



Sygn. akt I UK 201/09

WYROK
W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 2 grudnia 2009 r.

Sąd Najwyższy w składzie :

SSN Małgorzata Gersdorf (przewodniczący)

SSN Romualda Spyt

SSN Herbert Szurgacz (sprawozdawca)

w sprawie z odwołania Zakładu Usług Remontowo - Konserwacyjnych i Produkcji Materiałów Budowlanych „R.” Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w Ł. przeciwko Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych I Oddziałowi w Ł. z udziałem z udziałem zainteresowanych Witolda A., Marcina D., Jana B. , Jarosława Z. , Krzysztofa P., Mirosława O. , Zbigniewa O. , Mirosława J. , Jarosława G. , Janusza S. , Marcina K. , Grzegorza G. , Piotra S. , Leszka W. , Marka R. , Jana O. , Aleksego N. , Janusza M. i Mirosława P. o wysokość składek, po rozpoznaniu na rozprawie w Izbie Pracy, Ubezpieczeń Społecznych i Spraw Publicznych w dniu 2 grudnia 2009 r., skargi kasacyjnej wnioskodawcy od wyroku Sądu Apelacyjnego z dnia 3 lutego 2009 r.,

uchyla zaskarżony wyrok i przekazuje sprawę Sądowi Apelacyjnemu do ponownego rozpoznania i orzeczenia o kosztach postępowania kasacyjnego.

Uzasadnienie

Zaskarżonymi decyzjami z dnia 29 stycznia 2007 r., z dnia 13 lutego 2007 r., z dnia 15 marca 2007 r., z dnia 21 maja 2007 r. i z dnia 24 maja 2007 r. Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział Wojewódzki w Ł. stwierdził, że dopłaty za przejazdy z miejsca zamieszkania do miejsca wykonywania pracy wypłacone Witoldowi A., Piotrowi S., Leszkowi W., Markowi R., Janowi O., Aleksemu N., Januszowi M., Mirosławowi P., Marcinowi D., Janowi B., Grzegorzowi G., Marcinowi K., Januszowi S., Jarosławowi G., Mirosławowi J., Zbigniewowi O., Mirosławowi O., Krzysztofowi P., Jarosławowi Z. z tytułu zatrudnienia na podstawie umowy o pracę w ZUR-K i PMB „R.” spółce z o.o. z siedzibą w Ł. stanowią podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenie zdrowotne. W uzasadnieniu organ rentowy wskazał, iż płatnik - w wymienionych w decyzjach okresach - wypłacał pracownikom dopłaty za przejazd z miejsca zamieszkania do miejsca wykonywania pracy, od których nie naliczył składek na ubezpieczenia społeczne, a tym samym zaniżył podstawę wymiaru składek na te ubezpieczenia. W decyzjach organ rentowy wskazał kwoty jakie winny stanowić podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenie zdrowotne w poszczególnych miesiącach. W załącznikach do decyzji określono wysokość należnych składek od tych podstaw na ubezpieczenia społeczne, ubezpieczenie zdrowotne, Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych.

Odwołania od powyższych decyzji złożył pełnomocnik płatnika składek wnosząc o ich uchylenie. Zdaniem płatnika organ rentowy przyjmując, iż wyłączenie - o którym mowa w § 2 ust. 1 pkt 26 Rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998 roku w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstaw wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe - nie obejmuje ekwiwalentów pieniężnych stanowiących zwrot cen zakupionych biletów dokonał

niewłaściwej interpretacji tego przepisu. W ocenie płatnika wypłacany pracownikowi ekwiwalent pieniężny stanowiący zwrot cen zakupionych biletów stanowi korzyść materialną w rozumieniu § 2 ust. 1 pkt 26 rozporządzenia. Ustawodawca nie wprowadził bowiem wymogu aby zwolniona z oskładkowania korzyść materialna przyjęła formę niepieniężną.

Sąd Okręgowy - Sąd Pracy i Ubezpieczeń Społecznych w Ł. wyrokiem z dnia 23 października 2007 roku oddalił odwołanie.

Sąd ustalił, że Zakład Usług Remontowo - Konserwacyjnych i Produkcji Materiałów Budowlanych „R.” spółka z o.o. z siedzibą w Ł. w ramach prowadzonej działalności zajmuje się wykonywaniem zleconych prac remontowo - budowlanych. W 2000 r. spółka miała swoją siedzibę w Ł. przy ul. P.[...], następnie przeniesioną na ul B.[...]. Zainteresowani zostali zatrudnieni w firmie „R.” na podstawie umów o pracę zawartych na czas nieokreślony na stanowiskach robotniczych z wynagrodzeniem określonym w stawce godzinowej. W umowach o pracę jako miejsce wykonywania pracy wskazywano głównie siedzibę pracodawcy, a także miasto Ł., województwo ł.

W § 15 ust. 2 i 3 regulaminu wynagradzania pracodawca przyznał pracownikom zatrudnionym na stanowiskach robotniczych dopłaty za przejazdy komunikacją miejską w wysokości dwóch biletów normalnych półgodzinnych i dwóch biletów normalnych 10 minutowych za dzień pracy. Natomiast dla pracowników zamieszkałych poza Ł. przyznał dopłaty za przejazdy komunikacją miejską w wysokości dwóch biletów normalnych półgodzinnych i dwóch biletów PKP w wysokości dwóch biletów do miejsca zamieszkania.

W okresie od kwietnia 2000 r. do grudnia 2005 r. firma zatrudnionym na stanowiskach robotniczych pracownikom za każdy dzień pracy wypłacała dopłaty za przejazdy z miejsca zamieszkania do miejsca wykonywania pracy. Od powyższych wypłat nie zostały naliczone składki na ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenie zdrowotne.

Zdaniem sądu pierwszej instancji świadczenia pracodawcy na rzecz pracowników polegające na częściowym pokrywaniu kosztów z tytułu opłat pracowników za przejazdy, z miejsca zamieszkania do pracy i z powrotem, stanowi przychód w rozumieniu przepisu art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od

osób fizycznych. Odwołujący się, na którym jako płatniku ciąży obowiązek obliczenia i opłacenia należnych składek według zasad wynikających z przepisów ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, powinien był do przychodów swych pracowników wliczać także świadczenia realizowane w ramach ciążącego na nim obowiązku (wynikającego z regulaminu wynagradzania), polegającego na pokrywaniu kosztów z tytułu dopłat za przejazdy z miejsca zamieszkania do miejsca wykonywania pracy. Wyплаты pieniężne wypłacone pracownikom tytułem zwrotu cen zakupionych biletów nie mieszczą się bowiem w katalogu przychodów wyłączonych z podstawy wymiaru składek (§ 2 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998 r.). Katalog ten obejmuje wartość świadczeń polegających na uprawnieniu do bezpłatnych i ulgowych przejazdów środkami transportu to jest przekazywane pracownikom bezpłatne bilety okresowe lub tzw. legitymacje zniżkowe uprawniające do określonej ulgi przejazdowej.

Odwołujący się zaskarżył powyższe orzeczenie w całości apelacją. W apelacji zarzucił wyrokowi błąd w ustaleniach faktycznych polegających na bezzasadnym przyjęciu, iż dopłaty do biletów o których mowa w § 15 pkt 2 regulaminu wynagradzania obowiązującego w spółce stanowiły dopłaty do przejazdów z miejsca zamieszkania do pracy podczas gdy w rzeczywistości, jak wynika z materiału dowodowego zgromadzonego w aktach sprawy, stanowiły one dopłaty do przejazdów pomiędzy różnymi miejscami pracy oraz niewłaściwą interpretację § 2 ust. 1 pkt 26 Rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstaw wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe.

W uzasadnieniu skarżący wskazał, że dopłaty udzielane pracownikom stanowiły rekompensatę ponoszonych przez pracowników kosztów dojazdów z siedziby firmy do miejsca prowadzenia prac budowlanych, jak również kosztów przejazdów pomiędzy poszczególnymi placami budowy. W ocenie płatnika ekwiwalent pieniężny wypłacany pracownikowi przez pracodawcę w związku ze zwrotem cen zakupionych biletów jest korzyścią materialną w rozumieniu § 2 ust. 1 pkt 26 Rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998 r. a ustawodawca nie wprowadził wymogu w myśl którego, aby korzyść materialną została zwolniona z oskładkowania, musi ona przybrać bezwzględnie formę

niepieniężną.

Sąd Apelacyjny wyrokiem z dnia 3 lutego 2009 r. oddalił apelację.

W uzasadnieniu wyroku Sąd drugiej instancji wskazał, że organ rentowy dokonując rozliczenia spornych składek traktował wypłacane kwoty łącznie jako kwoty z tytułu dopłaty z miejsca zamieszkania do miejsca świadczenia pracy. W złożonych dnia 22 maja 2006 roku zastrzeżeniach do protokołu kontroli takiego sposobu naliczenia spornych składek nie kwestionowano. Sformułowane zastrzeżenia dotyczyły wykładni przepisu § 2 ust. 1 pkt. 26 rozporządzenia i rozumienia pojęcia „korzyść materialna”. Na rozprawie dnia 9 października 2007 roku świadek Jan M. twierdził, że wypłacany ryczałt dotyczył jedynie przejazdów na budowy w granicach miasta a koszty biletu na dojazd z miejsca zamieszkania pracownik ponosił sam. Jednocześnie potwierdził, iż wypłacane tytułem przejazdu kwoty były ryczałtem, wysokość którego ulegała zmianie wraz ze zmianą cen biletów, wskazanych w regulaminie, a wydatki pracowników na przejazdy w żaden sposób nie były weryfikowane.

W takich okolicznościach faktycznych Sąd pierwszej instancji był uprawniony podzielić stanowisko organu rentowego i przyjąć w ustaleniach faktycznych, że wskazane kwoty wypłacane pracownikom stanowiły ekwiwalent za dojazd z miejsca zamieszkania do miejsca faktycznego świadczenia pracy. Co istotne, jak ustalił Sąd pierwszej instancji i co nie było kwestionowane w apelacji, „wypłacane kwoty stanowiły formę (ryczałtu, ekwiwalentu) za przejazdy i nie miały nic wspólnego ze zwrotem rzeczywiście poniesionych przez pracowników wydatków na przejazdy.” W realiach sprawy rzeczywiście ponoszonych przez pracowników wydatków na przejazdy nikt nie kontrolował, a wypłata kwot z tytułu przejazdów następowała automatycznie, w kwocie stanowiącej iloczyn cen, dni pracy, miejsca zamieszkania i wielkości wskazanych w § 15 ust. 2 i 3 regulaminu wynagradzania.

Sąd Apelacyjny przywołał treść przepisu § 2 ust. 1 pkt 26 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998 roku w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe i wskazał, że jest on przepisem szczególnym, z tej racji przy jego stosowaniu nie ma miejsca na wykładnię restrykcyjną ani tym bardziej na wykładnię rozszerzającą. Zgodnie z treścią wskazanego przepisu z podstawy

wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe wyłączone są korzyści materialne wynikające z regulaminów wynagradzania, a polegające na korzystaniu z bezpłatnych lub częściowo odpłatnych przejazdów środkami lokomocji. Jak z powyższego wynika, dla zwolnienia nie jest wystarczające istnienie korzyści materialnej wynikającej z regulaminu wynagradzania, korzyść ta musi być celowa w granicach zakreślonych w przepisie.

Odnosząc się do przywołanego w apelacji wyroku Sądu Najwyższego w sprawie II UK 172/07 Sąd drugiej instancji stwierdził, że występują znaczne różnice w stanie faktycznym, które dotyczą kwestii istotnych, przede wszystkim znaczenie ma okoliczność, że w rozpoznawanej sprawie nie chodzi o zwrot wydatków poniesionych z tytułu korzystania ze środków komunikacji publicznej (jak w sprawie II UK 172/07), ale o „dopłaty” będące w istocie dodatkami dla pracowników zatrudnionych na stanowiskach robotniczych w wysokości określonej w cenach biletów, prawo do powstania których wynikało z faktu zamieszkiwania w określonym miejscu i było zupełnie oderwane od rzeczywistego korzystania ze środków komunikacji publicznej i wydatkowanych na ten cel środków.

Wyrok ten został przez odwołującego się zaskarżony w całości skargą kasacyjną. Skarżący wniósł o wydanie orzeczenia reformatoryjnego poprzez uchylenie w całości zaskarżonego wyroku Sądu Apelacyjnego i w konsekwencji orzeczenie co do istoty sprawy poprzez zmianę wyroku Sądu Okręgowego - Sądu Pracy i Ubezpieczeń Społecznych oraz poprzedzających go decyzji organu rentowego i ustalenie, iż ekwiwalenty pieniężne za dopłaty za przejazdy wypłacane zainteresowanemu nie wchodzi do podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne i ubezpieczenie zdrowotne, Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych.

Zaskarżonemu wyrokowi zarzucono naruszenie prawa materialnego - § 2 ust. 1 pkt 26 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstaw wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe polegające na jego niewłaściwej wykładni i w konsekwencji bezzasadnemu przyjęciu, że dopłaty do przejazdu do miejsca wykonywania pracy zatrudnionym na podstawie umowy o pracę stanowią podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne, ubezpieczenie zdrowotne oraz

Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych.

W uzasadnieniu skarżący podniósł, że wykładnia tego przepisu, zgodnie z którą przesłanką uznania określonego wydatku za spełniający jego wymóg jest bądź to fizyczne wydawanie pracownikom biletów bądź w przypadku wypłaty ich równowartości sprawowanie przez pracodawcę kontroli wydatkowania środków otrzymywanych przez pracownika, ma charakter zawężający, co jest nieuprawnione.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Zgodnie z art. 18 ust. 1 ustawy systemowej podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe ubezpieczonych pracowników stanowi przychód w rozumieniu art. 4 zgodnie z tym przepisem przychód oznacza 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. Źródła przychodów wskazuje rozdział 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U.00.14.176 j.t. ze zm.). Od zasady, że podstawą wymiaru składek są przychody, rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998 roku w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstaw wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe przewiduje wyjątki. Zgodnie z § 2 ust. 1 pkt 26 tego rozporządzenia podstawy wymiaru składek nie stanowią następujące przychody: 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.

Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 3 kwietnia 2008 r. (II UK 172/07, OSNP 2009/13-14/181) stanął na stanowisku, że skoro z treści § 2 ust. 1 pkt 26 rozporządzenia z 18 grudnia 1998 r. wynika, że podstawy wymiaru składek nie stanowią przychody w postaci korzyści materialnych wynikających z układów zbiorowych pracy, regulaminów wynagradzania lub przepisów o wynagradzaniu polegające między innymi na korzystaniu z odpłatnych lub częściowo odpłatnych przejazdów środkami lokomocji, to do materii normatywnej tych aktów lub przepisów prawa pracy należy określanie tego rodzaju korzyści materialnych, które są wyłączone z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe. Wprawdzie zgodzić się trzeba, że wyłączenia przychodów w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych, osiągniętych przez pracowników z tytułu zatrudnienia w ramach stosunku pracy, następuje wyłącznie w enumeratywnie wskazanych przypadkach w § 2 rozporządzenia z 18 grudnia 1998 r., ale nie oznacza to, że sytuacje te podlegają restrykcyjnej wykładni zważającej.

Sąd Apelacyjny zaakceptował tezę cytowanego wyroku Sądu Najwyższego, ale uznał, że dotyczy on innego stanu faktycznego. Podniósł przede wszystkim, że Sąd Najwyższy, wypowiadając się w sprawie II UK 172/07 miał do czynienia z taką sytuacją faktyczną w której „pracodawca dokonywał zwrotu kwot wydatkowanych przez pracownika tytułem zakupu biletów (...) a więc otrzymywał rekompensatę z tego tytułu (...)”. Tymczasem, wywodził Sąd Apelacyjny, w rozpoznawanej sprawie, „odwołujący się już w regulaminie przyznając korzyść, abstrahował od kwestii rzeczywistego wydatkowania środków na przejazdy. Wskazany regulamin nie dostarczał prawa do bezpłatnego bądź częściowo bezpłatnego prawa do korzystania ze środków komunikacji publicznej ani tym bardziej prawa do zwrotu poniesionych z tego tytułu wydatków. Regulamin, co jednoznacznie wynika z jego treści i co artykułuje także apelacja, wprowadzał „dopłaty” będące w istocie dodatkami dla pracowników zatrudnionych na stanowiskach robotniczych w wysokości określonej w cenach biletów, prawo do powstania których wynikało z faktu zamieszkiwania w określonym miejscu i pozostawania w stosunku pracy i było zupełnie oderwane od rzeczywistego korzystania ze środków komunikacji publicznej i wydatkowania na ten cel środków. Niezależnie od tego jak kwoty wypłacane z tytułu przejazdów były nazywane (dopłata, ryczałt, ekwiwalent) to w

okolicznościach niniejszej sprawy, miały one charakter dodatku, oderwanego od rzeczywistego korzystania ze środków komunikacji publicznej oraz od rzeczywistego ponoszenia wydatków z tego tytułu.”

Należy stwierdzić, że ustalenia Sądu Apelacyjnego dotyczące subsumpcji stanu faktycznego pod normę z § 2 ust. 1 pkt 26 rozporządzenia z 18 grudnia 1998 r. są niepełne. Sąd pominął całkowicie postanowienia regulaminu, że dopłaty za przejazdy przysługują za dzień pracy, tj. że w świetle tego unormowania dopłata stanowiła rekompensatę poniesionych kosztów. Sąd ustalił natomiast, że dopłaty nie wykazywały związku z pracą i stanowiły jedynie dodatek oderwany od faktycznie ponoszonych kosztów dojazdu do pracy. Równocześnie Sąd przyjął za podstawę orzeczenia ustalenia organu rentowego w zaskarżonej wysokości „niedopłaty” z tytułu składek. Wyliczenia te zostały oparte na dokumentacji pokontrolnej, z której wynika, że świadczenia w postaci dopłat do biletów przysługiwały za dzień pracy.

Niezbędne zatem są dalsze szczegółowe ustalenia odnośnie dopłat, z których korzystali pracownicy, w szczególności, czy pozostawały one w związku z rzeczywistymi dojazdami do pracy, czy też stanowiły jedynie formę podwyżki wynagrodzenia. Dopiero na gruncie tych ustaleń będzie możliwa ocena, czy sporne dopłaty mieszczą się w ramach dyspozycji § 2 ust. 1 pkt 26 rozporządzenia z 18 grudnia 1998 r.

Z przytoczonych motywów orzeczono jak w sentencji wyroku.