uznał jednak, że opisany we wniosku płatnika stan faktyczny kwalifikuje się do wyłączenia z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne na podstawie regulacji zawartej w początkowym fragmencie § 2 ust. 1 pkt 26 rozporządzenia jako uprawnienie do zakupu po cenie niższej niż detaliczna niektórych usług. Przepis § 2 ust. 1 pkt 26 rozporządzenia nie dotyczy tylko towarów lub usług nabytych przez pracodawcę z wyraźnym przeznaczeniem do udostępnienia ich pracownikom po niższych cenach. Mogą to być także towary produkowane lub dystrybuowane w ramach działalności pracodawcy, jak i świadczone przez niego usługi. Chodzi jedynie o to, by towary lub usługi były udostępniane pracownikom, a pracownik płaci za nie choćby symbolicznie. Sąd Apelacyjny odwołał się przy tym do poglądu wyrażonego w doktrynie, zgodnie z którym § 2 ust. 1 pkt 26 rozporządzenia dotyczy możliwości zakupu przez pracowników towarów produkowanych lub sprzedawanych (lub usług świadczonych) przez samego pracodawcę (jak np. prąd lub gaz dla pracowników podmiotów zajmujących się sprzedaż tych źródeł energii). Sąd Apelacyjny zwrócił

uwagę, że jednym z przedmiotów działalności płatnika jest wynajem i dzierżawa samochodów osobowych i furgonetek. Oznacza to, że płatnik zmierza do częściowo odpłatnego udostępnienia swoim pracownikom takiej usługi, której świadczenie jest jednym z przedmiotów prowadzonej przez niego działalności. Korzystanie przez pracownika z samochodu służbowego do celów prywatnych jest usługą, jaką pracownik kupuje od płatnika po cenie niższej właśnie z tego powodu, że jest pracownikiem tej spółki.

Organ rentowy zaskarżył wyrok Sądu Apelacyjnego skargą kasacyjną w całości. Wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i orzeczenie co do istoty sprawy przez zmianę wyroku Sądu Okręgowego i oddalenie odwołania oraz zasądzenie kosztów postępowania, ewentualnie o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy Sądowi Apelacyjnemu w [...] do ponownego rozpoznania i rozstrzygnięcia o kosztach postępowania kasacyjnego. Zaskarżonemu wyrokowi zarzucił naruszenia § 1 i § 2 ust. 1 pkt 26 rozporządzenia, przez niewłaściwe zastosowanie wskutek uznania, że częściowe odpłatne udostępnienie (do celów prywatnych) pracownikom samochodu służbowego pozostającego w dyspozycji pracodawcy stanowi korzyść w postaci usługi, jaką pracownik kupuje do płatnika po cenie niższej niż detaliczna.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Skarga kasacyjna organu rentowego okazała się zasadna w stopniu uprawniającym Sąd Najwyższy do wydania orzeczenia reformatoryjnego (art. 398¹⁶ k.p.c.).

Zaskarżony wyrok Sądu Apelacyjnego w [...] opiera się na założeniu, zgodnie z którym umożliwienie pracownikom korzystanie z samochodów służbowych do celów prywatnych za częściową odpłatnością jest usługą, którą pracownik kupuje od pracodawcy po cenie niższej niż detaliczna z tego tytułu, że jest pracownikiem tego pracodawcy. Odnoszona przez pracownika korzyść zostaje wyłączona z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne na podstawie § 2 pkt 26 rozporządzenia. Zdaniem Sądu drugiej instancji przepis ten dotyczy zarówno towarów i usług nabytych przez pracodawcę celem udostępnienia ich

pracownikom po cenach niższych niż detaliczne jak i towarów produkowanych lub dystrybuowanych przez samego pracodawcę oraz usług świadczonych przez niego w ramach prowadzonej działalności. Dla zastosowania tego przepisu istotne jest jedynie, by te towary lub usługi (zarówno własne jak i obce) były udostępniane pracownikom nieodpłatnie lub za częściową, choćby symboliczną, odpłatnością.

Sąd Najwyższy nie podzielił powyższego założenia Sądu drugiej instancji oraz dokonanej przez ten Sąd wykładni § 2 pkt 26 rozporządzenia, kierując się następującą argumentacją.

W pierwszej kolejności należy przypomnieć, że do tej pory powołany przepis rozporządzenia, „budzący kontrowersje interpretacyjne” (wyrok Sądu Najwyższego z 1 marca 2017 r., II BU 5/16, LEX nr 2258036), stosowano w orzecznictwie Sądu Najwyższego do korzyści odnoszonych przez pracowników z tytułu zwrotu ponoszonych przez pracowników kosztów przejazdów do pracy publicznymi środkami komunikacji (wyroki Sądu Najwyższego z: 12 września 2012 r., II UK 45/12, OSNP 2013 nr 15-16, poz. 18; z 19 listopada 2012 r., II UK 96/12, LEX nr 1258357, z 3 kwietnia 2008 r., II UK 172/07). Natomiast w odniesieniu do korzyści polegających na pokryciu przez pracodawcę kosztów zakwaterowania pracownikom skierowanym do pracy za granicą „w celu realizacji kontraktu w miejscu wskazanym przez pracodawcę” za częściową, zryczałtowaną odpłatnością pracownika (np. 30 euro za miesiąc) przyjęto, że wszelkie przysporzenia w postaci nieodpłatnego lub częściowo odpłatnego udostępnienia lokali pracownikom przez pracodawcę stanowią podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne (wyroki Sądu Najwyższego z: 12 września 2012 r., II UK 45/12, OSNP 2013 nr 15-16, poz. 189, z 3 grudnia 2013 r., I UK 156/13, OSNP 2015 nr 2, poz. 25, z 18 kwietnia 2013 r., II UK 258/12, OSNP 2014 nr 7, poz. 104, z 23 kwietnia 2013 r., I UK 600/12, OSNP 2014 nr 2, poz. 28; uchwała Sądu Najwyższego z 10 grudnia 2015 r., III UZP 14/15, OSNP 2016 nr 6, poz. 74). Przywołane orzeczenia dostarczają argumentacji pozwalającej kontestować deklarowany w sprawie II UK 172/07 potencjalnie szeroki zakres zastosowania § 2 ust. 1 pkt 26 rozporządzenia. W rzeczywistości bowiem - na podstawie tego przepisu - pozwalano wyłączać z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne wąską grupę świadczeń pracodawcy na rzecz pracowników.

W dalszej kolejności Sąd Najwyższy uwzględnił, że w orzecznictwie Sądów Apelacyjnych wykształciła się już linia orzecznicza, oparta na powołanych wyżej judykatach Sądu Najwyższego, zgodnie z którą § 2 ust. 1 pkt 26 rozporządzenia nie znajduje zastosowania do korzyści odnoszonej przez pracownika wskutek udostępnienia mu przez pracodawcę samochodu służbowego do celów prywatnych. Przyjęto bowiem, że regulacja zawarta w powołanym przepisie miała na celu umożliwienie pracodawcy organizację przejazdów pracownikom do pracy i z pracy oraz w celu wykonywania obowiązków służbowych przy pomocy środków transportu publicznego a także innych przejazdów organizowanych przez pracodawcę w związku z zatrudnieniem pracowników i realizacją przez pracodawcę jego obowiązków o charakterze socjalnym (wyroki: Sądu Apelacyjnego w Szczecinie z 7 marca 2016 r., III Aua 493/15, LEX nr 2094661; Sądu Apelacyjnego w Katowicach z 8 marca 2017 r., III AUa 831/16, Biuletyn Sądu Apelacyjnego w Katowicach 2017, nr 3, s. 33-34; Sądu Apelacyjnego we Wrocławiu z 12 września 2018 r., III AUa 804/18, LEX nr 2561226).

Przed wszystkim jednak założeniu interpretacyjnemu przyjętemu w zaskarżonym wyroku sprzeciwia się językowa i funkcjonalna wykładnia § 2 pkt 26 rozporządzenia. Przepis ten składa się z dwóch członów odnoszących się do dwóch odrębnych świadczeń ze strony pracodawcy na rzecz pracownika: 1) korzyści z tytułu zakupu towarów lub usług po niższej cenie; 2) bezpłatnych lub częściowo odpłatnych przejazdów.

W pierwszym fragmencie § 2 ust. 1 pkt 26 rozporządzenia wyłączono z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne korzyści materialne „polegające na uprawnieniu do zakupu po cenach niższych niż detaliczne niektórych artykułów, przedmiotów lub usług”. Z przepisu tego wynika, że aby dane świadczenie (korzyść materialna) korzystało z wyłączenia z podstawy wymiaru składek, konieczne (a zarazem wystarczające) jest łączne spełnienie następujących warunków: 1) korzyść materialna pracownika winna wynikać z układu zbiorowego pracy, regulaminu wynagradzania lub przepisów o wynagradzaniu; 2) korzyść ta polega na uprawnieniu do zakupu po cenie niższej niż detaliczna towarów lub usług; 3) przedmiotem bonusowego zakupu wyłączonego z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne mogą być „niektóre” towary lub usługi. Oznacza to, że

pracodawca może przewidzieć w regulacjach płacowych obowiązujących u niego uprawnienie pracowników do „zakupu” artykułów, przedmiotów lub usług. Skoro mowa o „zakupie”, to uprawnienie w rozumieniu tego przepisu polega na przyznaniu pracownikom przywileju polegającego na możliwości zawarcia umowy sprzedaży (zakupu). Pracodawca musi zatem sprzedać pracownikowi towar lub usługę. Zdaniem Sądu Najwyższego w stanie faktycznym opisanym we wniosku płatnika, pracownik nie dokonuje zakupu (nie nabywa) usługi. Udostępnienie samochodu służbowego dla celów prywatnych nie jest usługą jaką świadczy pracodawca ani usługą jaką od pracodawcy kupuje (nabywa) pracownik. Pracownik zobowiązuje się do zapłaty ryczałtowego wynagrodzenia na rzecz pracodawcy za to, że ten umożliwia mu korzystanie z samochodu służbowego także dla celów prywatnych. Pracownik nie wynajmuje samochodu od pracodawcy (zakup usługi), lecz jedynie użytkuje go odpłatnie w szerszym zakresie niż wynika to z uprawnienia do posługiwania się materiałami (środkami transportu) udostępnionymi przez pracodawcę pracownikowi do realizacji obowiązków pracowniczych. Na znaczenie przesłanki „zakupu usługi” zwrócono uwagę w wyroku Sądu Najwyższego z 1 marca 2017 r., II BU 5/16 (LEX nr 2258036). Podkreślono, że pracownik nie zawierał samodzielnie umowy najmu, miejsce zakwaterowania wskazywał mu pracodawca, co oznaczało, że „nie doszło do zakupu przez pracowników usługi zakwaterowania po cenach niższych niż detaliczne, ponieważ takie usługi w istocie rzeczy nabywał pracodawca, z częściowym ryczałtowym udziałem pracowników korzystających z zagranicznego zakwaterowania”. Na ten fragment § 2 ust. 1 pkt 26 rozporządzenia zwrócono uwagę także w wyroku Sądu Apelacyjnego w Krakowie z 19 lipca 2016 r., III AUa 1260/15 (LEX nr 2093784), odmawiając zastosowania tego przepisu do stanu faktycznego, w którym pracodawca opłacał za pracownika składkę ubezpieczeniową. Przyjęto, że skoro pracownik nie płacił żadnej części ceny zakupu świadczeń przewidzianych w umowie z ubezpieczycielem, nie otrzymał uprawnienia do zakupu po cenie niższej od detalicznej.

W dalszej kolejności Sąd Najwyższy uwzględnił, że istotą przywileju z § 2 ust. 1 pkt 26 rozporządzenia jest możliwość nabycia tylko niektórych towarów lub usług po cenie niższej niż cena detaliczna. Przy pobieżnej analizie przepisu mogłoby się wydawać, że rozporządzenie nie precyzuje o jakiego rodzaju artykuły,

przedmioty lub usługi chodzi. Wówczas wyłączenie obejmowałoby wszelkiego rodzaju towary lub usługi. Jak jednak wynika z przepisu, jego *ratio legis* polega na uprzywilejowaniu pracowników płatnika przez umożliwienie im zakupu tylko niektórych towarów lub usług po cenie niższej od ceny detalicznej. Funkcją tego przepisu jest dostarczenie płatnikowi-pracodawcy bodźca służącego motywowaniu pracowników lub zwiększeniu ich lojalności w stosunku do pracodawcy. Skoro zaś w treści przepisu mowa tylko o „niektórych” towarach lub usługach, to oczywistym staje się, że w § 2 ust. 1 pkt 26 rozporządzenia chodzi o uprzywilejowanie polegające na możliwości tańszego – z racji więzi pracowniczej – zakupu towarów lub usług sprzedawanych na rynku przez pracodawcę. Tylko tak można wyjaśnić dookreślenie przez prawodawcę treści dozwolonego (z punktu widzenia kształtowania podstawy wymiaru składek) uprzywilejowania pracowników przez umożliwienie im „zakupu po cenach niższych niż detaliczne”. W gospodarce rynkowej, w której co do zasady obowiązuje swoboda kształtowania cen (poza przypadkami cen urzędowych oraz dozwolonymi ze względów rynkowych zasadami kształtowania cen odsprzedaży w ramach sieci dystrybucyjnej), jest bowiem tyle cen detalicznych ilu sprzedawców. Nie da się więc ustalić racjonalnie poziomu ceny detalicznej, od której pracownikowi przysługuje upust, gdyż cena detaliczna – a zatem cena dostępna dla pracownika kupującego na rynku – będzie z reguły kształtowała się inaczej, w zależności od tego w jakim źródle miałby się on zaopatrzyć „w detalu” w dany produkt. Odwołanie się do w treści pkt 26 do „ceny detalicznej” dostarcza argumentu przemawiającego za taką wykładnią tego przepisu, zgodnie z którą ceną detaliczną jest cena towaru lub usługi sprzedawanego użytkownikom końcowym przez pracodawcę-płatnika. Taką wykładnię wzmacnia dodatkowo posłużenie się w treści pkt 26 przymiotnikiem „niektórych”. Oznacza to, że pracodawca nie może – z punktu widzenia podstawy wymiaru – przyznać przywileju w postaci zakupu po cenie niższej dowolnego towaru lub usługi. Nieostry znaczeniowo przymiotnik „niektóre” nabiera odpowiedniego sensu dopiero przy przyjęciu założenia interpretacyjnego, zgodnie z którym chodzi o takie towary lub usługi, które pracodawca sam oferuje w sprzedaży detalicznej.

Taka wykładnia § 2 pkt 26 rozporządzenia znajduje potwierdzenie w dotychczasowym orzecnictwie Sadu Najwyższego, w którym przyjęto, że udostępnienie pracownikowi kwatery za częściową, ryczałtową odpłatnością nie stanowi usługi zakupionej od pracodawcy po cenach niższych niż detaliczne w sytuacji, gdy pracodawca nie świadczy usług zakwaterowania ani "podnajmu kwaterunku" zamówionego u innego podmiotu świadczącego takie usługi" (postanowienie z 17 kwietnia 2018 r., II BU 8/17, LEX nr 2549232). W orzeczeniu tym wyraźnie przyjęto, że dla zastosowania § 2 pkt 26 konieczne jest sprzedawanie określonego towaru lub świadczenie usługi przez pracodawcę. Także w wyroku Sądu Apelacyjnego w Krakowie z 19 lipca 2016 r., III AUa 1260/15 (LEX nr 2093784) przyjęto, że zasadnicza funkcja tego przepisu sprowadza się do możliwości zakupu przez pracowników towarów produkowanych lub sprzedawanych, czy usług świadczonych lub sprzedawanych, przez samego pracodawcę. Również w piśmiennictwie, choć bez jakiegokolwiek uzasadnienia, jako przykłady zastosowania § 2 ust. 1 pkt 26 rozporządzenia wskazuje się trafnie zniżkę na zakup gazu albo energii elektrycznej dla pracowników, odpowiednio, spółek dystrybuujących gaz oraz prąd (P. Kostrzewa, *Wybrane wyłączenia z podstawy wymiaru składek*, Ubezpieczenia społeczne – teoria i praktyka 2007 Nr 3, s. 18). Przeciwna wykładnia § 2 pkt 26 prowadziłaby do pozbawienia sensu podstawowej dla instytucji podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczny normy wynikającej z art. 18 ust. 1 w zw. z art. 4 pkt 9 ustawy systemowej.

Przechodząc do drugiego członu § 2 ust. 1 pkt 26 rozporządzenia, wyłączającego z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne korzyści odnoszone przez pracowników z tytułu „bezpłatnych lub częściowo odpłatnych przejazdów środkami lokomocji”, Sąd Najwyższy za zasadne uznał uzupełnienie argumentacji zawartej w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku. Nie wyjaśniono w niej bowiem, podobnie jak w powołanym wyżej orzecnictwie Sądów Apelacyjnych, dlaczego za przejazd środkami lokomocji uznano wyłącznie przypadki korzystania z transportu publicznego lub transportu zorganizowanego przez pracodawcę. Podzielając w tym zakresie konkluzję zawartą w uzasadnieniu orzeczenia Sądu drugiej instancji, Sąd Najwyższy stwierdza, że analizowana część § 2 ust. 1 pkt 26 rozporządzenia odnosi się tylko do takich „przejazdów” środkami lokomocji, które

ze swej istoty są przejazdami odpłatnymi. W przepisie tym chodzi o korzyść pracownika polegającą na tym, że wskutek działań pracodawcy zostaje zwolniony w części lub całości z konieczności uiszczania opłaty za skorzystanie z usługi przewozu środkiem lokomocji. W § 2 ust. 1 pkt 26 rozporządzenia mowa bowiem o „bezpłatnych” oraz „częściowo odpłatnych” przejazdach. Oczywiste jest więc, że w przepisie tym nie chodzi o ponoszenie wszelkich kosztów związanych z przejazdem (występujących w przypadku korzystania z samochodu służbowego w celach prywatnych), ale o odpłatność za przejazd. Taka odpłatność występuje w przypadku przewozów biletowanych, w tym rozliczanych w formie ryczałtowej biletu okresowego. Odpłatność za przejazd nie występuje natomiast w przypadku ryczałtowego opłacenia możliwości korzystania z samochodu służbowego dla celów prywatnych.

Mając powyższe na względzie, Sąd Najwyższy orzekł jak w sentencji.