



Sygn. akt I UK 58/19

WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 26 lutego 2020 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Romualda Spyt (przewodniczący)

SSN Jolanta Frańczak (sprawozdawca)

SSN Krzysztof Staryk

w sprawie z odwołania S. Spółki Akcyjnej w R.
przeciwko Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych Oddziałowi w L.
o wydanie pisemnej interpretacji,
po rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym w Izbie Pracy i Ubezpieczeń
Społecznych w dniu 26 lutego 2020 r.,
skargi kasacyjnej S. Spółki Akcyjnej w R. od wyroku Sądu Apelacyjnego w (...)
z dnia 12 czerwca 2018 r., sygn. akt III AUa (...),

1. oddala skargę kasacyjną,

**2. zasądza od wnioskodawcy na rzecz organu rentowego
kwotę 240 zł (dwieście czterdzieści) tytułem zwrotu kosztów
postępowania kasacyjnego.**

UZASADNIENIE

Sąd Okręgowy w G. Ośrodek Zamiejscowy w R. wyrokiem z dnia 28 listopada 2017 r. oddalił odwołanie S. S.A. w R. (dalej wnioskodawca lub Spółka) od decyzji Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddział w L. z dnia 8 maja 2017 r.,

uznającej za nieprawidłowe stanowisko przedstawione we wniosku Spółki z dnia 19 kwietnia 2017 r. w sprawie nieuwzględnienia w podstawie wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne udostępnianych pracownikom, za częściową odpłatnością, imiennych kart paliwowych z określonym limitem tankowania.

W sprawie tej ustalono, że wnioskodawca prowadzący działalność gospodarczą złożył wniosek o wydanie pisemnej interpretacji w trybie art. 10 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (obecnie jednolity tekst: Dz.U. z 2017 r., poz. 2168 ze zm.). Według tego wniosku Spółka rozważa udostępnienie swoim pracownikom skorzystania z bezpłatnych lub częściowo odpłatnych przejazdów środkami lokomocji, co zostałoby uregulowane w regulaminie wynagradzania w ten sposób, że dopuszczone zostanie kilka form udostępnienia pracownikom możliwości korzystania z bezpłatnych/częściowo odpłatnych przejazdów, w tym w formie imiennych kart paliwowych z określonym limitem tankowania, który będzie ustalony z uwzględnieniem odległości przejazdu z miejsca zamieszkania do miejsca pracy oraz częściowego pokrywania kosztów przejazdu, za częściową (symboliczną) odpłatnością. Sama wartość świadczenia z tytułu udostępniania pracownikom możliwości korzystania z bezpłatnych lub częściowo odpłatnych przejazdów środkami lokomocji będzie odpowiadała wartości rzeczywiście lub częściowo uzyskanych korzyści i zostanie opodatkowana na podstawie odpowiednich przepisów ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (obecnie jednolity tekst: Dz.U. z 2019 r., poz. 1387 ze zm., dalej jako ustawa podatkowa). Na tym tle wnioskodawca zadał więc pytanie, czy przychód uzyskany przez pracownika, który będzie korzystał z karty paliwowej na zasadach opisanych powyżej, powiększy podstawę obliczania składek na ubezpieczenie społeczne tego pracownika. Zdaniem wnioskodawcy, przychód pracownika wynikający z korzystania z bezpłatnych lub częściowo odpłatnych przejazdów środkami lokomocji nie będzie powiększał podstawy obliczania składek na ubezpieczenie społeczne, gdyż znajdzie tutaj zastosowanie § 2 ust. 1 pkt 26 rozporządzenia Ministra i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe (obecnie jednolity tekst: Dz.U. z 2017 r., poz. 1949, dalej jako rozporządzenie z dnia 18 grudnia 1998 r.). Organ rentowy w

zaskarżonej decyzji nie podzielił stanowiska wnioskodawcy, wskazując, że imienna karta paliwowa z określonym limitem tankowania, który będzie ustalony z uwzględnieniem odległości przejazdu z miejsca zamieszkania do miejsca pracy oraz częściowego pokrycia kosztów przejazdu, stanowi rodzaj karty płatniczej zasilanej do określonej wartości (limitu tankowania). A zatem nie można jej utożsamiać z bonem czy talonem uprawniającym do wymiany na usługę czy towar, tj. z formą niepieniężnego zakupu po cenach niższych niż detaliczne lub formę usług, przysparzającą pracownikowi korzyść materialną. Należy raczej uznać ją za świadczenie pieniężne z uwagi na to, że stanowi instrument dostępu do określonych wartości pieniężnych (limitu tankowania określonego przez wnioskodawcę), co finalnie umożliwia regulowanie zobowiązań pieniężnych, takich jak płatność za towary lub usługi, w tym przypadku za paliwo.

W tak ustalonym stanie faktycznym Sąd Okręgowy uznał, że odwołanie nie zasługuje na uwzględnienie bowiem wartość kart paliwowych udostępnionych pracownikom przez pracodawcę za częściową (symboliczną) odpłatnością z określonym limitem tankowania nie jest zwolniona z obowiązku odprowadzania od niej składek na ubezpieczenia społeczne. Z treści § 2 ust. 1 pkt 26 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r. wynika, że podstawy wymiaru składek nie stanowią: korzyści materialne wynikające z układów zbiorowych pracy, regulaminów wynagradzania lub przepisów o wynagradzaniu, a polegające na uprawnieniu do zakupu po cenach niższych niż detaliczne niektórych artykułów, przedmiotów lub usług oraz korzystania z bezpłatnych lub częściowo odpłatnych przejazdów środkami lokomocji. Niewątpliwie wyłączenie zawarte w tym przepisie stanowi wyjątek od ogólnej reguły, zgodnie z którą podstawę wymiaru stanowi przychód. Zatem przepis ten należy interpretować w sposób ścisły. Wyłączone od składek są tylko te przychody, które wynikają z układu zbiorowego pracy, regulaminów wynagradzania lub przepisów o wynagradzaniu, przybierają postać niepieniężną, umożliwiają korzystanie z bezpłatnych lub częściowo odpłatnych przejazdów środkami lokomocji (transportu publicznego lub transportu organizowanego przez pracodawcę). Tymczasem karty paliwowe, które zamierza wprowadzić Spółka dla pracowników, miałyby charakter kart przedpłaconych doładowywanych przez pracodawcę. Właścicielem środków zgromadzonych na rachunku byłby

pracodawca, a użytkownikiem karty pracownik. Zdaniem Sądu Okręgowego, karty paliwowej nie można utożsamiać z bonem lub talonem uprawniającym do wymiany na usługę czy towar, tj. formę niepieniężnego zakupu, lecz należy uznać za świadczenie pieniężne, gdyż stanowi ona instrument dostępu do określonych wartości pieniężnych. Wobec tego § 2 ust. 1 pkt 26 powołanego rozporządzenia nie ma w tym przypadku zastosowania.

Sąd Apelacyjny - Sąd Pracy i Ubezpieczeń Społecznych w (...), po rozpoznaniu apelacji wnioskodawcy, wyrokiem z dnia 12 czerwca 2018 r. oddalił apelację i zasądził od wnioskodawcy na rzecz organu rentowego kwotę 240 zł tytułem zwrotu kosztów zastępstwa procesowego w postępowaniu apelacyjnym.

Sąd Apelacyjny w pierwszej kolejności podniósł, że zgodnie z art. 18 ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (obecnie jednolity tekst: Dz.U. z 2020 r., poz. 266, dalej jako ustawa systemowa) podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe ubezpieczonych wymienionych w art. 6 ust. 1 pkt 1-3 i pkt 18a stanowi przychód, o którym mowa w art. 4 pkt 9 i 10. Przychód zaś stanowią przychody w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu: zatrudnienia w ramach stosunku pracy, pracy nakładczej, służby, wykonywania mandatu posła lub senatora, wykonywania pracy w czasie odbywania kary pozbawienia wolności lub tymczasowego aresztowania, pobierania zasiłku dla bezrobotnych, świadczenia integracyjnego i stypendium wypłacanych bezrobotnym oraz stypendium sportowego, a także z tytułu prowadzenia pozarolniczej działalności oraz umowy agencyjnej lub umowy zlecenia, jak również z tytułu współpracy przy tej działalności lub współpracy przy wykonywaniu umowy oraz przychody z działalności wykonywanej osobiście przez osoby należące do składu rad nadzorczych, niezależnie od sposobu ich powoływania (art. 4 pkt 9 ustawy systemowej). Według art. 12 ust. 1 ustawy podatkowej przychody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej oraz spółdzielczego stosunku pracy to wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne oraz wartość pieniężna świadczeń w naturze bądź 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. Jak trafnie wskazał Sąd Okręgowy, szczegółowy katalog wyłączeń niektórych rodzajów przychodów z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe, jako wyjątek od zasady ustalania podstawy wymiaru składek od wszystkich przychodów ze stosunku pracy zawarty w § 2 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r., musi być wykładany ściśle, co wyklucza jakąkolwiek rozszerzającą interpretację.

Według Sądu Apelacyjnego, wyjątki objęte § 2 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r. dotyczą takich przychodów, które w swojej istocie nie stanowią przysporzenia majątkowego pracowników, a mają na celu wyrównanie ubytków tego majątku, zabezpieczenie pracowników (koszt ubezpieczeń), bądź też zrekompensowanie pewnych niedogodności lub zużycia majątku pracownika, czy też przyznanie wyjątkowych świadczeń (odszkodowań). Niewątpliwie, w zakresie tych świadczeń, nie powinien znaleźć się przychód o charakterze wynagrodzenia, czy dodatku do niego. Tym samym w użytym w § 2 ust. 1 pkt 26 rozporządzenia sformułowaniu „korzystanie z bezpłatnych lub częściowo płatnych przejazdów środkami lokomocji” chodzi wyłącznie o przejazdy publicznymi środkami lokomocji oraz o transport organizowany przez pracodawcę w związku z dojazdem do pracy, a więc o sytuację, w której pracownik będzie uzyskiwał korzyść w postaci zwrotu kosztów dojazdu do pracy lub gdy dojazd ten będzie finansowany przez pracodawcę. Na taką interpretację wskazuje wyrok Sądu Najwyższego z dnia 3 kwietnia 2008 r., II UK 172/07 (OSNP 2009 nr 13-14, poz. 181), w którym przyjęto, że podlegają wyłączeniu z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne ekwiwalenty pieniężne wypłacane pracownikom z tytułu kosztów przejazdów do pracy na podstawie układów zbiorowych pracy, regulaminów wynagradzania lub przepisów o wynagradzaniu. W podobnym tonie wypowiedział się Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 2 grudnia 2009 r., I UK 201/09 (LEX nr 558226). Oznacza to, że chodzi o przejazdy środkami lokomocji w związku z wykonywaniem pracy. Użyte słowo „przejazd” dotyczy przy tym zarówno dojazdu do pracy, jak i z pracy do domu. Tymczasem sporne udostępnienie pracownikom za częściową (symboliczną) odpłatnością imiennych kart paliwowych z określonym limitem tankowania, choć ustalonym z uwzględnieniem odległości przyjazdu z miejsca zamieszkania do

miejsca pracy oraz częściowego pokrywania kosztów przejazdu, w istocie z oczywistych względów będzie wiązało się z wykorzystaniem zakupionego w ten sposób paliwa również dla celów prywatnych. A zatem niezwiązanych z dojazdem do pracy, co w praktyce wynikać będzie z używania samochodu w codziennym funkcjonowaniu, zarówno w celu dojazdu do miejsca pracy, jak i w sprawach prywatnych, bez częściowego ponoszenia kosztów tego użytkowania. Uznanie, że taka korzyść majątkowa zostałaby wyłączona z podstawy oskładkowania na mocy § 2 ust. 1 pkt 26 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r. stanowiłoby nieuzasadnione uprzywilejowanie określonej grupy pracowników. Z tych względów, korzyści uzyskane przez pracownika, a związane z możliwością korzystania z częściowo odpłatnych kart paliwowych z określonym limitem tankowania, mają charakter dodatkowego przychodu pracownika, powstałego na skutek finansowania (czy też współfinansowania) przez pracodawcę używania samochodu przez pracownika i powinny podlegać oskładkowaniu na podstawie § 1 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r.

Wnioskodawca zaskarżył wyrok Sądu Apelacyjnego skargą kasacyjną w całości, domagając się zmiany zaskarżonego wyroku przez uznanie, że korzyści materialne wynikające z układów zbiorowych pracy, regulaminów wynagradzania lub przepisów o wynagradzaniu, a polegające na uprawnieniu do zakupu po cenach niższych niż detaliczne za pomocą kart paliwowych towaru jakim jest paliwo, a tym samym także do korzystania z częściowo odpłatnych przejazdów środkami lokomocji, nie stanowią podstawy wymiaru składek, ewentualnie uchylenia zaskarżonego wyroku i skierowania sprawy do ponownego rozpatrzenia, a także zasądzenia od organu rentowego kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa radcowskiego.

W skardze kasacyjnej zarzucono naruszenie prawa materialnego przez niewłaściwą i zawężającą wykładnię - § 2 ust. 1 pkt 26 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r. i błędne przyjęcie, że: 1) korzyść, o której mowa w tym przepisie musi przybierać formę niepieniężną w sytuacji, gdy pojęcie „korzyść materialna” oznacza również ekwiwalent pieniężny i brak jest podstaw do ograniczania tego pojęcia, 2) przyznanie kart paliwowych za częściową odpłatnością nie odpowiada możliwości zakupu paliwa po cenach niższych niż detaliczne — mimo licznych pozytywnych interpretacji organu rentowego w analogicznych sytuacjach

dotyczących innych towarów, 3) karty paliwowe należy uznać za świadczenie pieniężne, mimo że nie można zamienić ich równowartości na ekwiwalent pieniężny, a jedyną możliwością ich wykorzystania jest zakup paliwa (wartość niepieniężna), 4) paliwo, w przeciwieństwie do szczepionek, kart sportowych, czy usług medycznych nie spełnia warunków z § 2 ust. 1 pkt 26, mimo że w przepisie tym wskazano na „artykuły, przedmioty lub usługi” nie ograniczając ich zakresu w jakikolwiek sposób, 5) karty paliwowe należy uznać za świadczenie pieniężne i nie można ich utożsamiać z bonem czy talonem, mimo że dokładnie tak jak w przypadku bonu czy talonu można za ich pomocą nabyć określony rodzaj towaru o określonej wartości.

Zdaniem skarżącego, w rozpoznawanej sprawie występuje potrzeba wykładni § 2 ust. 1 pkt 26 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r. celem przesądzenia: 1) czy dopuszczalne jest zawężenie stosowania tego przepisu jedynie do przypadków, gdy pracodawca finansuje/współfinansuje dojazd pracownika transportem publicznym, a także do przypadków, gdy dojazd ten odnosi się do transportu z i do pracy, a to w sytuacji, gdy przepis ten nie różnicuje korzyści materialnych w ten sposób; 2) czy sfinansowanie przez pracodawcę zakupu karty paliwowej uprawniającej do tańszego zakupu paliwa jest uprawnieniem do zakupu po cenach niższych tego artykułu, czy uprawnieniem do korzystania z częściowo odpłatnych środków lokomocji; 3) czy pod pojęciem „środek lokomocji” użytym w tym przepisie mieszczą się wszystkie środki lokomocji, czy tylko środki lokomocji dotyczące transportu publicznego; 4) czy karty paliwowe należy traktować jako świadczenia pieniężne, mimo że nie można zamienić ich równowartości na ekwiwalent pieniężny, a jedyną możliwością ich wykorzystania jest zakup paliwa (wartość niepieniężna), 5) czy paliwo spełnia warunki wskazane w tym przepisie, który obejmuje „artykuły, przedmioty lub usługi” nie ograniczając ich zakresu w jakikolwiek sposób.

W odpowiedzi na skargę kasacyjną organ rentowy wniósł o oddalenie skargi i zasądzenie od skarżącego na jego rzecz kosztów postępowania kasacyjnego.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Skarga kasacyjna jest nieuzasadniona, albowiem nie doszło do naruszenia prawa materialnego przy ferowaniu zaskarżonego wyroku.

Przedmiotem kontrowersji w rozpoznawanej sprawie jest wykładnia § 2 ust. 1 pkt 26 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r. stanowiącego, że podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe nie stanowią korzyści materialne wynikające z układów zbiorowych pracy, regulaminów wynagradzania lub przepisów o wynagradzaniu, a polegające na uprawnieniu do zakupu po cenach niższych niż detaliczne niektórych artykułów, przedmiotów lub usług oraz korzystaniu z bezpłatnych lub częściowo odpłatnych przejazdów środkami lokomocji. Przepis ten ma charakter szczególny, gdyż stanowi jeden z wyjątków (prawne odejście) od zasady ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe od każdego przychodu ze stosunku pracy w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych, osiąganego przez pracowników u pracodawcy z tytułu zatrudnienia w ramach stosunku pracy (§ 1 wymienionego rozporządzenia) i dlatego podlega ścisłej wykładni, adekwatnej do jego wyjątkowego charakteru prawnego. Z art. 18 ust. 1 ustawy systemowej wynika bowiem ogólna zasada, że podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe ubezpieczonych będących pracownikami stanowi przychód, o którym mowa w art. 4 pkt 9 tej ustawy, co oznacza przychody w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu zatrudnienia w ramach stosunku pracy, czyli 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.

Wykładnią § 2 ust. 1 pkt 26 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r. zajmował się już Sąd Najwyższy w swoim orzecznictwie, co trafnie zauważył Sąd Apelacyjny w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku. W wyroku z dnia 3 kwietnia 2008 r., II UK 172/07, do którego odwołuje się skarżący w uzasadnieniu podstaw skargi, przyjęto, że nieuprawniona jest wykładnia restrykcyjna, której nie uzasadnia wymowa normatywna § 2 ust. 1 pkt 26 rozporządzenia, prowadząca do wniosku, iż wszelkie korzyści materialne uzyskiwane przez pracowników na zasadach

wynikających z układów zbiorowych pracy, regulaminów wynagradzania lub przepisów o wynagradzaniu z tytułu korzystania z odpłatnych lub częściowo odpłatnych przejazdów środkami lokomocji nie wchodzi do podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe. Oznacza to, że każde przysporzenie majątkowe, w tym także ekwiwalenty pieniężne z tytułu ponoszonych kosztów przejazdów do pracy środkami lokomocji wypłacane pracownikom przez pracodawcę na podstawie aktów lub przepisów prawa pracy, podlega wyłączeniu z podstawy wymiaru składek. Pogląd ten został wyrażony w określonym stanie faktycznym sprawy, gdzie pracodawca wypłacał niektórym pracownikom na podstawie obowiązującego regulaminu wynagradzania określone kwoty tytułem zwrotu kosztów wydatkowanych na zakup biletu miesięcznego na środki lokomocji publicznej wykorzystywane do dojazdu do pracy. Podobne stanowisko w tej kwestii wyraził Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 2 grudnia 2009 r., I UK 201/09, wskazując, że na podstawie § 2 ust. 1 pkt 26 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r. możliwe jest nieuwzględnienie w podstawie wymiaru składek na ubezpieczenia dopłat ustalonych w regulaminie wynagradzania celem rekompensaty faktycznych kosztów dojazdu do pracy środkami komunikacji publicznej, ponoszonych przez pracowników.

Z kolei w wyroku z dnia 27 listopada 2018 r., I UK 319/17 (OSNP 2019 nr 6, poz. 76), Sąd Najwyższy zwrócił uwagę, że przepis § 2 ust. 1 pkt 26 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r. 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 zatem 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: a) korzyść materialna pracownika winna wynikać z układu zbiorowego pracy, regulaminu wynagradzania lub przepisów o wynagradzaniu; b) korzyść ta polega na uprawnieniu do zakupu po cenie niższej

niż detaliczna towarów lub usług; c) przedmiotem bonusowego zakupu wyłączonego z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne mogą być „niektóre” towary lub usługi. Tym samym *ratio legis* § 2 ust. 1 pkt 26 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r. polega na uprzywilejowaniu pracowników płatnika przez umożliwienie im zakupu tylko niektórych towarów i usług po cenie niższej od ceny detalicznej. Przyjmuje się, że chodzi o takie towary lub usługi, które pracodawca sam oferuje w sprzedaży detalicznej. Wobec tego pracodawca nie może – z punktu widzenia podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne – przyznać przywileju w postaci zakupu po cenie niższej dowolnego towaru lub usługi, ale tylko te które pozostają w ofercie pracodawcy (zob. także wyrok Sądu Apelacyjnego w Krakowie z dnia 19 lipca 2016 r., III AUa 1260/15, LEX nr 2093784). Z całą pewnością karta paliwowa, którą skarżący chce udostępniać swoim pracownikom nie uprawnia pracowników do nabycia towarów lub usług, które skarżący posiada w swojej ofercie. Podkreślenia wymaga, że taka wykładnia § 2 ust. 1 pkt 26 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r. znajduje również potwierdzenie w dotychczasowym orzecznictwie Sądu 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 (por. uchwałę Sądu Najwyższego z dnia 10 grudnia 2015 r., III UZP 14/15, OSNP 2016 nr 6, poz. 74 z glosą A. Musiały, OSP 2016 nr 11, poz. 104, czy postanowienie z dnia 17 kwietnia 2018 r., II BU 8/17, LEX nr 2549232). Stąd prawidłowe jest stanowisko Sądów orzekających w sprawie, że przedmiotową kartę paliwową z określonym limitem tankowania należy uznać za świadczenie pieniężne na rzecz pracownika, a nie jako umożliwiającą zakup po cenach niższych niż detalicznych towarów lub usług świadczonych przez pracodawcę.

W tym stanie rzeczy kluczowe staje się odkodowanie drugiego członu § 2 ust. 1 pkt 26 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r, wyłączającego z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne korzyści odnoszone przez pracowników z tytułu „bezpłatnych lub częściowo odpłatnych przejazdów środkami lokomocji”. Nie budzi wątpliwości, że na podstawie § 2 ust. 1 pkt 26 rozporządzenia

wylączeniu z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe podlega przychód, jaki pracownik uzyskuje tytułem zwrotu ponoszonych kosztów przejazdów do pracy publicznymi środkami komunikacji (por. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 3 kwietnia 2008 r., II UK 172/07; z dnia 2 grudnia 2009 r., I UK 201/09 czy wyrok Sądu Apelacyjnego we Wrocławiu z dnia 12 września 2018 r., III AUa 804/18, LEX nr 2561226). Sąd Najwyższy w cytowanym już wyroku z dnia 27 listopada 2018 r., I UK 319/17, uwypuklił, że § 2 ust. 1 pkt 26 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r. stanowiący, iż z podstawy wymiaru składek wyłączone jest „korzystanie z bezpłatnych lub częściowo odpłatnych przejazdów środkami lokomocji” 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, ale o odpłatność za przejazd. Taka odpłatność występuje w przypadku przewozów biletowanych, w tym rozliczanych w formie ryczałtowej biletu okresowego.

Summa summarum karta paliwowa z określonym limitem tankowania stanowi świadczenie, które zgodnie z art. 12 ust. 1 ustawy podatkowej stanowi przychód pracownika, którego nie obejmuje wyłączenie z § 2 ust. 1 pkt 26 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r. Karta paliwowa, jak wynika z wyjaśnień skarżącego, daje każdemu z pracowników możliwość zakupu paliwa za stałą kwotę i może być dowolnie przez niego wykorzystywana. Tym samym stanowi instrument dostępu do określonych środków pieniężnych, które mogą być dowolnie wykorzystywane przez pracowników.

Z tych przyczyn Sąd Najwyższy na podstawie art. 398¹⁴ k.p.c. wyrokował jak w sentencji, orzekając o kosztach postępowania kasacyjnego po myśli art. 98 § 1 k.p.c. w związku z art. 108 § 1 k.p.c. oraz art. 398²¹ k.p.c.