



Sygn. akt I UK 205/15

WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 24 września 2015 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Jolanta Strusińska-Żukowska (przewodniczący)

SSN Jolanta Frańczak (sprawozdawca)

SSN Zbigniew Myszka

w sprawie z odwołania N. Sp. z o.o. w S.
przeciwko Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych
o wydanie pisemnej interpretacji,
po rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym w Izbie Pracy, Ubezpieczeń
Społecznych i Spraw Publicznych w dniu 24 września 2015 r.,
skargi kasacyjnej organu rentowego od wyroku Sądu Apelacyjnego w [...] z dnia 25 lutego 2014 r.,

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

UZASADNIENIE

Zakład Ubezpieczeń Społecznych w decyzjach z dnia 22 czerwca 2012 r., wydanych na podstawie art. 10 ust. 1 i 5 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej (obecnie jednolity tekst: Dz.U. z 2015 r., poz. 584) w związku z art.

83 ust. 1 pkt 3 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych (obecnie jednolity tekst: Dz.U. z 2015 r., poz. 121), uznał za nieprawidłowe stanowisko odwołującej się N. Sp. z o.o. w kwestii wyłączenia z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe bonów żywieniowych, które będą wydawane pracownikom przedsiębiorcy oraz wyłączenia z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe wartości finansowanych przez pracodawcę bonów żywieniowych nie przekraczających miesięcznie kwoty 190 zł, które upoważniają pracowników do zakupu posiłków w formie produktów spożywczych i usług gastronomicznych. W uzasadnieniach decyzji podniesiono zostało, że nie podlegają wyłączeniu z podstawy wymiaru składek bony żywieniowe uprawniające do zakupu produktów spożywczych, z których można sporządzić posiłek, a jedynie bony żywieniowe, które zostaną zrealizowane w placówkach gastronomiczno - restauracyjnych, barach, punktach gastronomicznych, stołówkach.

Sąd Okręgowy - Sąd Pracy i Ubezpieczeń Społecznych w C. wyrokiem z dnia 23 stycznia 2013 r. oddalił odwołania oraz zasądził od odwołującej się spółki na rzecz organu rentowego kwotę 120 zł tytułem zwrotu kosztów zastępstwa procesowego.

Sąd Okręgowy ustalił, że odwołująca się N. Sp. z o.o. złożyła wniosek o wydanie pisemnej interpretacji w trybie art. 10 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej, wskazując, że zamierza wydawać bony żywieniowe dla swoich pracowników, które sfinansuje ze środków obrotowych bowiem nie posiada funduszu socjalnego. Do wydawania przedmiotowych bonów spółka nie jest zobligowana odrębnymi przepisami bhp wynikającymi z prawa pracy i związanymi ze szczególnymi obowiązkami pracodawcy, co oznacza, że nie będą to bony na posiłki i napoje profilaktyczne. Mają je otrzymywać w kwocie nie przekraczającej 190 zł miesięcznie wszyscy pracownicy lub wybrane grupy pracowników, bez względu na warunki pracy, w jakich pracują. Spółka planuje zakupić bony żywieniowe od C. Sp. z o.o., które będą uprawniać do nabycia posiłków w formie produktów spożywczych i usług gastronomicznych. Bony będą wymieniane na posiłki we wskazanych przez spółkę C. punktach akceptujących, do których należą: przedsiębiorstwa z branży gastronomicznej, sklepy i sieci handlowe. Odwołująca się spółka w uzasadnieniu złożonego wniosku podniosła, że

stosownie do treści § 2 ust. 1 pkt 11 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 (Dz.U. z 1998 r. Nr 161, poz. 1106 ze zm.; dalej jako rozporządzenie z dnia 18 grudnia 1998 r.) podstawy wymiaru składek nie stanowi wartość finansowanych przez pracodawcę posiłków udostępnionych pracownikom do spożycia bez prawa do ekwiwalentu z tego tytułu - do wysokości nie przekraczającej miesięcznie kwoty 190 zł, przy czym za posiłki, o których mowa w tym przepisie rozumie się także bony żywieniowe. Wskazała, iż w języku potocznym „posiłek” to pożywienie i bez znaczenia jest postać posiłku oraz forma realizacji tego świadczenia. Istotne jest to, że ma to być posiłek udostępniany pracownikowi do spożycia. Nie ma bowiem w powołanym przepisie rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r. ograniczeń, które wskazywałyby na jego zastosowanie, tylko wówczas, gdy posiłek będzie wydany pracownikowi wyłącznie w formie rzeczowej. A zatem nie stanowi przeszkody dla wyłączenia z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe bonów żywieniowych okoliczność, iż pracownikom byłyby wydawane przez pracodawcę kupony, bowiem przepis mówi o „wartości posiłków”. Brak możliwości wymiany kuponu na ekwiwalent pieniężny realizuje kolejny warunek zwolnienia bonów z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne. Odwołująca się spółka podkreśliła, że odmienne stanowisko dotyczące bonów żywieniowych zawiera wyjaśnienie Ministerstwa Polityki Społecznej z dnia 19 listopada 2004 r. (DUS - 400 - 169/WB/04), zgodnie z którym przepis § 2 ust. 1 pkt 11 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r. obejmuje swym zakresem wartość przekazanych pracownikom bonów obiadowych, czy innych żywieniowych, pod warunkiem, że bony te mogą być realizowane jedynie w placówkach gastronomicznych, a to - restauracjach, barach, punktach gastronomicznych.

Sąd Okręgowy w tych okolicznościach faktycznych w pierwszej kolejności podniósł, że stosownie do treści § 2 ust. 1 pkt 11 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r. podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe nie stanowi wartość finansowanych przez pracodawcę posiłków udostępnianych pracownikom do spożycia bez prawa do ekwiwalentu z tego tytułu do wysokości nie przekraczającej miesięcznie kwoty 190 złotych. Powołując się na stanowisko

przedstawione przez J. Budziszewskiego w artykule „Skutki prawne korzystania z kuponów żywieniowych oraz kuponów żywieniowych dla celów profilaktycznych” (Dor. Podat. 2005 nr 9, poz. 48) Sąd Okręgowy przyjął, że nie można wyłączyć z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne wartości takich bonów towarowych, które będą uprawniały pracowników do nabycia posiłków i produktów spożywczych nie będących posiłkami zarówno w placówkach gastronomicznych, jak i w sieciach handlowych i sklepach. Innymi słowy z takiego wyłączenia skorzystać mogą tylko bony towarowe o wartości nie przekraczającej miesięcznie 190 złotych na zakup gotowych posiłków w placówkach gastronomicznych. Wyłączenie z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne bonów towarowych, przyznawanych pracownikom, które uprawniają do zakupu produktów żywieniowych prowadziłyby do obejścia przepisów rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r. poprzez zastosowanie ich niezgodnie z ich celem, jakim było finansowanie pracownikom posiłków gotowych do spożycia, a nie zapewnienie dodatkowych środków pieniężnych, które nie podlegałyby „oskładkowaniu” na zakup produktów spożywczych służących do przygotowania posiłków.

Sąd Apelacyjny – Sąd Pracy i Ubezpieczeń Społecznych, po rozpoznaniu apelacji N. Sp. z o.o., wyrokiem z dnia 25 lutego 2014 r. zmienił zaskarżony wyrok oraz poprzedzające go decyzje organu rentowego i uznał za prawidłowe stanowisko odwołującej się spółki przedstawione we wnioskach z dnia 11 czerwca 2012 r.

Sąd Apelacyjny stwierdził, że Sąd pierwszej instancji dokonał błędnej wykładni § 2 ust. 1 pkt 11 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r., zgodnie z którym podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne nie stanowi wartość finansowanych przez pracodawcę posiłków udostępnianych pracownikom do spożycia bez prawa do ekwiwalentu z tego tytułu do wysokości nie przekraczającej miesięcznie kwoty 190 złotych. Ustawodawca w cytowanym wyżej przepisie zamieścił jedynie dwa warunki konieczne do spełnienia, aby skorzystać z możliwości wyłączenia z podstawy wymiaru składek wartości posiłków, a mianowicie dostarczenia ich pracownikom do spożycia bez prawa do ekwiwalentu oraz ograniczonych określoną kwotą. W ocenie Sądu Apelacyjnego trudno stwierdzić w § 2 ust. 1 pkt 11 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r.

istnienia takiego obostrzenia w zakresie miejsca realizacji bonów, na jakie wskazuje Sąd Okręgowy. Uważna lektura wniosku odwołującej się spółki pozwala na przyjęcie, że zamierza ona przedstawić pracownikom do dyspozycji bony żywieniowe uprawniające do nabycia tylko i wyłącznie posiłków w formie produktów spożywczych i usług gastronomicznych, z wyłączeniem możliwości nabycia za nie innych produktów, nie będących posiłkami, w tym artykułów chemicznych, odzieżowych, alkoholi, wyrobów tytoniowych, czy paliw. Natomiast inną kwestią, nie obejmującą swym zakresem przedmiotu rozpoznania, pozostaje sposób realizacji uzyskanego wyłączenia. Jednakże to, czy pracownik będzie przestrzegać zasad dotyczących wymiany bonów żywieniowych na konkretne produkty, może ewentualnie stanowić przedmiot kontroli ze strony organu rentowego w zakresie prawidłowości odprowadzanych składek na ubezpieczenie społeczne. Sąd Apelacyjny uwypuklił, że sama konstrukcja kuponów żywieniowych opisana przez J. Budziszewskiego w artykule „Skutki prawne korzystania z kuponów żywieniowych oraz kuponów żywieniowych dla celów profilaktycznych” (Dor. Podat. 2005 nr 9, poz. 48) nie pozwala na przyjęcie tezy postawionej przez Sąd Okręgowy, iż wyłączenie przedmiotowych bonów towarowych z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne prowadziłyby do obejścia przepisów, bowiem zmierzałoby do zapewnienia pracownikom dodatkowych środków pieniężnych na zakup produktów spożywczych służących do przygotowania posiłków.

Skarga kasacyjna organu rentowego – Zakładu Ubezpieczeń Społecznych została oparta na zarzucie naruszenia prawa materialnego - § 2 ust. 1 pkt 11 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 (Dz.U. Nr 161, poz. 1106 ze zm.) przez błędną wykładnię i niewłaściwe zastosowanie wskutek uznania przez Sąd drugiej instancji, że udostępnianie pracownikom bonów żywieniowych uprawniających do wymiany ich w sieciach handlowych i sklepach na posiłki w formie produktów spożywczych i usług gastronomicznych odpowiada dyspozycji tego przepisu, a ich wartość podlega wyłączeniu z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe.

Skarżący wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i zmianę wyroku poprzez oddalenie apelacji odwołującej się spółki N. oraz zasądzenie na jego rzecz kosztów procesu, ewentualnie o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy Sądowi Apelacyjnemu do ponownego rozpoznania i orzeczenia o kosztach postępowania kasacyjnego.

Skarżący wskazał, że wykładnia § 2 ust. 1 pkt 11 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r. dokonana w wyroku Sądu Najwyższego z dnia 10 września 2013 r., I UK 74/13 (LEX nr 1413495) powoduje, że bony (talony lub kupony) żywnościowe (żywieniowe) uprawniające do nabycia posiłków lub artykułów spożywczych w zakładach zbiorowego żywienia lub sieciach (placówkach) handlowych, które nie zostały wydane przez pracodawcę na podstawie przepisów prawa pracy lub postanowień układu zbiorowego pracy (art. 86 § 2 k.p.), nie podlegają wyłączeniu z podstawy wymiaru składek na pracownicze ubezpieczenia emerytalne i rentowe w rozumieniu § 2 pkt 11 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r. Tym samym Sąd drugiej instancji błędnie przyjął, że bony żywieniowe uprawniające do zakupu produktów spożywczych są wolne od składek, co powoduje rozbieżności w orzecznictwie.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Skarga kasacyjna jest uzasadniona. Sąd Najwyższy na temat wykładni § 2 ust. 1 pkt 11 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 (Dz.U. Nr 161, poz. 1106 ze zm.) wypowiedział się w wyrokach z dnia 10 września 2013 r., I UK 73/13 (OSNP 2014 nr 6, poz. 87) oraz I UK 74/13 (LEX nr 1413495 z glosą M. Gładoch i P. Baranika, PiZS 2014 nr 8, s. 38-41), przyjmując, że bony (talony lub kupony) żywnościowe (żywieniowe) uprawniające do nabycia posiłków lub artykułów spożywczych w zakładach zbiorowego żywienia lub sieciach (placówkach) handlowych, które nie zostały wydane przez pracodawcę na podstawie przepisów prawa pracy lub postanowień układu zbiorowego pracy (art. 86 § 2 k.p.), nie podlegają wyłączeniu z podstawy wymiaru składek na pracownicze ubezpieczenia emerytalne i rentowe w

rozumieniu § 2 pkt 11 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe.

Dotychczas w orzecznictwie Sądu Najwyższego nie ma więc rozbieżności na temat rozumienia cytowanego powyżej § 2 pkt 11 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r., a do rozbieżności dochodzi jedynie w orzecznictwie sądów powszechnych, czego przykładem jest między innymi zaskarżony skargą kasacyjną wyrok oraz wyroki Sądu Apelacyjnego w Katowicach: z dnia 20 lutego 2008 r., III AUa 2028/06 (LEX nr 1027943), z dnia 13 kwietnia 2010 r., III AUa 3012/09 (LEX nr 1027944) oraz z dnia 19 lutego 2012 r., III AUa 1457/12 (LEX nr 1342008).

Sąd Najwyższy w składzie rozpoznającym sprawę w pełni podziela dotychczasowe stanowisko Sądu Najwyższego wyrażone w wyrokach z dnia 10 września 2013 r. (I UK 73/13 i I UK 74/13), z którego wynika, że na podstawie § 2 pkt 11 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r. wyłączeniu z podstawy wymiaru składek podlega wyłącznie wartość finansowanych przez pracodawcę posiłków udostępnianych pracownikowi do spożycia, które znajdują się w stanie nadającym się do tego celu (spożycia) w miejscu i czasie pracy u zainteresowanego pracodawcy. Tych wymagań nie spełniają bony żywnościowe (żywieniowe), które miałyby być przyznawane przez spółkę N. wszystkim pracownikom do zrealizowania we wskazanych im licznych punktach gastronomicznych lub sieciach (jednostkach) handlowych, które oferują w zamian rozmaite produkty spożywcze, z wyłączeniem artykułów chemicznych, wyrobów tytoniowych i alkoholowych. Podkreślenia wymaga, iż rozporządzenie z dnia 18 grudnia 1998 r. wyłącznie w § 2 pkt 6 dopuszcza możliwość wyłączenia z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne wartości świadczeń rzeczowych wynikających z przepisów o bezpieczeństwie i higienie pracy oraz ekwiwalentów za te świadczenia wypłacanych zgodnie z przepisami wydanymi przez Radę Ministrów lub właściwego ministra, a także ekwiwalentów pieniężnych za pranie odzieży roboczej, używanie odzieży i obuwia własnego zamiast roboczego oraz wartości otrzymanych przez pracowników bonów, talonów, kuponów lub innych dowodów uprawniających do otrzymania na ich podstawie napojów bezalkoholowych, posiłków oraz artykułów spożywczych, w przypadku gdy pracodawca, mimo

ciążącego na nim obowiązku wynikającego z przepisów o bezpieczeństwie i higienie pracy, nie ma możliwości wydania pracownikom posiłków i napojów bezalkoholowych. A zatem obejmuje ono jedynie pracodawców, którzy na podstawie art. 232 k.p. w związku z rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 28 maja 1996 r. w sprawie profilaktycznych posiłków i napojów (Dz.U. Nr 60, poz. 279 ze zm.) zobligowani są zapewnić nieodpłatnie pracownikom zatrudnionym w warunkach szczególnie uciążliwych posiłki wydawane ze względów profilaktycznych i napoje, których rodzaj i temperatura powinny być dostosowane do rodzaju wykonywanej pracy, do grona których nie zalicza się odwołująca spółka N.

Wobec powyższego nie znajduje uzasadnienia w odniesieniu do odwołującej się spółki możliwość zastosowania regulacji zawartej w § 2 pkt 6 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r., która zezwala na wydawanie bonów, talonów, kuponów lub innych dowodów uprawniających do otrzymania na ich podstawie napojów bezalkoholowych, posiłków oraz artykułów spożywczych. Do rozważenia pozostaje zatem kwestia zastosowania regulacji zawartej w § 2 pkt 11 tego rozporządzenia, w myśl której podstawy wymiaru składek nie stanowi wartość finansowanych przez pracodawcę posiłków udostępnianych pracownikom do spożycia bez prawa do ekwiwalentu pieniężnego z tego tytułu – do wysokości nieprzekraczającej miesięcznie kwoty 190 zł. W rozporządzeniu z dnia 18 grudnia 1998 r. ustawodawca nie zawarł definicji legalnej pojęcia „posiłek”, ale brak takiej definicji ustawowej nie uprawnia do przyjęcia, że „posiłek” jest tożsamy z „produktem spożywczym”. Pośrednio dostrzega to Sąd drugiej instancji, kiedy wskazuje na możliwość dokonywania kontroli przez organ rentowy w zakresie sposobu realizacji przez pracodawcę wyłączenia bonów żywieniowych z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe, stwierdzając, że w dwóch rozpoznawanych przed tym Sądem sprawach organ rentowy prawidłowo dokonał, na skutek takiej kontroli, przypisu do podstawy wymiaru składek wartości wydawanych bonów żywieniowych.

„Produktem spożywczym” jest z całą pewnością makaron, kasza, mąka, drożdże, które nie nadają się do bezpośredniego spożycia, a więc nie każdy produkt spożywczy może być potraktowany jako posiłek. Stąd istotne jest, aby

bony udostępniane pracownikom na podstawie § 2 pkt 11 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r. uprawniały pracowników do otrzymania posiłku w postaci gotowej, przetworzonej, a nie do nabywania produktów spożywczych służących do jego przygotowania. Podczas dokonywania wykładni prawa należy przyjmować, że wszelkie zwolnienia dotyczące wyłączenia z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne danych przychodów są wyjątkiem, a ich zastosowanie nie może odbywać się w oparciu o wykładnię rozszerzającą.

Nadto, jak zauważył Sąd Najwyższy w wyrokach z dnia 10 września 2013 r. (I UK 73/13 i I UK 74/13) restrykcyjna dopuszczalność realizowania profilaktycznych i „obligatoryjnych” posiłków i napojów również w formie bonów żywnościowych wyłącznie w stosunku do pracowników zatrudnionych w uciążliwych warunkach pracy i tylko wtedy, gdy pracodawca nie ma możliwości wydania posiłków lub napojów w naturze, wyklucza interpretacyjną legalność rozszerzania takich sposobów niepieniężnego wynagradzania. Możliwości i rygory dopuszczalności wyłączenia wartości finansowanych posiłków udostępnianych wszystkim pracownikom przez pracodawcę do spożycia z podstawy wymiaru składek na pracownicze ubezpieczenia emerytalne i rentowe przewidziane w § 2 pkt 11 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r. nie mogą być mniej restrykcyjne, ani równe (tożsame) jak w przypadku obowiązkowej realizacji profilaktycznych posiłków i napojów dla pracowników zatrudnionych wyłącznie w warunkach szczególnie uciążliwych (art. 232 k.p.), dla których forma bonów żywnościowych została wyjątkowo, wyraźnie i restrykcyjnie przewidziana w § 2 pkt 6 tego rozporządzenia (por. A. Żarkowska „Podstawa wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne”, Dor. Podat. 2014 nr 2, poz. 12).

Pozostając w tym nurcie rozważań stwierdzić należy, iż do podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe należy zaliczyć wartość bonów żywieniowych, które uprawniają do nabywania produktów spożywczych, bowiem na podstawie § 2 pkt 11 rozporządzenia z 18 grudnia 1998 r. zwolnione z oskładkowania są wyłącznie wartości bonów uprawniających do spożycia posiłku, który nadaje się do tego celu w miejscu i czasie pracy u zainteresowanego pracodawcy (w stołówkach, barach, punktach gastronomicznych). A zatem Sąd drugiej instancji zaskarżonym wyrokiem dokonał błędnej wykładni § 2 pkt 11

rozporządzenia z 18 grudnia 1998 r., przyjmując, że pracodawca chcąc skorzystać z możliwości wyłączenia z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne bonów żywnościowych wydawanych pracownikom powinien jedynie spełnić dwa warunki, a mianowicie dostarczyć pracownikom bony żywnościowe bez prawa do ekwiwalentu, a ich wartość ograniczyć do kwoty 190 zł.

Z tych względów, Sąd Najwyższy na podstawie art. 398¹⁵ k.p.c. w związku z art. 108 § 2 k.p.c., orzekł jak w sentencji.