

Sygn. akt III AUa 1332/12

WYROK

W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 24 kwietnia 2013 r.

Sąd Apelacyjny w Poznaniu, III Wydział Pracy i Ubezpieczeń Społecznych

w składzie:

Przewodniczący:	SSA Marek Borkiewicz (spr.)
Sędziowie:	SSA Ewa Cyran SSA Iwona Niewiadowska-Patzer
Protokolant:	inspektor ds. biurowości Agnieszka Perkowicz

po rozpoznaniu w dniu 11 kwietnia 2013 r. w Poznaniu

sprawy z wniosku (...) **Sp. z o.o. w Z.**

przeciwko **Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych Oddział w Z.**

przy udziale zainteresowanego M. D.

o podstawę wymiaru składek

na skutek apelacji pozwanego Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddział

w Z.

od wyroku Sądu Okręgowego - Sądu Pracy i Ubezpieczeń Społecznych

w Z.

z dnia 27 lipca 2012 r. sygn. akt IV U 2762/11

1. z m i e n i a zaskarżony wyrok w punkcie I i o d d a ł a odwołanie;
2. z m i e n i a zaskarżony wyrok w punkcie II i zasądza od odwołującej Spółki na rzecz pozwanego kwotę 60 zł tytułem zwrotu kosztów zastępstwa procesowego;
3. zasądza od odwołującej Spółki na rzecz pozwanego kwotę 120 zł tytułem zwrotu kosztów zastępstwa procesowego w instancji odwoławczej.

UZASADNIENIE

Decyzją z dnia 05.07.2011r. znak (...) Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w Z. stwierdził, że podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne tj. emerytalne, chorobowe, wypadkowe M. D. z tytułu zatrudnienia u płatnika składek (...) Spółka z o.o. w Z. stanowią kwoty wymienione w tej decyzji.

(...) Spółka z o.o. w Z. odwołała się od w/w decyzji wskazując, że organ rentowy dokonał nieprawidłowego, niezgodnego z obowiązującymi przepisami określenia podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne pracowników delegowanych do pracy za granicą.

W odpowiedzi na odwołanie, organ rentowy wniósł o jego oddalenie, podtrzymując argumentację zawartą w zaskarżonych decyzjach.

Sąd wezwał do udziału w sprawie M. D., jako zainteresowanego.

Sąd Okręgowy w Zielonej Górze IV Wydział Pracy i Ubezpieczeń Społecznych wyrokiem z dnia 27.07.2012r. zmienił zaskarżoną decyzję w ten sposób, że ustalił, iż koszt zakwaterowania M. D., zatrudnionego u polskiego pracodawcy (...) Sp. z o.o. w Z. poza granicami kraju w okresach i kwotach przyjętych przez organ rentowy w zaskarżonej decyzji, nie stanowią podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne oraz zasądził od pozwanego Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddział w Z. na rzecz odwołującego (...) Sp. z o.o. w Z. kwotę 60 złotych tytułem zwrotu kosztów zastępstwa procesowego.

Rozpoznając odwołania Sąd Okręgowy ustalił następujący stan faktyczny:

(...) Spółka z o.o. z siedzibą w Z. prowadzi działalność gospodarczą polegającą na przetwarzaniu i konserwacji mięsa oraz produkcji mięsa na terenie kraju i za granicą. Spółka posiada oddział w Republice Federalnej Niemiec - M. W. (...), (...) D..

Spółka w okresie 2007-2010 zawierała kontrakty na świadczenie usług w Rzeczypospolitej Polskiej oraz w Republice Federalnej Niemiec. W okresie od 2007-2010 płatnik składek zatrudniał pracowników, którzy byli delegowani do pracy w Republice Federalnej Niemiec:

w okresie od V/2007 r. do XII/2007 r. - 47 pracowników,

w okresie od 1/2008 r. do VII/2008 r. 100 pracowników,

w okresie od 1/2009 r. do XII/2009 r. - 99 pracowników,

w okresie od 1/2010 r. do IV/2010 r. - 73 pracowników.

Odwołujący w ramach prowadzonej działalności w Niemczech, gwarantował pracownikom kwatery dla pracowników i wynajmował w Niemczech budynki, w których zamieszkiwali pracownicy. Pracodawca każdorazowo finansował koszty noclegów, płacąc za te noclegi właścicielom kwater na podstawie wystawionych faktur w języku niemieckim. Dokumenty księgowe potwierdzające te płatności stanowią element dokumentacji księgowej płatnika. Koszty noclegów pracowników nie były doliczone do przychodu i nie odprowadzono od nich składki na ubezpieczenie społeczne.

Odwołujący w C. wynajmował w okresie od 2007 do 2010 r. m.in. 3 piętrowy budynek z łączną ilością 15 pokoi o łącznej powierzchni 450 m². Budynek zawierał 36 miejsc noclegowych. Czynnosc miesięczny wynosił łącznie 1764,04 euro. Koszt najmu nie miał związku z liczbą osób tam zakwaterowanych.

Z tego budynku firma korzystała w ten sposób, że 6 pokoi było użytkowane wyłącznie na potrzeby firmy, (biura, pomieszczenia socjalne, warsztat do naprawy narzędzi i kółczug, pralnia suszarnia), pozostałe 9 były to pokoje noclegowe. Pokoje noclegowe posiadały różną wielkość i różny standard. W pokojach nocowało od 4 do 5

pracowników. Pracownicy jeździli na weekendy do domów. Firma nie prowadziła ewidencji kiedy pracownicy jeździli do domów na dni wolne od pracy.

W ramach zawartej umowy o pracę zainteresowany M. D. w okresie od XII 2007, X 2008, XI-2008 został oddelegowany do pracy na terenie Niemiec. M. D. w okresie delegacji był zakwaterowany w C., skąd do domu miał ok.700 km. Zainteresowany nie jeździł do domu na każdy weekend.

Spółka wypłaciła pracownikowi M. D. w danym okresie objętym decyzją przychód w określonej w decyzji wysokości.

W toku postępowania przed organem rentowym, zarówno przed wydaniem zaskarżonej decyzji organ rentowy nie ustalił faktycznych kosztów noclegów, poniesionych przez płatnika w rozliczeniu na poszczególnych pracowników z uwzględnieniem: czynszu miesięcznego za kwatere, łącznej liczby pokoi i średniego kosztu miejsca noclegowego na jednego pracownika w okresach wskazanych w decyzji. Ustalenie kosztów noclegów w zaskarżonej decyzji nastąpiło poprzez przyjęcie za koszt noclegu jednego pracownika, średnich kosztów wynajmowanego budynku ustalonych w oparciu o dane pozyskane w toku kontroli tj. o zestawienie sporządzone przez pracownika spółki. Inspektor kontroli poprosił pracownicę Spółki o zestawienie faktur za kwatery na terenie Niemiec za dany okres oraz wskazanie liczby pracowników zatrudnionych w tym okresie.

Zestawienie takie przygotowała na żądanie organu rentowego M. W.-kadrowa, zatrudniona na podstawie umowy zlecenia u płatnika składek od 2009 r.. Przygotowując to „zestawienie”, ani ona, ani odwołujący nie zostali poinformowani przez organ do jakiego celu dane te zostaną użyte. Organ rentowy nie wystąpił do płatnika składek o wydanie księgowych dowodów zapłaty za koszty noclegów poniesionych przez pracodawcę za pracowników w spornym okresie, nie zobowiązał odwołującego do tłumaczenia faktur, ani przygotowania zestawienia kosztów noclegów faktycznie poniesionych przez płatnika w oparciu o te dokumenty. Ustalone w zaskarżonych decyzjach koszty poniesione przez płatnika za nocleg M. D. na terenie Niemiec nie są kwotami faktycznie poniesionymi przez płatnika składek kosztami noclegu M. D. w czasie pracy za granicą.

W oparciu o powyższe ustalenia, Sąd Okręgowy zważył co następuje:

(...) Spółka z o.o. w Z. okazało się zasadne.

Zgodnie z art. 18 ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych z dnia 13.10.1998r. (tj. Dz.U.Nr 205 poz. 1585 z 2009r.) w związku z § 1 Rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18.12.1998r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe (Dz.U. Nr 161 poz.1106 ze zm.), podstawą wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne wszystkich pracowników jest przychód w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych osiągniętych u pracodawcy z tytułu pozostawiania w ramach stosunku pracy. W myśl przepisu o podatku dochodowym od osób fizycznych, przychodem są wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne oraz wartość pieniężna świadczeń w naturze, bądź ekwiwalenty w szczególności: wynagrodzenie zasadnicze, za godziny nadliczbowe, różnego rodzaju dodatki, nagrody, ekwiwalenty za niewykorzystany urlop i wszelkie inne kwoty niezależnie czy ich wysokość została z góry ustalona, a ponadto świadczenia pieniężne ponoszone za pracownika, jak również wartość innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych w tym finansowane przez pracodawcę koszty zakwaterowania pracowników.

Spór w niniejszej sprawie sprowadzał się do rozstrzygnięcia, czy od składników wynagrodzenia tj. od kosztów zakwaterowania na terenie Niemiec pracownika M. D., płatnik jest zobowiązany do opłacania składek na ubezpieczenie społeczne.

Zgodnie z rozporządzeniem Ministra Pracy i Ubezpieczeń społecznych z dnia 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe (Dz.U. z 1998 r., Nr 161, poz. 1106), po zmianie z dniem 30 stycznia 2004 r. przez rozporządzenie Ministra Gospodarki, Pracy i Spraw Socjalnych z dnia 28 stycznia 2004 r. oraz jego § 2 pkt 15, podstawy wymiaru składek nie stanowią diety i inne należności z tytułu podróży służbowej pracownika - do wysokości określonej w przepisach w sprawie

wysokości oraz warunków ustalania należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej, z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju oraz poza granicami kraju. Oczywisty wydaje się cel takiej regulacji. Pracownik odbywający podróż służbową tzn. wykonujący powierzone mu obowiązki poza stałym miejscem świadczenia pracy, ma prawo do diety rekompensującej zwiększone w takiej sytuacji faktycznej wydatki na wyżywienie i nocleg. Takiego rodzaju funkcja tej należności powoduje, że wołą racjonalnego ustawodawcy zwolniona jest ona od podatku dochodowego (art. 21 ust. 1 pkt 16 ustawy podatkowej), a także wyłączona z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe (§2 pkt 15 rozporządzenia). Jak wskazał Sąd Najwyższy w uzasadnieniu wyroku z dnia 29 września 2009 r. sygn. akt I UK 122/09 (publ. OSNP 2011/9-10/136), wyłączenie z podstawy wymiaru składek pracowników zatrudnionych za granicą w polskich zakładach pracy części wynagrodzenia odpowiadającego równowartości diety z tytułu podróży służbowej poza granicami kraju ma swoje uzasadnienie poprzez odniesienie ich do sytuacji pracowników odbywających zagraniczne podróże służbowe, o czym mowa wyżej, a także do sytuacji pracowników wykonujących zatrudnienie poza miejscem swego zatrudnienia. Nie można więc uznać je za arbitralne. Biorąc pod uwagę istotną cechę wyróżniającą pracowników zatrudnionych za granicą a więc poza swoim miejscem zamieszkania polegającą na ponoszeniu zwiększonych kosztów wyżywienia i noclegu, zasada równego traktowania ubezpieczonych powinna być odnoszona nie do ogółu pracowników, lecz do pracowników wykonujących pracę poza miejscem swego zamieszkania. W ich przypadku można mówić o ogólnej zasadzie wyłączenia z podstawy wymiaru składek tych należności, które pokrywają zwiększone koszty utrzymania. Dotyczy to diet - w przypadku podróży służbowych (§ 2 pkt 15 rozporządzenia), należności przysługujących pracownikom z tytułu wykonywania pracy poza stałym miejscem pracy lub stałym miejscem zamieszkania: dodatków, ryczałtów za rozłąkę oraz strawnego do wysokości, która z tego tytułu została zwolniona od podatku dochodowego od osób fizycznych (§2 pkt 18 rozporządzenia), a także części wynagrodzenia odpowiadającego równowartości diety przysługującej z tytułu podróży służbowej poza granicami kraju - w przypadku pracowników zatrudnionych przez polskich pracodawców za granicą (§2 pkt 16 rozporządzenia). Jak wskazał Sąd Najwyższy w ustawie systemowej, nastąpiło racjonalnie uzasadnione zróżnicowanie zasad ustalania podstawy wymiaru składek, w zależności od miejsca wykonywania zatrudnienia. Pracownicy zatrudnieni przez polskich pracodawców za granicą, nie znajdują się zatem w gorszej sytuacji, niż pracownicy wykonujący pracę na terenie Polski, ale poza miejscem swego zamieszkania i w związku z tym ustawodawca udziela zarówno, im jak i płatnikom składek ulg pozwalających na rekompensatę tego stanu rzeczy. Identyfikacyjny pogląd wyraził Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 18.04.2007 r. sygn. IUUK 339/06.

Przenosząc powyższe na grunt niniejszej sprawy wskazać należy, że koszty noclegów M. D. prawidłowo nie zostały uwzględnione do podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne. Jest to zgodne z obowiązującymi przepisami prawa w tym zakresie, co trafnie wyjaśnił Sąd Najwyższy w uzasadnieniu powyżej cytowanego wyroku, a Sąd rozpoznając niniejszą sprawę w pełni podziela to uzasadnienie. Pracownik zatrudniony za granicą u polskiego pracodawcy nie odbywa podróży służbowej, wobec czego nie przysługują mu należności z tym związane, ale jego sytuacja faktyczna wykazuje podobieństwo do przebywania w takiej podróży, skoro pracę świadczy poza miejscem swego zamieszkania i w oddaleniu od rodziny, co generuje wyższe niż zwykle wydatki na utrzymanie.

Konkludując, odwołująca spółka, wbrew stanowisku organu rentowego, nie była zobowiązana opłacać składek na ubezpieczenie społeczne z tytułu pomniejszonych kosztów zakwaterowania do wysokości diety za każdy dzień pobytu ubezpieczonego poza granicami kraju.

Bezsporne w sprawie jest, że płatnik składek na własny koszt zapewniał oddelegowanym pracownikom zakwaterowanie.

Niedopuszczalne jest zdaniem Sądu wyliczenie wartości składek od świadczeń noclegowych w oparciu o dane, które zostały uśrednione poprzez podzielenie kwoty z faktury za najem nieruchomości przez ilość pracowników zatrudnionych w danym miesiącu kalendarzowym. Taki sposób obliczenia wartości tych świadczeń zawiera szereg błędów.

Skarżona decyzja dotyczy pracownika M. D., który w ramach kwatery nie korzystał z pustostanów, biura, pomieszczeń technicznych. Rację ma odwołujący wskazując, iż w wyliczeniach poczynionych przez organ rentowy doliczono do postawy wymiaru składek koszty związane z utrzymaniem pomieszczeń przez zainteresowanego nie zajmowanych.

Zdaniem Sądu popartym w/w orzeczeniami, płatnik składek nie jest zobowiązany do odprowadzania składek z tytułu poniesionego kosztu zakwaterowania pracownika, gdyż wartość dodatkowych świadczeń związanych z pracą za granicą stanowiącą część wynagrodzenia za pracę, nie stanowi podstawy wymiaru składki do wysokości diety za każdy dzień podróży służbowej, a zdaniem Sądu wartość tych świadczeń nie przekroczyła wysokości diety.

Wskazać należy, że wysokość dokonanych przez organ rentowy wyliczeń była nieprawidłowa wobec braku niezbędnych ustaleń, które powinien poczynić przed wydaniem skarżonej decyzji. Dlatego też Sąd zobowiązał odwołującego postanowieniem z dnia 25.01.2009r. do obliczenia w oparciu o dokumenty księgowe znajdujące się w siedzibie spółki, jaki był koszt zakwaterowania M. D. na terenie Niemiec w miesiącach: grudzień 2007, październik 2008r. i listopad 2008r. z obowiązkiem przedłożenia stosownych faktur przetłumaczonych na język polski oraz ewentualnie zestawienie pracowników, którzy zajmowali tą samą kwaterę w tym samym czasie.

Sąd wskazuje też, że organ rentowy pomimo, że błędnie przyjął wartość dodatkowych świadczeń związanych z pracą M. D. za zagranicą jako składnik wynagrodzenia, to także błędnie obliczył wysokość jego składki na ubezpieczenie społeczne. Organ rentowy powinien w oparciu o bezspornie ustalony czynsz miesięczny wynajmowanego budynku tj. kwoty 1764,04 euro ustalić w pierwszej kolejności ile jest pomieszczeń, ile pokoi pełni charakter sypialni dla pracowników, ile łącznie w tych pokojach jest miejsc sypialnianych, ile osób spało na kwaterze w miesiącach: 12/2007, 10/2008, 11/2008 r. następnie obliczyć jaki jest koszt noclegu na jedno łóżko bez względu na to, czy były jakiegokolwiek wolne (bo firma płaci i tak za całość), a jak łóżko jest wolne to i tak płaci, ale nie można nikomu przypisać wówczas przychodu. Tak ustalony koszt noclegu pomnożyć przez liczbę dni w w/w miesiącach i otrzymamy rzeczywisty koszt noclegów M. D..

pomieszczenia kwatery w C.: 6 zajmowała firma, 9 noclegowych = razem 15 pokoi,

Uwzględniając powyższe orzeczono, jak w wyroku na podstawie w/w przepisów i art. 477¹⁴ § 2 kpc.

O kosztach procesu w tym zwrocie kosztów zastępstwa procesowego od strony przegrywającej orzeczono w oparciu o art. 98 i 99 kpc w zw. z § 11 ust. 2 rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 28.09.2002 roku w sprawie opłat za czynności radców prawnych oraz ponoszenia przez Skarb Państwa kosztów pomocy prawnej udzielonej przez radcę prawnego ustanowionego z urzędu (Dz.U. z 2002 Nr 163 poz. 1349 z póź. zm).

Apelację od wyroku wywiódł pozwany. Skarżący zarzucił zaskarżonemu wyrokowi naruszenie prawa procesowego art. 233 § 1 kpc poprzez przekroczenie sędziowskiej oceny dowodowej, jak i sprzeczność istotnych ustaleń Sądu z treścią zebranego w sprawie materiału dowodowego i prawa materialnego art. 18 ust. 1 w związku z art. 4 pkt 9 ustawy z dnia 13.10.1998r. o systemie ubezpieczeń społecznych poprzez niewłaściwą ich wykładnię i zastosowanie.

Podnosząc powyższe pozwany wniósł o zmianę zaskarżonego wyroku w całości i oddalenie odwołania, ewentualnie o uchylenie wyroku i przekazanie sprawy Sądowi I instancji do ponownego rozpoznania i zasądzenie od odwołującego kosztów zastępstwa procesowego według norm przepisanych.

Odwołujący wniósł o oddalenie apelacji i zasądzenie kosztów zastępstwa procesowego w instancji odwoławczej.

Zainteresowany nie zajął stanowiska wobec apelacji.

Sąd Apelacyjny zważył, co następuje:

Apelacja okazała się zasadna.

Na wstępie należy podkreślić, iż ustalenia faktyczne Sądu I instancji w tym zakresie, iż zainteresowany był pracownikiem zatrudnionym za granicą u polskiego pracodawcy, nie odbywał natomiast podróży służbowej – nie są sporne.

Stąd też Sąd Apelacyjny za własne przyjmuje ustalenia faktyczne Sądu Okręgowego, bez potrzeby ich szczegółowego przytaczania, a ocenę prawną podniesionych w apelacji naruszeń prawa procesowego i materialnego należy odnieść do tak ustalonego stanu faktycznego.

Stosownie do art. 18 ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe ubezpieczonych będących pracownikami stanowi przychód, o którym mowa w art. 4 pkt 9 ustawy, co oznacza przychody w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu zatrudnienia w ramach stosunku pracy. Przepis art. 12 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (jednolity tekst: Dz.U. z 2012 r. Nr 361, ze zm.) 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: wynagrodzenie zasadnicze, wynagrodzenie 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. Stosownie do treści art. 21 ustawy systemowej, określenie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek oraz wyłączeń z tej podstawy niektórych rodzajów przychodów pozostawiono ministrowi właściwemu do spraw zabezpieczenia społecznego do uregulowania w drodze rozporządzenia. Na podstawie tej delegacji Minister Pracy i Polityki Socjalnej wydał w dniu 18 grudnia 1998 r. rozporządzenie w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe. Z § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia wynika, że podstawy wymiaru składek nie stanowi przychód stanowiący część wynagrodzenia pracowników zatrudnionych za granicą u polskich pracodawców, odpowiadający równowartości diety z tytułu podróży służbowej przysługującej poza granicami kraju, za każdy dzień pobytu, z tym zastrzeżeniem, że tak ustalony miesięczny przychód tych osób stanowiący podstawę wymiaru składek nie może być niższy od kwoty przeciętnego wynagrodzenia, o którym mowa w art. 19 ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych. Ten właśnie przepis miał zastosowanie w rozpatrywanej sprawie, w której zainteresowani zatrudnieni w odwołującej się Spółce, nie odbywali podróży służbowych w rozumieniu art. 77⁵ k.p.

Pracownik zatrudniony za granicą u polskiego pracodawcy nie odbywa podróży służbowej, wobec czego nie przysługują mu należności z tym związane, ale jego sytuacja faktyczna wykazuje podobieństwo do przebywania w takiej podróży, skoro pracę świadczy poza miejscem swego zamieszkania i w oddaleniu od rodziny, co zwiększa wydatki na utrzymanie. Biorąc to pod uwagę, ustawodawca zdecydował się zastosować w tym przypadku ulgę w opłacaniu składek na ubezpieczenia społeczne, zbliżoną do ulgi uzyskiwanej przez pracownika przebywającego w podróży służbowej, poprzez wyłączenie z podstawy ich wymiaru części wynagrodzenia stanowiącej równowartość diety. Oznacza to, że nie jest możliwe dalsze wyłączenie z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne takich pracowników świadczeń wypłacanych im przez pracodawcę, a nazywanych dietami z tytułu podróży służbowej, a ich brak, gdy chodzi o ulgę w opłacaniu składek na ubezpieczenie społeczne, rekompensuje odliczenie od podstawy wymiaru składek przychodu stanowiącego część wynagrodzenia pracowników, odpowiadającego równowartości diety z tytułu podróży służbowej przysługującej poza granicami kraju, za każdy dzień pobytu.

Odliczenia od podstawy wymiaru składek diet i innych należności z tytułu podróży służbowych, o których mowa w § 2 ust. 1 pkt 15 rozporządzenia, dotyczą wyłącznie należności uzyskiwanych z tych właśnie tytułów przez pracowników faktycznie przebywających w podróży służbowej. Świadczenie pracodawcy, choćby nazwane dietą z tytułu podróży służbowej, wypłacone pracownikowi nieodbywającemu takiej podróży (tak jak w rozpoznawanej sprawie zainteresowanym zatrudnionym za granicą), nie jest tą należnością, o której mowa w § 2 ust. 1 pkt 15 rozporządzenia, tylko przychodem stanowiącym podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia w rozumieniu art. 18 ust. 1 ustawy systemowej.

Jak wyżej wskazano, stosowanie do treści art. 18 ust. 1 w związku z art. 4 pkt 9 ustawy systemowej w związku z art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, podstawą wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe ubezpieczonych, będących pracownikami stanowi dochód z tytułu zatrudnienia w ramach stosunku pracy, wszelkiego rodzaju wypłaty, premie oraz wartość pieniężna świadczenia w naturze, bądź ich ekwiwalent, bez względu na źródło finansowania tych wypłat i świadczeń.

Zakwaterowanie pracownika za granicą na koszt pracodawcy stanowi niewątpliwie świadczenie w naturze, którego wartość pieniężna jest przychodem danego pracownika ze stosunku pracy, uwzględnianym w podstawie wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne. Zgodnie z art. 46 ust. 1 ustawy systemowej, obowiązek obliczania, potrącania z dochodów ubezpieczonych, rozliczania oraz opłacania należnych składek za każdy miesiąc kalendarzowy, według zasad wynikających z przepisów ustawy, spoczywa na płatniku składek. W stosunku do pracowników płatnikiem składek jest pracodawca (art. 4 pkt 2 lit. a ustawy systemowej). Wynika z tego, że powinnością odwołującej się Spółki było obliczenie, potrącenie, rozliczenie i opłacenie składek należnych od wszystkich przychodów zainteresowanych, w tym od wartości udzielonych im świadczeń w naturze w postaci kosztów zakwaterowania za granicą. Prawidłowe wykonanie tego obowiązku nie było możliwe bez prowadzenia dokumentacji odnoszącej się do ewidencji kosztów ponoszonych przez pracodawcę z tego tytułu wobec każdego pracownika w rozliczeniu miesięcznym. Skoro obowiązek ewidencjonowania w taki sposób kosztów zakwaterowania wynika wprost ze wskazanych wyżej przepisów ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, to jego niedopełnienie nie może działać na korzyść odwołującej się Spółki w tym sensie, że zostanie zwolniona z obowiązku opłacania składek na ubezpieczenia pracowników od kwoty wartości pieniężnej tych świadczeń w naturze. Organ rentowy jako uprawniony do dokonywania kontroli wykonywania zadań i obowiązków w zakresie ubezpieczeń społecznych przez płatników składek (art. 86 ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych) ma prawo żądać od płatników wszelkich informacji (art. 87 ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych), co do prawidłowości i rzetelności obliczania, potrącania i opłacania składek (art. 86 ust. 1 ustawy systemowej). W takiej sytuacji, gdy Spółka z powodu niedopełnienia ciążącego na niej obowiązku nie przedstawiła organowi rentowemu wykazów odzwierciedlających wartość świadczeń udzielonych faktycznie poszczególnym pracownikom, jedyną podstawą umożliwiającą organowi rentowemu wyliczenie należności składkowych z tego tytułu było tzw. hipotetyczne wyliczenie wartości tych świadczeń, niezależnie od tego, że jak podnosiła odwołująca się, hipotetyczne wyliczenie nie ma nic wspólnego z rzeczywistymi kosztami poniesionymi przez spółkę. Brak stosownej ewidencji obciąża bowiem Spółkę, a nie organ rentowy. Z art. 232 zdanie pierwsze k.p.c. wynika, że strony obowiązane są wskazywać dowody dla stwierdzenia faktów, z których wywodzą skutki prawne. Odwołująca się kwestionując wykazy przedstawione przez organ rentowy, winna zatem wykazać, że faktycznie poniesione przez nią koszty były różne od wykazanych przez Zakład Ubezpieczeń Społecznych, także w tym zakresie, że nie odpowiadają one uśrednionym kwotom wynikającym z faktur będących w posiadaniu płatnika, a dotyczącym należności za wynajem kwater. Niepodjęcie nawet próby przeprowadzenia takiego dowodu negatywnymi skutkami procesowymi obciąża wyłącznie odwołującą się Spółkę, a nie organ rentowy.

Wobec takich ustaleń Sąd Apelacyjny uznał za nieprawidłowe stanowisko Sądu Okręgowego, że skoro koszty noclegów przyjęte w zaskarżonych decyzjach nie odpowiadają faktycznym kosztom poniesionym przez Spółkę w odniesieniu do poszczególnych zainteresowanych, to tym samym nie mogą stanowić podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne.

Takie stanowisko zajął Sąd Najwyższy w wyrokach z dnia 12 września 2012r. sygn. II.UK.45/12 i z dnia 19 listopada 2012r. sygn. II.UK.100/06 niepublikowanie, a Sąd Apelacyjny w pełni je przyjmuje na potrzeby niniejszej sprawy.

Wobec takich rozważań prawnych i ustaleń faktycznych Sąd Apelacyjny uznaje za nieprawidłowe stanowisko Sądu Okręgowego, że skoro kwoty noclegu przyjęte w zaskarżonych decyzjach nie odpowiadają faktycznym kosztom ponoszonym przez Spółkę w odniesieniu do poszczególnych zainteresowanych, to tym samym nie mogą stanowić podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne, jak trafnie zaznacza w apelacji organ rentowy.

Reasumując, za zasadne uznać należy zarzuty apelacyjne naruszenia przez Sąd I instancji prawa procesowego i materialnego w sposób wskazany w apelacji.

Prowadzi to w konsekwencji do zmiany zaskarżonego wyroku w pkt. I przez oddalenie odwołania i to na podstawie art. 386 § 1 kpc.

Orzeczenie o kosztach postępowania zawarte w pkt. 2 i 3 wyroku Sądu Apelacyjnego oparto na przepisach art. 98 i 108 kpc oraz § 11 ust. 2

i § 12 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z 28.09.2002r. w sprawie opłat za czynności radców prawnych.

SSA Ewa Cyran SSA Marek Borkiewicz SSA Iwona Niewiadowska-Patzer