

NINA DĄBROWSKA,
JACEK WANTOCH-REKOWSKI
Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu

Problematyka oskładkowania „barbórki” w świetle interpretacji ZUS i orzecznictwa sądowego

**The problem of introducing contributions from
the Miner’s Day bonus in the light of ZUS
(Social Insurance Institution) interpretation
and judicial decisions**

Streszczenie:

Przedmiotem opracowania jest analiza problematyki finansowo-prawnej dotyczącej jednego ze składników wynagrodzenia pracownika, które określane jest przez płatnika jako „barbórkowe” („barbórka”). Celem publikacji jest ustalenie na podstawie analizy przepisów, interpretacji ZUS i orzecznictwa sądowego, kiedy przychód z tytułu „barbórki” wliczany jest do podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne, a kiedy wliczany być nie powinien.

Abstract: The subject of this study is the analysis of financial and judicial problems concerning the component of the remuneration of an employee, which is called by the payer the “Miner’s Day bonus” (“barbórkowe”). The aim of the publication is to decide, following law analysis, ZUS interpretation and judicial decisions, when the income from the Miner’s Day bonus is included in the assessment base for social security contributions, and when it should not be included.

Słowa kluczowe: składki na ubezpieczenia społeczne; podstawa wymiaru składek; przychód; świadczenie „barbórkowe”.

Keywords: social security contributions; contribution assessment base; income; Miner’s Day bonus.

1. Wprowadzenie

Zgodnie z art. 18 ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1998r. o systemie ubezpieczeń społecznych¹ podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i ubezpieczenia rentowe dla pracownika stanowi przychód, o którym mowa w art. 4 pkt 9, tj. 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.

¹ Tekst jedn. Dz.U. z 2015r., poz. 121 ze zm. (dalej: ustawa, ustawa systemowa).

Możliwa jest jednak modyfikacja podstawy wymiaru składek dla pracownika w oparciu o przepisy wykonawcze wydane na podstawie art. 21 ustawy ("Minister właściwy do spraw zabezpieczenia społecznego określa, w drodze rozporządzenia, szczegółowe zasady ustalania podstawy wymiaru składek, z uwzględnieniem ograniczenia, o którym mowa w art. 19 ust. 1, oraz wyłączenia z podstawy wymiaru składek niektórych rodzajów przychodów") - aktualnie obowiązuje rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Socjalnej w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe z dnia 18 grudnia 1998r.² Z § 2 ust. 1 pkt 27 rozporządzenia wynika, że podstawy wymiaru składek nie stanowią dodatkowe świadczenia niemające charakteru deputatu przyznanego na podstawie przepisów szczególnych - kart branżowych lub układów zbiorowych pracy, tj. ekwiwalent pieniężny z tytułu zwrotu kosztów przejazdów urlopowych, świadczenia na pomoce naukowe dla dzieci, świadczenia przyznawane z tytułu uroczystych dni, jak tradycyjne „barbórkowe”, z wyjątkiem nagród pieniężnych wypłacanych z tytułu uroczystych dni.

„Barbórka” („barbórkowe”) pojawia się jako składnik wynagrodzenia u niektórych pracodawców, przy czym pod tym pojęciem kryją się różne rozwiązania finansowo-organizacyjne, uregulowane zwykle w układach zbiorowych pracy. W praktyce pojawia się nierzadko problem, czy „barbórka” wypłacana przez pracodawcę wchodzi w skład podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne.

Celem publikacji jest ustalenie na podstawie analizy przepisów, interpretacji ZUS i orzecznictwa sądowego, kiedy przychody z tytułu „barbórki” wliczane są do podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne, a kiedy wliczane być nie powinny.

² Tekst jedn. Dz.U z 2015r., poz. 2236 ze zm. (dalej: rozporządzenie).

2. „Barbórka” w świetle

§ 2 ust. 1 pkt 27 rozporządzenia

Nie ulega wątpliwości, że w przypadku pracowników podstawę wymiaru składek stanowi przychód, natomiast wyłączenie z przychodu podlegającego oskładkowaniu jego poszczególnych składników uznać należy za wyjątek. Analizując § 2 ust. 1 pkt 27 rozporządzenia, trzeba zatem mieć na uwadze, że wyjątków nie można interpretować rozszerzająco. Z analizowanego przepisu wynika, że wyłączeniu podlega m.in. tradycyjne „barbórkowe”, jako świadczenie przyznawane z tytułu uroczystych dni. § 2 ust. 1 pkt 27 jednoznacznie wskazuje, że wyłączeniu nie podlegają nagrody pieniężne wypłacane z tytułu uroczystych dni. Wyraźnie widać, że rozporządzenie różnicuje przychody osiągnięte w związku z 4 grudnia („barbórka”) na tradycyjne „barbórkowe” i nagrody pieniężne.

W rozporządzeniu brak definicji tradycyjnego „barbórkowego”. Tego rodzaju świadczenie wprowadzono w obowiązującym nadal (w części) rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 1981r. w sprawie szczególnych przywilejów dla pracowników górnictwa – Karta górnika³. W § 3 Rada Ministrów uregulowała m.in. kwestię nagród z okazji Dnia Górnika (ust. 2) oraz tradycyjne „barbórkowe” w naturze lub ekwiwalencie pieniężnym, stanowiącym równowartość świadczenia w naturze (ust. 3); ust. 4 to upoważnienie dla właściwych ministrów do określenia rodzaju, ilości i wartości artykułów objętych świadczeniem w naturze.

W świetle powyższego stwierdzić należy, że wyłączenie zawarte w § 2 ust. 1 pkt 27 rozporządzenia dotyczy świadczenia w naturze lub ekwiwalentu pieniężnego o równowartości świadczenia w naturze, przy czym podstawą wypłacenia ekwiwalentu musi być ustalenie prawa do świadczenia w naturze i jego wielkości.

³ Dz.U. z 1982 r. Nr 2, poz. 13 ze zm.

3. „Barbórka” w świetle wybranych interpretacji ZUS

Spośród wydanych przez ZUS decyzji interpretacyjnych dotyczących „barbórki” warto wskazać na trzy: decyzję I Oddziału ZUS w Warszawie z dnia 16 lipca 2010r.⁴, decyzję Oddziału ZUS w Gdańsku z dnia 20 marca 2014r.⁵ i decyzję Oddziału ZUS w Gdańsku z dnia 9 lipca 2014r.⁶

W decyzji z dnia 16 lipca 2010r. ZUS uznał stanowisko wnioskodawcy za nieprawidłowe i stwierdził, że wyliczenie znajdujące się w § 2 ust. 1 pkt 27 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe jest katalogiem zamkniętym. W związku z tym tylko świadczenia w nim wymienione nie podlegają uwzględnieniu w podstawie wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne. Jednakże aby prawidłowo ocenić świadczenia „barbórkowe”, należy zapoznać się z jego definiowaniem zawartym w rozporządzeniu Rady Ministrów w sprawie poszczególnych przywilejów dla pracowników górnictwa – Karta górnika. Wynika z niego, iż „barbórkowe” to jedno z praw honorowych, przysługujących pracownikom górnictwa z okazji Dnia Górnika. Jest świadczeniem w naturze lub ekwiwalentem pieniężnym, który jest równowartością świadczenia w naturze. Dla przykładu ZUS przywołał „poczęstunki barbórkowe”.

ZUS nie podzielił opinii wnioskodawcy i podkreślił, że świadczenie „barbórkowe” opisane przez przedsiębiorcę nie jest świadczeniem w naturze ani pieniężną równowartością. ZUS wskazał także, że wysokość świadczenia obliczana jest indywidualnie dla danego pracownika jako iloczyn dwunastej części miesięcznego wynagrodzenia i liczby pełnych miesięcy kalendarzowych przepracowanych w okresie od 1 grudnia roku ubiegłego do 30 listopada danego roku, w związku z czym posiada cechy zbliżone do nagrody z okazji uroczy-

⁴ Znak: 440000/0201/29/2010/DORi.

⁵ DI/100000/43/299/2014.

⁶ DI/100000/43/690/2014.

stego dnia, ponieważ kwota ta nie jest uzależniona tylko od pozostawania w stosunku pracy.

W decyzji z dnia 20 marca 2014 r. ZUS także uznał stanowisko przedsiębiorcy dotyczące możliwości wyłączenia z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe przychodu z tytułu wypłaconego świadczenia „barbórkowego” za nieprawidłowe. Organ ten odniósł się do przepisów zawartych w § 2 ust. 1 pkt 27 rozporządzenia z 18 grudnia 1998 r., zgodnie z którymi wyłączone mogą być tylko te świadczenia, które są przyznawane w sposób obiektywny, bez oceny wykonywanej pracy przez pracownika. ZUS zauważył także, że możliwość wyłączeń stanowi wyjątek, który należy interpretować w sposób ścisły i zawężający, aby uniknąć możliwości obchodzenia przepisów o podstawie wymiaru składek. ZUS wskazał, że świadczenia mogą skorzystać z wyłączenia tylko w sytuacji, jeśli spełniają łącznie następujące warunki: nie mają charakteru deputatu, wypłacane są na podstawie kart branżowych lub układów zbiorowych pracy, wypłata ma charakter tradycyjny dla danej branży i nie ma charakteru nagrody pieniężnej, a przyznane świadczenie ma charakter rozszczeniowy. Brak którejkolwiek z przesłanek nie pozwala na zwolnienie z podstawy wymiaru składek.

ZUS uznał, że chociaż świadczenie „barbórkowe” ma charakter utrwalony w czasie i towarzyszy obchodzeniu uroczystego dnia, w omawianym przypadku uroczystego dla górników 4 grudnia, to świadczenie opisane przez wnioskodawcę nie może być uznane za świadczenie zgodne z § 2 ust. 1 pkt 27 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej. ZUS, odwołując się do przepisów zawartych w Karcie górnika stwierdził, że świadczenie uprawniające do zwolnienia to takie, które jest świadczeniem w naturze lub jego ekwiwalentem pieniężnym. Jednakże sytuacja przedstawiona przez wnioskodawcę nie daje podstaw, aby skorzystać z tej możliwości, gdyż nie spełnia tych kryteriów.

W decyzji z dnia 9 lipca 2014 r. oddział ZUS w Gdańsku uznał opinię zawartą we wniosku także za nieprawidłową. W uzasadnieniu

organ powołał się na § 2 ust. 1 pkt 27 rozporządzenia, stwierdzając, że świadczenia muszą być wypłacane na podstawie przepisów szczególnych, czyli kart branżowych lub układów zbiorowych pracy, aby można było mówić o wyłączeniu ich wartości z podstawy oskładkowania. ZUS podkreślił, że wyłączone świadczenia muszą być przyznawane w sposób obiektywny, niezależnie od opinii na temat wykonywanej pracy przez pracownika.

W decyzji wskazano ponadto na wyjątkowy charakter możliwości tych zwolnień oraz potrzebę interpretacji w sposób skrupulatny. Świadczenia podlegające zwolnieniu muszą spełniać odpowiednie przesłanki (np. brak charakteru deputatu czy nagrody pieniężnej, działanie na podstawie kart branżowych czy roszczeniowy charakter) w sposób łączny, dlatego nieziszczenie się jednego z warunków wyklucza wyłączenie. ZUS w tej decyzji również powołał się na przepisy zawarte w rozporządzeniu w sprawie szczególnych przywilejów dla pracowników górnictwa. Wynika z nich jednoznacznie, iż przedstawione przez wnioskodawcę stanowisko nie może zostać uznane za prawidłowe, gdyż świadczenia powinny być wypłacane w naturze, ewentualnie jako ekwiwalent pieniężny tego świadczenia.

4. „Barbórka” w świetle wybranych orzeczeń sądowych

Wykładnia przyjęta przez Zakład Ubezpieczeń Społecznych znalazła potwierdzenie w orzecznictwie sądowym, które w zakresie „barbórki” wypracowało jednolitą w zasadzie linię orzeczniczą. Przykładowo wskazać można na dwa wyroki Sądu Najwyższego – z dnia 20 września 2011 r.⁷ i z dnia 21 lutego 2012 r.⁸

W wyroku z dnia 20 września 2011 r. Sąd Najwyższy wskazał, że „Skarga kasacyjna jest bezzasadna, ponieważ zawartość normatywna § 2 ust. 1 pkt 27 rozporządzenia z 18 grudnia 1998 r., że podstawy

⁷ I UK 30/11, Legalis nr 464053.

⁸ I UK 238/11, Legalis nr 490617.

wymiaru składek nie stanowią dodatkowe świadczenia niemające charakteru deputatu przyznawanego na podstawie przepisów szczególnych – kart branżowych lub układów zbiorowych pracy, tj. (...) świadczenia przyznawane z tytułu uroczystych dni, jak tradycyjne „barbórkowe”, z wyjątkiem nagród pieniężnych wypłacanych z tytułu uroczystych dni, nie pozostawia wątpliwości, że niemające charakteru deputatu i wpłacane z okazji uroczystych dni na podstawie branżowych lub układowych przepisów szczególnych nagrody pieniężne o innym charakterze prawnym niż wymienione w tym przepisie: (...) oraz świadczenia przyznawane z tytułu uroczystych dni, jak tradycyjne „barbórkowe”, są wliczane do podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne.” Sąd Najwyższy trafnie wskazał, że „Rozróżnienie podlegających wliczeniu do podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne nagród pieniężnych z okazji uroczystego Dnia Górnika od innych świadczeń przyznawanych z okazji tego święta górniczego, które nie wchodzą do podstawy wymiaru składek, powinno być dokonywane na podstawie norm branżowych i układowych, które kreują tego typu szczególne przywileje pracownicze. I tak rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 1981 r. (...) stanowi, że z okazji przypadającego 4 grudnia wolnego od pracy święta górniczego – Dnia Górnika, w zakresie praw honorowych przysługują zarówno nagroda w wysokości miesięcznego wynagrodzenia, obliczonego jak za urlop wypoczynkowy (§ 3 ust. 1 i 2), jak i „ponadto” tradycyjne „barbórkowe” w naturze lub ekwiwalencie pieniężnym stanowiącym równowartość tego świadczenia w naturze (§ 3 ust. 3). Z tymi przepisami branżowymi Karty górnika zbieżne są postanowienia zawieranych w branży górnictwa węgla kamiennego układów zbiorowych pracy, które „niezależnie”, tj. obok nagród pieniężnych wypłacanych z okazji Dnia Górnika przewidują przysługujące dodatkowo wszystkim pracownikom „będącym w stanie zatrudnienia w dniu 30 listopada danego roku” świadczenie tzw. tradycyjnego „barbórkowego”. I tylko tego typu świadczenie (bądź jemu podobne przywileje, które przysługują na podstawie przepisów szczególnych –

kart branżowych lub układów zbiorowych pracy) – należy do szczególnych świadczeń wymienionych w § 2 ust. 1 pkt 27 rozporządzenia, które oprócz ewentualnych ekwiwalentów z tytułu zwrotu kosztów przejazdów urlopowych lub świadczeń na pomoce naukowe dla dzieci, nie stanowi podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne.” Sąd Najwyższy podkreślił, że z historycznego punktu widzenia „tradycyjne” barbórkowe przysługiwało w naturze.

Podobne stanowisko zaprezentował Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 21 lutego 2012 r. Wskazał, że rozporządzenie zawiera przepisy stanowiące wyjątek od reguły, a więc z tego względu powinny być interpretowane ściśle. Uznał, że co do zasady „barbórkowe” jest prawem honorowym, przyznawanym nie tylko z okazji uroczystego dnia, ale obok przyznawanych z tej okazji nagród pieniężnych, a ponadto przyznawanym w naturze, a tylko ewentualnie w ekwiwalencie. Według Sądu Najwyższego „Nie budzi wątpliwości, że katalog dodatkowych świadczeń niestanowiących podstawy wymiaru składek jest zamknięty: są nimi tylko świadczenia wymienione w tym przepisie, a wśród nich świadczenia przyznawane z tytułu uroczystych dni na podstawie kart branżowych lub układów zbiorowych pracy. Bez wątplenia nie chodzi przy tym o każde świadczenie wypłacane pracownikom określonej branży w okresie, na który przypada ich święto. Precyzując pojęcie „świadczenia przyznawane z tytułu uroczystych dni”, ustawodawca odwołał się bowiem do tzw. tradycyjnego „barbórkowego”, stąd trudno odmówić racji sądowi odwoławczemu, że kwestia charakteru tego ostatnio wymienionego świadczenia ma podstawowe znaczenie dla wykładni § 2 ust. 1 pkt 27 rozporządzenia w tej części, w której wyłącza z podstawy wymiaru składek inne świadczenia przyznawane z tytułu uroczystych dni.”

5. Podsumowanie

Problematyka oskładkowania „barbórki” nie była dotąd przedmiotem analiz teoretycznych. Zagadnienie to było jednak „zauważane”, przede

wszystkim w komentarzach do ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych. I tak K. Madej, analizując § 2 ust. 1 pkt 27 rozporządzenia, pisał, że „Katalog świadczeń wymienionych w tym przepisie ma charakter zamknięty. Aby jednak ww. świadczenia mogły być wyłączone z podstawy wymiaru składek, muszą wynikać z karty branżowej lub układów zbiorowych pracy. Przepis ten wprowadził jeszcze jeden warunek – świadczenia te nie mogą mieć charakteru deputatu oraz nie mogą być nagrodą pieniężną wypłacaną z tytułu uroczystych dni.”⁹ Podobnie wskazywał Ł. Prasolek, według którego podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne nie stanowią także dodatkowe świadczenia niemające charakteru deputatu, przyznawane na podstawie przepisów szczególnych, takich jak karty branżowe lub układy zbiorowe pracy, a do świadczeń tych zaliczyć należy świadczenia przyznawane z tytułu uroczystych dni, jak tradycyjne „barbórkowe”.¹⁰

§ 2 ust. 1 pkt 27 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r. jest odmiennie interpretowany przez płatników - z jednej strony oraz przez Zakład Ubezpieczeń Społecznych i sądy - z drugiej strony. Za prawidłowe i przekonująco uzasadnione uznać należy stanowisko prezentowane przez ZUS i sądy. Nie sposób oprzeć się wrażeniu, że w przypadku płatników składek chodzi o takie kształtowanie szczegółowych zasad wynagradzania, aby optymalizować koszty związane z daninami publicznymi.

Nie ma wątpliwości, że rozporządzenie z dnia 18 grudnia 1998 r. zawiera katalog przychodów, które nie stanowią podstawy wymiaru składek - jest to wyjątek od ogólnej zasady wynikającej z ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, że podstawę oskładkowania pracowników stanowi osiągnięty przez nich przychód. Skoro rozporządzenie zawiera wyjątki, to bezwzględnie jego regulacje muszą być

⁹ K. Madej, [w:] J. Wantoch-Rekowski (red.), *Ustawa o systemie ubezpieczeń społecznych. Komentarz*, Toruń-Warszawa 2007, s. 154.

¹⁰ Ł. Prasolek, [w:] B. Gudowska, J. Strusińska-Żukowska (red.), *Ustawa o systemie ubezpieczeń społecznych. Komentarz*, Warszawa 2011, s. 368-369.

interpretowane ściśle, z uwzględnieniem prymatu dyrektyw wykładni językowej.

Słuszne jest zatem stanowisko Zakładu Ubezpieczeń Społecznych, że wyłączenie określonych składników wynagrodzenia z podstawy oskładkowania dopuszczalne jest tylko wtedy, gdy łącznie spełnione są przesłanki: świadczenia nie mają charakteru deputatu, wypłacane są na podstawie kart branżowych lub układów zbiorowych pracy, mają charakter „tradycyjny” dla danej branży, przyznanie świadczenia ma charakter roszczeniowy oraz nie ma to świadczenie charakteru nagrody pieniężnej. Jeśli świadczenie, które płatnik nazywa „barbórką” czy „barbórkowym”, nie spełnia jakiegokolwiek z wymienionych przesłanek, wówczas nie jest możliwe jego wyłączenie z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne.

Literatura:

Madej K. [w:] J. Wantoch-Rekowski (red.), *Ustawa o systemie ubezpieczeń społecznych. Komentarz*, TNOiK „Dom Organizatora”, Toruń-Warszawa 2007.

Prasołek Ł. [w:] B. Gudowska, J. Strusińska-Żukowska (red.), *Ustawa o systemie ubezpieczeń społecznych. Komentarz*, C.H.Beck, Warszawa 2011.