



Sygn. akt II UK 75/16

WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 4 kwietnia 2017 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Romualda Spyt (przewodniczący, sprawozdawca)
SSN Bohdan Bieniek
SSN Halina Kiriło

w sprawie z wniosku U. Spółki z o.o. w W.
przeciwko Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych Oddział w G.
o wydanie pisemnej interpretacji,
po rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym w Izbie Pracy, Ubezpieczeń
Społecznych i Spraw Publicznych w dniu 4 kwietnia 2017 r.,
skargi kasacyjnej wnioskodawcy od wyroku Sądu Apelacyjnego w (...)
z dnia 22 października 2014 r., sygn. akt III AUa (...),

oddala skargę kasacyjną.

UZASADNIENIE

Decyzją z dnia 30 stycznia 2012 r. Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w G. uznał za nieprawidłowe stanowisko zawarte we wniosku U. Sp. z o.o. w W., że wartość zapewnionego przez wnioskodawcę wyżywienia w trakcie podróży służbowych (zagranicznych i krajowych pracowników Spółki, która będzie pokrywana na podstawie faktur wystawionych na nią przez podmiot świadczący

usługi gastronomiczne, nie wlicza się do podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne.

Sąd Okręgowy w W. wyrokiem z dnia 30 kwietnia 2013 r. zmienił powyższą decyzję, uznając za prawidłowe stanowisko wyrażone przez U. Sp. z o.o. w W. we wniosku z dnia 29 listopada 2011 r., że zapewnione pracownikowi wyżywienie w trakcie podróży służbowej nie stanowi podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne.

Wyrok Sądu Okręgowego został wydany w oparciu o poniższe ustalenia faktyczne.

W dniu 29 listopada 2011 r. U. Sp. z o.o. złożyła wniosek do Zakładu Ubezpieczeń Społecznych dotyczący określenia podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne jej pracowników odbywających podróże służbowe. We wniosku Spółka wskazała, że wysyłając pracownika w podróż służbową (zarówno krajową jak i zagraniczną), wypłaca pracownikom diety w wysokości i na zasadach określonych w rozporządzeniach w sprawie krajowych i zagranicznych podróży służbowych. Spółka w najbliższym czasie planuje wprowadzenie nowego regulaminu podróży służbowych, w związku z czym zamierza wprowadzić nowe zasady w zakresie rozliczania zwrotu kosztów podróży i wypłaty diet dla pracowników, według których zamierza zrezygnować z wypłaty diet w zamian za zapewnienie pracownikom wyżywienia w trakcie podróży, którego koszt będzie jednak przewyższał wysokość diety wynikającej z rozporządzeń w sprawie podróży służbowych. W przypadku podróży krajowych Spółka zamierza pokrywać koszty całodziennego wyżywienia pracowników, w związku z czym nie będzie wypłacała im diet z tytułu podróży służbowych. Pokrycie kosztów wyżywienia będzie polegało na tym, że w każdym przypadku pracownik wyjeżdżający w podróż służbową będzie miał prawo do spożycia posiłków, których koszt pokryje Spółka na podstawie faktury wystawionej przez podmiot świadczący usługi gastronomiczne na rzecz Spółki. Posiłki będą zamawiane jeszcze przed wyjazdem z siedziby Spółki (przykładowo koszty śniadania w hotelu, w którym nocował pracownik) bądź na bieżąco przez pracownika będącego w podróży służbowej, który będzie mógł nabyć w imieniu pracodawcy posiłek w restauracji. W każdym przypadku nabywcą posiłku wskazanym na fakturze będzie Spółka. Spółka

nie będzie dokonywała zwrotu kosztów pracownikom. Spółka zamierza wprowadzić limit na wydatki na wyżywienie, który będzie ustalony na takim poziomie, aby pracownik mógł na koszt Spółki spożyć posiłek w restauracji. Analogicznie Spółka zamierza postąpić w przypadku podróży zagranicznych.

W ocenie Sądu Okręgowego, z przepisów: 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.; dalej ustawa systemowa), art. 9 ust. 1, art. 11 i art. 12, art. 21 ust. 1 pkt. 16 lit. a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych z dnia 26 lipca 1991 r., (jednolity tekst: Dz.U. z 2016 r., poz. 2032 ze zm.), art. 21 ustawy systemowej, § 2 ust 1 pkt 15 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.; dalej rozporządzenie z dnia 18 grudnia 1998 r., § 3 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 19 grudnia 2002 r. w sprawie wysokości oraz warunków ustalania należności przysługujących pracownikom zatrudnionym w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej, z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju (Dz.U. Nr 236, poz. 1990 ze zm., dalej rozporządzenie z dnia 19 grudnia 2002 r.) nie wynika, aby wartość całodziennego wyżywienia opłacanego przez pracodawcę była limitowana wysokością diety, a nadwyżka kosztów wyżywienia opłacanych wyłącznie przez pracodawcę - bez udziału pracownika - stanowiła przychód pracownika w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym.

Sąd Okręgowy stwierdził, że skoro pracodawca nie będzie przekazywał pracownikowi odbywającemu podróż służbową na terenie kraju lub poza jego granicami żadnych środków na zwiększone koszty wyżywienia (poza częścią diety przy podróży poza granicami kraju, która korzysta z ustawowego wyłączenia z podstawy wymiaru składki), zapewniając mu całodziennie wyżywienie, to przychód pracownika ze stosunku pracy, będący podstawą wymiaru składki na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne, nie ulegnie zwiększeniu.

Sąd Apelacyjny w (...), w wyniku apelacji organu rentowego, wyrokiem z dnia 22 października 2014 r. zmienił zaskarżony wyrok i oddalił odwołanie.

Sąd drugiej instancji stwierdził, że spór w sprawie sprowadza się do tego,

czy zapewniając wyżywienie w trakcie podróży służbowych, Spółka powinna wyłączyć z podstawy wymiaru składek całą wartość zapewnionego pracownikom wyżywienia, czy też z podstawy wymiaru składek powinna być wyłączona wartość wyżywienia do wysokości diety przysługującej pracownikowi odbywającemu podróż służbową.

Przywołując orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego oraz Sądu Najwyższego, Sąd Apelacyjny zauważył, że ze stanu faktycznego przedmiotowej sprawy wynika, że § 2 pkt 15 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r. będzie miał zastosowanie do ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne zainteresowanych pracowników w przypadku, gdy odwołująca się Spółka zrealizuje swój zamiar w postaci rezygnacji z diet w zamian za zapewnienie pracownikom wyżywienia w trakcie odbywanych przez nich podróży służbowych. Koszty wyżywienia pracowników przebywających w delegacji, pokrywane w całości przez pracodawcę, stanowią przychód ze stosunku pracy w rozumieniu art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, do którego odsyła z kolei art. 4 pkt. 9 ustawy systemowej. W konsekwencji koszty tego wyżywienia stanowią podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe, o których mowa w art. 18 ust. 1 ustawy systemowej. Stosownie zaś do § 2 pkt 15 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r., podstawy wymiaru składek nie stanowi jedynie przychód do wysokości diety z tytułu podróży służbowej, o której mowa w odrębnych przepisach. Analogiczne zasady - przez art. 81 ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (jednolity tekst: Dz.U. z 2016 r., poz. 1793 ze zm.), mają też zastosowanie do ustalenia podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie zdrowotne.

Odwołująca się Spółka zaskarżyła ten wyrok skargą kasacyjną w całości, zarzucając mu naruszenie art. 4 pkt 9 ustawy systemowej w związku z art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, przez jego niewłaściwą wykładnię (tj. niewłaściwą wykładnię pojęcia „przychód”) polegającą na przyjęciu, że wartość wyżywienia zapewnianego przez pracodawcę pracownikom uznać należy za przychód pracownika w rozumieniu art. 4 pkt 9 ustawy systemowej, pomimo że wartość tego wyżywienia nie stanowi dla pracownika przysporzenia i nie

może być uznana za świadczenie spełniane w interesie pracownika (a nie pracodawcy), skoro nie powiększa aktywów pracownika i nie pozwala mu na uniknięcie wydatku, który musiałby ponieść, i skoro zgodnie z art. 77⁵ § 1 k.p. obowiązek pokrycia kosztów wykonania zadań służbowych poza siedzibą pracodawcy, w tym kosztów wyżywienia, obciąża pracodawcę; art. 18 ust. 1 ustawy systemowej w związku z § 2 ust. 1 pkt 15 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r., polegające na uznaniu, że znajdują one zastosowanie także do świadczeń polegających na zapewnieniu wyżywienia pracownikowi wykonującemu zadania służbowe poza siedzibą pracodawcy, niemających charakteru przychodu, w konsekwencji błędne uznanie, że w przypadku, gdy Spółka jako pracodawca zapewnia wyżywienia pracownikom odbywającym zagraniczną lub krajową podróż służbową, wartość wyżywienia zapewnionego przez pracodawcę jest przychodem pracownika podlegającym wliczeniu do podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne w części przewyższającej limit diet; art. 81 ust. 1 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych w związku z art. 18 ust. 1 ustawy systemowej w związku z § 2 ust. 1 pkt 15 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r., przez ich niewłaściwe zastosowanie polegające na uznaniu, że znajdują one zastosowanie także do świadczeń polegających na zapewnieniu wyżywienia pracownikowi wykonującemu zadania służbowe poza siedzibą pracodawcy, niemających charakteru przychodu, w konsekwencji błędne uznanie, że w przypadku gdy Spółka jako pracodawca zapewnia wyżywienia pracownikom odbywającym zagraniczną lub krajową podróż służbową, wartość wyżywienia zapewnionego przez pracodawcę jest przychodem pracownika podlegającym wliczeniu do podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie zdrowotne w części przewyższającej wysokość diety; art. 18 ust. 1 ustawy systemowej w związku z § 2 ust. 1 pkt 15 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r. w związku z § 4 ust. 1 i ust. 3 pkt 2 rozporządzenia z dnia 19 grudnia 2002 r., przez niewłaściwą wykładnię powyższych przepisów polegającą na uznaniu, że ograniczenie wskazane w § 2 ust. 1 pkt 15 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r., tj. ograniczenie do wysokości diety wskazanej w § 4 ust. 1 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r. znajduje zastosowanie także do innych niż diety należności z tytułu podróży służbowej (tj. wartości zapewnionego pracownikowi wyżywienia), pomimo

że § 4 ust. 1 rozporządzenia z dnia z dnia 19 grudnia 2002 r., jak także żaden inny przepis nie określa stawki zapewnianego pracownikowi przez pracodawcę wyżywienia z tytułu podróży służbowej - stawka taka określona została wyłącznie do diet, w konsekwencji uznanie, że w przypadku, gdy Spółka jako pracodawca zapewnia wyżywienia pracownikom odbywającym podróż służbową, wyłączona z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne jest wartość zapewnionego wyżywienia do wysokości 23 złotych za dzień krajowej podróży służbowej; art. 18 ust. 1 ustawy systemowej w związku z § 2 ust. 1 pkt 15 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r. w związku z § 4 ust. 2-4 i § 5 ust. 1 i 2 rozporządzenia z dnia 19 grudnia 2002 r., przez niewłaściwą wykładnię powyższych przepisów polegającą na uznaniu, że ograniczenie wskazane w § 2 ust. 1 pkt 15 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r. do wysokości diet wskazanych w rozporządzeniu z dnia 19 grudnia 2002 r. znajduje zastosowanie także do innych niż diety należności z tytułu podróży służbowej, pomimo że przepisy § 4 ust. 2-4 i § 5 ust. 1 i 2 powyższego rozporządzenia, jak także żaden inny przepis nie określają stawki zapewnianego pracownikowi przez pracodawcę wyżywienia z tytułu podróży służbowej - stawka taka określona została wyłącznie do diet, w konsekwencji uznanie, że w przypadku gdy Spółka jako pracodawca zapewnia wyżywienie pracownikom odbywającym podróż służbową, wyłączona z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne jest wartość zapewnionego wyżywienia do wysokości diety za dzień zagranicznej podróży służbowej; art. 81 ust. 1 ustawy o ubezpieczeniach zdrowotnych w związku z art. 18 ust. 1 ustawy systemowej w związku z § 2 ust. 1 pkt 15 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r. w związku z § 4 ust. 1 i ust. 3 pkt 2 rozporządzenia z dnia 19 grudnia 2002 r., przez niewłaściwą wykładnię powyższych przepisów polegającą na uznaniu, że ograniczenie wskazane w § 2 ust. 1 pkt 15 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r. do wysokości diety wskazanej w § 4 ust. 1 rozporządzenia z dnia z dnia 19 grudnia 2002 r., znajduje zastosowanie także do innych niż diety należności z tytułu podróży służbowej (tj. wartości zapewnionego wyżywienia), pomimo że przepis § 4 ust. 1 powyższego rozporządzenia z dnia 19 grudnia 2002 r., jak także żaden inny przepis nie określa stawki zapewnianego pracownikowi przez pracodawcę wyżywienia z tytułu podróży służbowej - stawka taka określona została wyłącznie do diet, w konsekwencji

uznanie, że w przypadku gdy Spółka jako pracodawca zapewnia wyżywienia pracownikom odbywającym podróż służbową, wyłączona z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie zdrowotne jest wartość zapewnionego wyżywienia do wysokości 23 złotych za dzień krajowej podróży służbowej; art. 81 ust. 1 ustawy o ubezpieczeniach zdrowotnych w związku z art. 18 ust. 1 ustawy systemowej w związku z § 2 ust. 1 pkt 15 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r. w związku z § 4 ust. 2-4 i § 5 ust. 1 i 2 rozporządzenia z dnia 19 grudnia 2002 r., przez niewłaściwą wykładnię powyższych przepisów polegającą na uznaniu, że ograniczenie wskazane w § 2 ust. 1 pkt 15 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r. do wysokości diet wskazanych w rozporządzeniu z dnia 19 grudnia 2002 r. znajduje zastosowanie także do innych niż diety należności z tytułu podróży służbowej (tj. wartości zapewnionego wyżywienia), pomimo że przepisy § 4 ust. 2-4 i § 5 ust. 1 i 2 powyższego rozporządzenia z dnia 19 grudnia 2002 r., jak także żaden inny przepis nie określa stawki zapewnianego pracownikowi przez pracodawcę wyżywienia z tytułu podróży służbowej - stawka taka określona została wyłącznie do diet, w konsekwencji uznanie, że w przypadku gdy Spółka jako pracodawca zapewnia wyżywienie pracownikom odbywającym podróż służbową, wyłączona z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie zdrowotne jest wartość zapewnionego wyżywienia do wysokości diety za dzień zagranicznej podróży służbowej; art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, polegające na nałożeniu daniny publicznej nie na podstawie przepisów wynikających z obowiązującego prawa.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Skarga kasacyjna nie ma usprawiedliwionych podstaw.

W myśl art. 18 ust. 1 ustawy systemowej, podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe ubezpieczonych wymienionych w art. 6 ust. 1 pkt 1-3 i pkt 18a (w tym pracowników - art. 6 ust. 1 pkt 1) stanowi przychód, o którym mowa w art. 4 pkt 9 i 10, z zastrzeżeniem ust. 1a i 2, ust. 4 pkt 5 i ust. 12. Wedle art. 4 pkt 9 powyższej ustawy, „przychód” - to przychody w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu zatrudnienia między innymi w ramach stosunku pracy. Powyższe odesłanie oznacza, że przychód pracownika ze stosunku pracy definiowany jest przepisami ustawy o podatku

dochodowym od osób fizycznych. Punktem wyjścia jest tu art. 12 ust. 1 tej ustawy, który za przychody ze stosunku pracy uznaje wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne oraz wartość pieniężną 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. Biorąc zaś po uwagę treść art. 11 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, warunkiem uznania tych świadczeń za przychód pracownika jest otrzymanie ich od pracodawcy.

Zapewnienie pracownikowi bezpłatnego wyżywienia w czasie podróży służbowej stanowi niewątpliwie świadczenie w naturze o określonej wartości pieniężnej (nieodpłatne świadczenie). W wyroku z dnia 8 lipca 2014 r., K 7/13, Trybunał Konstytucyjny orzekł, że „art. 12 ust. 1 w związku z art. 11 ust. 1 oraz art. 12 ust. 3 w związku z art. 11 ust. 2-2b ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2012 r., poz. 361, 362, 596, 769, 1278, 1342, 1448, 1529 i 1540, z 2013 r. poz. 888, 1036, 1287, 1304, 1387 i 1717 oraz z 2014 r. poz. 223, 312, 567 i 598), rozumiane w ten sposób, że „inne nieodpłatne świadczenie” oznacza wyłącznie przysporzenie majątkowe o indywidualnie określonej wartości, otrzymane przez pracownika, są zgodne z art. 2 w związku z art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej”. W uzasadnieniu tego wyroku zaakceptowany został pogląd wyrażony w uchwale składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 18 listopada 2002 r., FPS 9/02 (ONSA 2003 nr 2, poz. 47), a następnie w uchwale z dnia 16 października 2006 r., II FPS 1/06 (ONSAiWSA 2006 nr 12, poz. 153), że pojęcie nieodpłatnego świadczenia ma na gruncie art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (jednolity tekst: Dz.U. z 2016 r., poz. 1888 ze zm.) ma szerszy zakres niż w prawie cywilnym, bowiem obejmuje ono wszystkie zjawiska gospodarcze i zdarzenia prawne, których następstwem jest uzyskanie korzyści kosztem innego podmiotu, lub te wszystkie zdarzenia prawne i zdarzenia gospodarcze w działalności osób prawnych, których skutkiem jest nieodpłatne, to

jest niezwiązane z kosztami lub inną formą ekwiwalentu, przysporzenie majątku tej osobie, mające konkretny wymiar finansowy. Zgodził się również z tym, że przytoczone wyżej stanowisko wypracowane na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych ma zastosowanie również do przychodu określonego w art. 11 ust. 1 w związku z art. 12 ust. 1 i 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (tak: w uchwale Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 maja 2010 r., II FPS 1/10; ONSAiWSA 2010 nr 4, poz. 5; z 24 października 2011 r., II FPS 7/10; ONSAiWSA 2012 nr 1, poz. 1).

Trybunał podkreślił, że podstawowym kryterium, które powinno być stosowane przy ustalaniu, czy dane nieodpłatne świadczenie pracodawcy stanowiło przychód ze stosunku pracy, jest wystąpienie po stronie pracownika przysporzenia, czy to w postaci nabycia wymiernej korzyści majątkowej również w postaci wymiernego zaoszczędzenia wydatku. To ostatnie może występować, gdy pracownik dobrowolnie skorzystał ze świadczenia oferowanego przez pracodawcę. Tę dobrowolność, wedle Trybunału, wyznacza uprzednia zgoda pracownika na przyjęcie nieodpłatnego świadczenia od pracodawcy, będąca następstwem przyjęcia zaproponowanych warunków umowy o pracę uwzględniających takie świadczenie, co sprawia, że pracownik, wyrażając na nie zgodę traktuje je jako - stanowiący część dochodu - element wynagrodzenia za pracę. Zgoda na skorzystanie ze świadczenia wyraża bowiem ocenę pracownika, że świadczenie - z punktu widzenia jego sytuacji zawodowej, życiowej, rodzinnej - jest celowe i przydatne, leży w jego interesie. Oznacza to, że w braku świadczenia ze strony pracodawcy pracownik musiałby ponieść wydatek. W konsekwencji, przyjęcie świadczenia oferowanego przez pracodawcę oznacza uniknięcie tego wydatku.

Trybunał zwrócił też uwagę, że - mimo bardzo szerokiego ujęcia przychodów ze stosunku pracy - nie każde świadczenie spełnione przez pracodawcę na rzecz pracownika bez ustalonej za nie zapłaty jest świadczeniem podlegającym podatkowi dochodowemu. Dowodzi tego treść art. 21 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, zawierająca listę zwolnień przedmiotowych od podatku. Ustawodawca wylicza tam, między innymi, wartość ubioru służbowego oraz ochronnego, wymaganego przez przepisy bhp (pkt 10, 10a, 11), wartość posiłków i napojów regeneracyjnych (pkt 11b), koszty przeniesienia służbowego i

zakwaterowania (pkt 14, 19), diety (pkt 16, 17). Zwolnienia określonych świadczeń pracowniczych, czyli niestanowiących części składowych wynagrodzenia rzeczowych i pieniężnych świadczeń ponoszonych przez pracodawcę na rzecz zatrudnionych przez niego pracowników, w rzeczywistości nie oznaczają wyłączenia określonego dochodu spod opodatkowania, lecz raczej świadczą o tym, że wartości objęte zwolnieniem nie są traktowane przez ustawodawcę jako dochód pracownika. Chodzi tu o świadczenia, które gwarantują higieniczne i bezpieczne warunki pracy, służą jej organizacji i - generalnie - umożliwiają prawidłowe wykonanie pracy. Oczywiście, korzysta z nich pracownik, ale tylko w ścisłym związku z wykonywaną pracą. Spełnianie wskazanych świadczeń na rzecz pracowników leży przede wszystkim w interesie pracodawcy, który - bez poczynienia wymaganych przez przepisy (przede wszystkim bhp) wydatków - nie mógłby zorganizować produkcji, czy szerzej - własnej działalności gospodarczej. Natomiast dla pracownika, jako osoby fizycznej - podatnika podatku dochodowego, poza relacją pracowniczą, nie powstaje tu przysporzenie. Korzyść ze świadczeń spełnianych na jego rzecz nie jest przez niego wynoszona na zewnątrz stosunku pracy i nie stanowi dochodu, będącego przedmiotem opodatkowania.

Z przedstawionych wywodów wynika, że: po pierwsze, gdy nieodpłatne świadczenie stanowi warunek niezbędny do zgodnego z prawem wykonywania pracy, po stronie pracownika nie powstanie przychód podlegający opodatkowaniu; po drugie, pracownik rzeczywiście unika wydatków w kontekście nieodpłatnego świadczenia, gdy korzysta z tego pełni dobrowolnie (wyraża zgodę na świadczenie); po trzecie, przysporzenie na rzecz pracownika nie zawsze jest równoznaczne z otrzymaniem świadczenia w interesie podatnika, zatem obie te przesłanki wystąpić muszą łącznie, aby można było mówić o nieodpłatnym świadczeniu.

Dieta przysługująca z tytułu podróży krajowej jest przeznaczona na pokrycie zwiększonych kosztów wyżywienia (zob. § 4 ust. 1 rozporządzenia z 1998 r., jak i § 7 ust. 1 aktualnego rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 29 stycznia 2013 r. w sprawie należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej (Dz.U. z 2013 r., poz. 167). Z założenia więc nie pokrywa

ona kosztów wyżywienia w ogólności (które pracownik ponosi przecież niezależnie od tego, czy przebywa w podróży służbowej), ale jedynie ich zwiększenie wynikające z konieczności spożywania posiłku poza domem. Zatem to tylko równowartość „zwiększonych kosztów” wyżywienia stanowi przysporzenie na rzecz pracownika, które należy wiązać z interesem pracodawcy. Z jednej bowiem strony, realizacja przez pracownika obowiązków poza miejscem świadczenia pracy (w czasie podróży służbowej) rodzi po stronie pracodawcy obowiązek pokrycia wskazanej wyżej różnicy kosztów (zob. art. 77⁵ § 1 k.p. i § 2 pkt 1 rozporządzenia z dnia 29 stycznia 2013 r.), a z drugiej - gdyby nie wykonywanie obowiązków wynikających ze zleconego zadania, pracownik nie miałby powodu do ponoszenia wyższych niż zwykle wydatków na wyżywienie. W związku z tym wysokość przysporzenia o równowartości diety określonej w stosownych przepisach rozporządzenia z dnia 29 stycznia 2013 r. nie stanowi podstawy wymiaru składek pracowników w myśl art. 18 ust. 1 ustawy systemowej, co potwierdzają § 2 pkt 15 i 16 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r.

Zgodnie z § 3 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Społecznej w sprawie wysokości oraz warunków ustalania należności przysługujących pracownikom zatrudnionym w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej, z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju, z tytułu podróży pracownikowi przysługują diety oraz zwrot kosztów: przejazdów, noclegów, dojazdów środkami komunikacji miejscowej, innych udokumentowanych wydatków, określonych przez pracodawcę odpowiednio do uzasadnionych potrzeb. Z kolei na pokrycie kosztów wyżywienia przysługuje pracownikowi dieta obliczona w wysokości i na zasadach określonych w § 4 rozporządzenia. W myśl § 4 ust. 1 rozporządzenia, dieta jest przeznaczona na pokrycie zwiększonych kosztów wyżywienia w czasie podróży służbowej i wynosi 23 zł za dobę podróży (obecnie 30 zł za dobę podróży). Dieta nie przysługuje, jeżeli pracownikowi zapewniono bezpłatne całodzienne wyżywienie (§ 4 ust. 3 pkt 2 rozporządzenia). Z przepisów tych nie wynika, że zapewnienie pracownikowi całodziennego wyżywienia w podróży służbowej jest obowiązkiem pracodawcy. Jest to logiczną konsekwencją tego, że konieczność ponoszenia kosztów całodziennego wyżywienia nie jest cechą charakterystyczną wyłącznie podróży służbowej, bowiem występuje ona w normalnym toku egzystencji. Jedyna

odmienność, którą w tym zakresie wprowadza podróż służbowa, to, jak wskazano wyżej, zwiększenie kosztów ponoszonych na posiłki spożywane poza domem.

W konkluzji, nieodpłatne świadczenie polegające na zapewnieniu pracownikowi bezpłatnego wyżywienia w czasie podróży służbowej w części przekraczającej limity diety ustalonej w § 4 z dnia 19 grudnia 2002 r. jest przychodem pracownika (przysporzeniem udzielonym w interesie pracownika) i stanowi przychód pracownika w rozumieniu art. 4 pkt 9 ustawy systemowej.

Mając na uwadze powyższe Sąd Najwyższy na podstawie art. 398¹⁴ k.p.c. orzekł jak w sentencji.

r.g.