

Sygn. akt III AUa 200/17

## WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 18 grudnia 2018 r.

Sąd Apelacyjny w Szczecinie - Wydział III Pracy i Ubezpieczeń Społecznych

w składzie:

|                 |                                     |
|-----------------|-------------------------------------|
| Przewodniczący: | SSA Jolanta Hawryszko (spr.)        |
| Sędziowie:      | SSA Anna Polak<br>SSA Romana Mrotek |
| Protokolant:    | St. sekr. sąd. Edyta Rakowska       |

po rozpoznaniu w dniu 18 grudnia 2018 r. w Szczecinie

sprawy (...) Spółki Jawnej w P.

przeciwko Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych Oddział w S.

przy udziale S. B. (1)

o podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne

na skutek apelacji płatnika składek

od wyroku Sądu Okręgowego w Szczecinie VI Wydział Pracy i Ubezpieczeń Społecznych

z dnia 9 listopada 2016 r. sygn. akt VI U 1166/16

uchyla zaskarżony wyrok i przekazuje sprawę do ponownego rozpoznania Sądowi Okręgowemu w Szczecinie VI Wydziałowi Pracy i Ubezpieczeń Społecznych pozostawiając temu Sądowi rozstrzygnięcie o kosztach instancji odwoławczej.

SSA Romana Mrotek SSA Jolanta Hawryszko SSA Anna Polak

Sygn. akt III AUa 200/17

## UZASADNIENIE

Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w S. decyzją nr (...). (...) z 7.07.2015 r. stwierdził w oznaczonych kwotach podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe, chorobowe, wypadkowe i zdrowotne **S. B. (1)**, podlegającego ubezpieczeniom jako pracownik u płatnika składek (...) J. A. S. M. sp. j. w okresie od stycznia 2009 r. do maja 2009 r. W uzasadnieniu decyzji organ wskazał, że w wyniku kontroli ustalono, że w latach 2008-2009 pracownicy płatnika delegowani byli do pracy za granicą, a płatnik składek zapewnił im bezpłatne zakwaterowanie. S. B. (1) został zgłoszony do obowiązkowych ubezpieczeń społecznych i zdrowotnego jako pracownik

przez płatnika składek w okresie od 20.01.2009 r. do 20.05.2009 r. i został oddelegowany do pracy w miejscowości H. na terytorium Holandii, przy czym płatnik zapewnił bezpłatne zakwaterowanie za granicą oraz wypłacił ryczałt na pokrycie kosztów dojazdu do miejsca pracy za granicą samochodem prywatnym. W konsekwencji po stronie pracownika powstał przychód, który w ocenie organu rentowego powinien zostać uwzględniony w podstawie wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenie zdrowotne.

Płatnik składek (...) J. A. S. M. sp.j. w P. nie zgodził się decyzją. Wniósł o zmianę i ustalenie, że nie jest zobowiązany do uiszczenia składek na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne za okresy i w kwotach podanych w zaskarżonej decyzji z tytułu zakwaterowania i przejazdów, w części zwolnionej od składek na te ubezpieczenia oraz w wysokości równowartości diety przysługującej z tytułu podróży służbowych poza granicami kraju, za każdy dzień pobytu.

Sąd Okręgowy w Szczecinie VI Wydział Pracy i Ubezpieczeń Społecznych wyrokiem 9 listopada 2016 r. oddalił odwołanie i zasądził od płatnika na rzecz Zakładu Ubezpieczeń Społecznych 180 zł tytułem zwrotu kosztów zastępstwa procesowego.

Sąd Okręgowy ustalił, że płatnik składek (...) J. A. S. M. sp. j. w P. prowadzi działalność gospodarczą w Polsce i za granicą - w Niemczech i Holandii w formie spółki jawnej, wpisanej do rejestru przedsiębiorców pod numerem KRS (...). Przedmiotem działalności spółki jest budowa i remont jednostek pływających oraz innych konstrukcji stalowych. Płatnik zatrudnia na podstawie umów o pracę pracowników na stanowiskach produkcyjnych tj.: monterów, spawaczy, szlifierzy, dźwigowych, magazynierów oraz osoby do obsługi technicznej. W latach 2008-2009 pracownicy płatnika byli oddelegowani do pracy za granicą, gdzie wykonywali pracę w zakresie montażu i spawania rurociągów i konstrukcji stalowych oraz szlifierstwa.

S. B. (1) w okresie 20.01.2009/20.05.2009 zgłoszony został przez płatnika do obowiązkowych ubezpieczeń społecznych i ubezpieczenia zdrowotnego jako pracownik. W ramach umowy o pracę oddelegowany został do pracy w miejscowości H. na terytorium Holandii. W raportach miesięcznych o należnych składkach i wypłaconych świadczeniach, płatnik składek wykazał następujące podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne za S. B. (1):

0,00 zł w styczniu 2009 r.,

1.534,11 zł w lutym 2009 r.,

4.659,84 zł w marcu 2009 r.,

4.512,96 zł w kwietniu 2009 r.,

3.500,28 zł w maju 2009 r.,

2.604,96 zł w czerwcu 2009 r.

Płatnik w podstawie wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne, ubezpieczenie zdrowotne oraz na FP i FGŚP nie uwzględnił przychodów, które poniósł w związku z zakwaterowaniem pracownika za granicą. Przychód ubezpieczonego z tytułu udostępnienia mu przez płatnika składek lokalu mieszkalnego wyniósł:

w styczniu 2009 r. 312,24 zł,

w lutym 2009 r. 686,55 zł,

w marcu 2009 r. 850,95 zł,

w kwietniu 2009 r. 657,00 zł,

w maju 2009 r. 82,89 zł

Przychód ubezpieczonego z tytułu wypłaty ryczałtu na pokrycie kosztów dojazdu do i z miejsca pracy za granicą samochodem prywatnym wyniósł:

w styczniu 2009 r. 572,52 zł

w kwietniu 2009 r. 580,88 zł.

Płatnik wynajmował pracownikom lokale, a następnie na podstawie zbiorczych faktur wystawianych przez wynajmujących, uiszczał należności. Pokrywał też S. B. (1), który jechał prywatnym samochodem do pracy za granicą i przewoził innych pracowników, koszty pierwszego wyjazdu do miejsca wykonywania pracy oraz koszty zjazdu do kraju po zakończeniu danego kontraktu. Płatnik składek nie doliczał powyższych świadczeń do przychodu zainteresowanego stanowiącego podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne.

Sąd Okręgowy nie uwzględnił odwołania. W ocenie Sądu płatnik nieprawidłowo pominął ww. należności w podstawie składek. W sytuacji, gdy pracodawca wynajmuje mieszkanie pracownikowi, za co pracownik nie ponosi odpłatności, powstaje z tego tytułu przychód ze stosunku pracy, od którego należy odprowadzić składki ZUS. Sąd przychylił się do stanowiska Sądu Najwyższego wyrażonego w uchwale z 10.12.2015r., III UZP 14/15, zgodnie z którym pojęcie przychodu określone w art. 4 ust. 9 ustawy z 13.10.1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz. U. z 2015r., poz. 483 ze zm.) obejmuje wartość świadczeń ponoszonych przez pracodawcę z tytułu zakwaterowania pracowników i tym samym stanowi podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne w rozumieniu art. 18 ust. 1 tej ustawy. Wskazał, że kwestia rozumienia zakwaterowania pracownika za granicą na koszt pracodawcy jako przychodu pracownika ze stosunku pracy, jest akceptowana w orzecznictwie. Na potwierdzenie przywołał wyrok Sądu Najwyższego z 12.09.2012 r., II UK 45/12, zgodnie z którym 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. Podobnie w wyroku z 18.04.2013 r., II UK 258/12 (OSNP 2014/7/10) - ponoszone przez pracodawcę koszty zakwaterowania stanowią podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe pracowników nieodbywających podróży służbowej w rozumieniu art. 77<sup>5</sup> k.p., zatrudnionych za granicą u polskich pracodawców. Także w wyroku z 23.04.2013 r., I UK 600/12 (OSNP 2014/2/28) Sąd Najwyższy stwierdził, że przychód z tytułu ponoszenia przez pracodawcę kosztów zakwaterowania pracowników za granicą stanowi podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne.

Zgodnie z art. 18 ust. 1 ustawy z 13.10.1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe ubezpieczonych wymienionych w art. 6 ust. 1 pkt 1-3 i pkt 18a 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. Zgodnie natomiast z art. 4 pkt 9 cytowanej ustawy, przychód oznacza przychody w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych, między innymi z tytułu zatrudnienia w ramach stosunku pracy. Definicję przychodu zawiera z kolei art. 12 ustawy z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r., poz. 361, ze zm.), według którego, za przychody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej oraz spółdzielczego stosunku pracy uważa się 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 wszelki 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. Zgodnie zaś z art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f. przychodami są otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń. Przepis art. 21 ust. 1 u.p.d.o.f. przewiduje natomiast świadczenia zwolnione od podatku dochodowego, jednakże wyłączenia te nie mają zastosowania do ustalania podstawy wymiaru składek, bowiem zgodnie z art. 21 ustawy systemowej, szczegółowe zasady ustalania podstawy wymiaru składek oraz wyłączenia z podstawy wymiaru składek niektórych rodzajów przychodów określa rozporządzenie wydane na podstawie tego upoważnienia, którym jest rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z 18.12.1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy

wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe. Rozporządzenie w § 2 ust. 1 zawiera własny katalog przychodów wyłączonych z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe (w wielu punktach zbieżny z katalogiem świadczeń zwolnionych od podatku dochodowego zawartym w art. 21 ust. 1 u.p.d.o.f., jednak nie identyczny). Z językowego brzmienia art. 21 ust. 1 u.p.d.o.f., zawierającego zwolnienia od podatku dochodowego o charakterze przedmiotowym, wynika, że ustawodawca nie wyłącza wymienionych w nim świadczeń z zakresu pojęciowego „przychód”, a jedynie „zwalnia” je od podatku dochodowego. Są one nadal przychodem, ale nie stanowią podstawy opodatkowania (nie wchodzi w skład kwoty podlegającej opodatkowaniu).

Biorąc pod uwagę brzmienie przedstawionych wyżej przepisów i przyjmując, że: po pierwsze, na gruncie ustawy u.p.d.o.f. i ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych pojęcie „przychód” jest wspólne, pod drugie, art. 21 ust. 1 u.p.d.o.f. nie modyfikuje pojęć: „przychód” z art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f. czy „przychód ze stosunku pracy (art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f.), należało przyjąć, że nieodpłatne świadczenia pracodawcy związane z kosztami czasowego zamieszkania pracownika poza jego centrum życiowym (świadczenia ponoszone przez pracodawcę z tytułu zakwaterowania pracowników - art. 21 ust. 1 pkt 19 u.p.d.o.f.) stanowiły przychód pracownika (art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f.), a więc, zgodnie z art. 18 ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń, także podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne.

Sąd Okręgowy wyjaśnił, że w uzasadnieniu cytowanej uchwały z 10.12.2015 r., III UZP 14/1 Sąd Najwyższy wskazał, że pogląd, iż wartość świadczeń ponoszonych przez pracodawcę z tytułu zakwaterowania pracowników nie stanowi podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne, potwierdzało orzecznictwo sądów administracyjnych. Przykładem jest wyrok z 2.10.2014 r. (II FSK 2387/12), w którym Naczelny Sąd Administracyjny przyjął, że skorzystanie przez pracownika mobilnego ze świadczenia w postaci noclegu nie jest świadczeniem spełnionym w jego interesie, ale w interesie pracodawcy oraz nie przynosi pracownikowi korzyści w postaci powiększenia jego aktywów lub uniknięcia wydatków, które musiałby ponieść. W orzeczeniu tym wskazano, że pracownicy zaspokajają swoje potrzeby mieszkaniowe w innym miejscu i w inny sposób i gdyby nie konieczność wywiązania się z obowiązków służbowych, nie mieliby powodu do ponoszenia dodatkowo kosztów takich noclegów. Stanowisko powyższe poparte zostało w kolejnym wyroku tego Sądu z 23.07.2015 r. II FSK 1689/13. Wykładnia ta była również wsparta rozważaniami przedstawionymi w uzasadnieniu wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 8.07.2014 r. (K 7/13), w którym wskazano m.in., że poniesione przez pracodawcę koszty zakwaterowania pracownika, nie stanowią „innego nieodpłatnego świadczenia” w rozumieniu art. 12 ust. 4 u.p.d.o.f. Sąd Najwyższy w cytowanej uchwale z 10.12.2015 r. nie podzielił jednak powyższego stanowiska sądów administracyjnych. Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu wyroku z 8.07.2014 r. zaakceptował pogląd wyrażony w uchwale składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z 18.11.2002 r., FPS 9/02 (ONSA 2003 nr 2, poz. 47), a następnie w uchwale z 16.10.2006 r., II FPS 1/06 (ONSAiWSA 2006 nr 12, poz. 153), że pojęcie nieodpłatnego świadczenia ma na gruncie art. 12 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p. 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 u.p.d.o.p. ma zastosowanie również do przychodu określonego w art. 11 ust. 1 w związku z art. 12 ust. 1 i 3 u.p.d.o.f. (tak: w uchwałach Naczelnego Sądu Administracyjnego z 24.05.2010 r., II FPS 1/10; ONSAiWSA 2010 nr 4, poz.5; z 24.10.2011 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 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 u.p.d.o.f., 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. 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.

Sąd Najwyższy w uchwale z 10.12.2015 r. stwierdził, że przepisy prawa, w tym przepisy BHP, nie obligują pracodawcy do zapewnienia pracownikowi miejsca zamieszkania, w którym będzie zaspokajał swoje potrzeby bytowe. W ocenie SN jest to sfera prywatna pracownika, realizowana poza godzinami pracy i poza dyspozycją pracodawcy. Zakwaterowanie pracowników w miejscu wykonywania obowiązków pracowniczych nie jest związane z samym procesem pracy, jak ma to miejsce np. w przypadku przygotowania stanowiska pracy wraz z urządzeniami, narzędziami i materiałami. Udostępniona kwatera (lokal) nie jest „narzędziem” pracy, którego koszty obciążałoby pracodawcę, ale służy realizacji poza pracowniczych potrzeb życiowych (socjalnych). O ile zatem pracodawca jest organizatorem pracy i ma zapewnić warunki techniczno-organizacyjne wykonywania pracy, to obowiązek ten nie rozciąga się na zapewnienie pracownikowi mobilnemu noclegu. Sąd Najwyższy dostrzegł, że w przypadku znacznych odległości między miejscem zamieszkania a miejscem wykonywania obowiązków, zakwaterowanie pracownika jest niezbędne, aby zobowiązanie pracownicze mogło zostać realizowane. Jednocześnie wskazał jednak, że nie jest to warunek prawny, lecz faktyczny, na który osoby nawiązujące stosunek pracy na takich warunkach (z miejscem pracy określonym jako pewien obszar geograficzny), godzą się dobrowolnie. W przypadku pracy wymuszającej czasowe zamieszkanie pracownika poza jego centrum życiowym, wynagrodzenie powinno być tak ustalone, aby uwzględniało taki życiowo uciążliwy charakter pracy (zob. uzasadnienie uchwały Sądu Najwyższego z 19.11.2008 r., II PZP 11/08; OSNP 2009 nr 13-14, poz. 166). Zasadą powinno być, że pracownik za swoją pracę otrzymuje wynagrodzenie (świadczenie pieniężne), a nieodpłatne świadczenia stanowią wyjątek od tej zasady, uzasadniony między innymi względami praktycznymi, w tym ekonomicznymi, np. ze względu na ulgi przy grupowym ubezpieczeniu, zakwaterowaniu czy przy zbiorczych pakietach medycznych. Jeśli pracodawca ze względów organizacyjnych, praktycznych decyduje się na nieodpłatne świadczenie w postaci udostępnienia pracownikom nieodpłatnych noclegów, mających wymierną wartość ekonomiczną, to jest to zapłata za pracę. Dobrowolne przyjęcie od pracodawcy nieodpłatnego zakwaterowania leży w interesie pracownika mobilnego, gdyż uzyskuje wymierną korzyść w postaci uniknięcia kosztów, które musiałby ponieść, skoro zdecydował się na wynikające z umowy o pracę „mobilne” miejsce pracy.

Przepisy prawa ubezpieczeń zawierają autonomiczne unormowania dotyczące wyłączenia z podstawy wymiaru składek niektórych rodzajów przychodów, art. 21 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych. Na mocy delegacji zawartej w tym przepisie, wyłączeniu z podstawy wymiaru składek podlegają wymienione w §2 rozporządzenia

Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe, przychody ujęte w art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f., a do nich nie należy wartość świadczeń ponoszonych przez pracodawcę z tytułu zakwaterowania pracowników, co przesądza o tym, że tego rodzaju nieodpłatne świadczenie podlega „oskładkowaniu”. W rezultacie, pojęcie przychodu określone w art. 4 ust. 9 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych obejmuje wartość świadczeń ponoszonych przez pracodawcę z tytułu zakwaterowania pracowników i stanowi podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne w rozumieniu art. 18 ust 1 tej ustawy.

Zgodnie z art. 46 ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, 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. 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.

W świetle powyższych rozważań Sąd Okręgowy analogicznie ocenił kwestię dojazdu pracowników delegowanych do pracy poza granicami kraju. Tym samym również kwoty ryczałtu otrzymanego przez zainteresowanego stanowią podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne.

Apelację od wyroku złożył płatnik składek zarzucając:

I - sprzeczność ustaleń z treścią ustaleń z kontroli ZUS w przedmiotowej sprawie, iż spółka oddelegowywała pracowników, podczas gdy w kontroli ZUS ustalono i przyjęto że chodziło o delegowania pracowników i związane z tym rozliczania diet (sensu stricto), co rzutować powinno na zwolnienie wydatków na zakwaterowania i przejazdy spod oskładkowania,

II - nieprawidłowe pominięcie, że zwrot kosztów przejazdu stanowił zryczałtowany ekwiwalent dla pracownika za zamortyzowanie, zużycie jego pojazdu oraz za zniszczone materiały eksploatacyjne samochodu pracownika (klocki hamulcowe, zużyty bieżnik opon, płyny hamulcowy i chłodniczy, do wycieraczek itp.) oraz za paliwo, przez co nie sposób zasadnie i racjonalnie twierdzić, ażeby pracownik z tytułu przejazdu odnosił jakkolwiek korzyść majątkową. W sprawie nie ulega wątpliwości że, pracownicy jeździli swoimi prywatnymi pojazdami; podniesiono, że Rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe, w § 2 pkt 9 zwalnia od oskładkowania ekwiwalenty pieniężne za użyte przy wykonywaniu pracy narzędzia, materiały lub sprzęt, będące własnością pracownika - ten przepis został pominięty.

III - nieprawidłowość i niezgodność obowiązującą literą prawa w zakresie oskładkowania składkami na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne z tytułu zakwaterowania pracowników i przejazdów w całości, w sytuacji gdy wydatki te jako ściśle związane z bezpośrednim wykonywaniem zadań leżących w bezpośrednim interesie pracodawcy, nie mogą i nie powinny stanowić dla pracownika przychodu w rozumieniu ustawy podatkowej, a co za tym idzie nie powinny być obejmowane składkami na ubezpieczenie społeczne;

IV - polegającą na rozpoznawaniu sprawy od decyzji nieistniejącej z prawnego punktu widzenia albowiem nie spełniającej wymagań w świetle k.p.a., a zwłaszcza jako wydanej przez osobę niebędącą organem w świetle przepisów kodeksu postępowania administracyjnego, które to przepisy miały zastosowanie przy wydawaniu decyzji przez ZUS. Powyższe skutkowało tym, że w sprawie brak było tzw. substratu zaskarżenia. W dalszej konsekwencji skutkowało to nieważnością postępowania.

V - nie wskazanie i nie wyjaśnienie sposobu wyliczenia podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne i ubezpieczenie zdrowotne przyjęte przez ZUS w kwotach wskazanych w zaskarżonej decyzji, w tym odnośnie tego, że ZUS nie wykazał i nie udowodnił, iż płatnik składek (...) sp.j. zadeklarował błędne czy to nieprawidłowe

podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie zainteresowanego/uczestnika postępowania, w części dotyczącej kosztów przejazdu pracowników.

VI - naruszenie prawa materialnego poprzez błędne zastosowanie oraz wykładnię przepisów: 1) art. 18 ust. 1 i art. 20 ust. 1 w związku z art. 4 pkt 9 ustawy z 13 października 1998r. o systemie ubezpieczeń społecznych; 2) § 2 ust. 1 punkty: 13, 15, 16 oraz § 3 pkt 3 lit. d Rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe (D/A). Nr 161, poz. 1106)

VII - nieprawidłowe pominięcie wnioskowanych dowodów w sprawie.

VIII - sprzeczność wyroku Sądu Okręgowego z indywidualnymi interpretacjami ZUS, złożonymi w poczet materiału dowodowego sprawy, jak również pominięcie tych interpretacji przy wydawaniu wyroku w sprawie.

IX - Naruszenie przepisów postępowania oraz mające wpływ na treść wyroku nie uwzględnienie wniosku apelującego o zwrócenie się przez Sąd do Trybunału Konstytucyjnego oraz do Sądu Najwyższego.

X - nieustosunkowanie się przez Sąd do zarzutów i wywodów przedstawionych w piśmie procesowym pełnomocnika spółki z dnia 26 kwietnia 2016r. przez co nie rozpoznano istoty sprawy ani nie wyjaśniono wszystkich istotnych dla sprawy zarzutów i okoliczności.

Płatnik wnioskował o zmianę zaskarżonego wyroku przez ustalenie, że zainteresowany/strona oraz (...) J. A. S. M. sp.j. nie podlegają ubezpieczeniom (obowiązkowi odprowadzenia składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne) z tytułu oraz od kwot i za okresy wskazane w treści zaskarżonej decyzji ZUS.

**Sąd Apelacyjny po dokonaniu dalej idących ustaleń, rozważył sprawę i uznał, że wyrok Sądu Okręgowego kwalifikuje się do uchylenia, jakkolwiek z innych przyczyn niż wskazane w apelacji.**

Sąd Apelacyjny, w toku postępowania drugo instancyjnego ustalił, na podstawie akt sprawy VI U 628/17, że między tymi samymi stronami, tj. (...) J. S., A. M. sp. j. w P. przeciwko (...) Oddział w S. z udziałem S. B. (1) toczy się kolejna sprawa o wysokość podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia S. B. (1) za okres od stycznia 2009 r. do maja 2009 r., czyli o to samo roszczenie, które jest objęte przedmiotem niniejszego postępowania. W sprawie VI U 628/17 płatnik składek złożył odwołanie od kolejnej decyzji wydanej 6.02.2017 r. nr (...)14. (...) stwierdzającej wysokość podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia S. B. (1) z tytułu pracowniczego zatrudnienia u płatnika składek. W decyzji tej w odniesieniu do analogicznego okresu, organ ustalił inne wartości podstawy wymiaru składek niż w spornej decyzji z 18.06.2015 r., przy czym w uzasadnieniu decyzji wydanej 6.02.2017 r. wskazał, że po ponownej analizie Zakład stwierdził, że podstawy wymiaru składek w dotychczasowej decyzji zostały ustalone nieprawidłowo, co wymagało zmiany. Jednocześnie przedstawił odmienną od dotychczasowej interpretację prawną, w efekcie której dokonał ponownego obliczenia. Organ jako podstawę prawną wydania decyzji zmieniającej wskazał art. 83 ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych.

Sąd Okręgowy po analizie sprawy VI U 628/17 postanowieniem z 5.07.2017 r. zawiesił postępowanie w sprawie na podstawie art. 177 §1 pkt 1 k.p.c. wskazując, że sprawa VI U 628/17 i aktualnie rozpoznawana sprawa III AUa 200/17 (VI U 1166/16) dotyczą tej samej kwestii, zatem do czasu rozpoznania niniejszej sprawy należało zawiesić postępowanie w sprawie VI U 628/17. Sąd Okręgowy uznał, że rozstrzygnięcie sprawy III AUa 200/17 (VI U 1166/16) będzie miało wpływ na rozstrzygnięcie sprawy późniejszej.

Sąd Apelacyjny nie zgadza się z oceną Sądu Okręgowego. W istocie oba postępowania toczą się między tymi samymi stronami i dotyczą tego samego żądania płatnika wynikającego z dwóch tożsamyh decyzji organu. Przedmiot decyzji jest ten sam, natomiast różnica sprowadza się do różnych wartości kwotowych, co wynika z diametralnie odmiennych interpretacji przepisów prawa. W przypadku niniejszego postępowania organ oparł decyzję na ocenie, że w podstawie wymiaru składek wykazanej w raportach miesięcznych należało uwzględnić wartość zakwaterowania i ryczałtu za

dojazd, natomiast w decyzji z roku 2017 organ uznał, że przy ustalaniu podstawy wymiaru składki należało również rozliczać diety z tytułu podróży poza granicami kraju. Należy więc zauważyć, że ewentualne rozstrzygnięcia sądu w kwestii prawidłowości zastosowania przepisów prawa w odniesieniu do poszczególnych należności związanych z zatrudnieniem, nie pozostawałyby ze sobą w żadnym wzajemnym związku i mogłyby zapaść odrębnie, gdyby nie formuła obydwu decyzji. Organ, bowiem nie określił w jakiej wzajemnej relacji pozostają te decyzje, które przecież przedmiotowo dotyczą tego samego roszczenia płatnika, domagającego się zweryfikowania prawidłowości ustalenia podstawy wymiaru składek w odniesieniu do pracownika S. B. za miesiące od stycznia 2009 do maja 2009. Decyzja z roku 2017 w tytule została oznaczona ZM, co sugeruje, że zmienia decyzję z roku 2015, jednak nie wiadomo ani w jakim zakresie, ani na jakiej podstawie prawnej. Z uzasadnienia decyzji z roku 2017 wynika, że organ ponownie w całości zweryfikował wyliczenie wartości podstawy przyjmując całkowicie odmienny mechanizm wyliczenia. W takim stanie sprawy pozostaje wątpliwość, jakie znaczenie prawne miałyby rozstrzygnięcia merytoryczne niniejszej sprawy. Jeżeli bowiem w niniejszej sprawie zapadłoby rozstrzygnięcie przesądzające, czy organ prawidłowo wyliczył podstawę wymiaru, to tym samym powstałoby pytanie o celowość postępowania z odwołania od decyzji z 2017 r. Z drugiej strony organ wydał ponowną decyzję i strona złożyła odwołanie, które musi być rozpoznane, zaś Sąd Apelacyjny w niniejszej sprawie nie może merytorycznie ocenić prawidłowości mechanizmu wyliczenia zastosowanego przy wydawaniu decyzji późniejszej, a zakwestionowanego przez płatnika.

Sąd Apelacyjny zauważył również, że z treści decyzji z roku 2017 można wnioskować, że intencją organu było zastąpienie decyzji będącej przedmiotem niniejszego postępowania, nowo wydaną decyzją, jednak Zakład Ubezpieczeń Społecznych nie wskazał w jakim trybie i z jakim skutkiem prawnym dokonał tej zmiany. Tymczasem wykazywane wartości różnią się istotnie. Co do zagadnienia zmiany decyzji ostatecznej, należy zauważyć, że zgodnie z art. 83 a ustawy systemowej w brzmieniu od 2015.01.22, Dz.U. z 2015 r. poz. 121 t.j.:

1. Prawo lub zobowiązanie stwierdzone decyzją ostateczną Zakładu ulega ponownemu ustaleniu na wniosek osoby zainteresowanej lub z urzędu, jeżeli po uprawomocnieniu się decyzji zostaną przedłożone nowe dowody lub ujawniono okoliczności istniejące przed wydaniem tej decyzji, które mają wpływ na to prawo lub zobowiązanie.

2. Decyzje ostateczne Zakładu, od których nie zostało wniesione odwołanie do właściwego sądu, mogą być z urzędu przez Zakład uchylone, zmienione lub unieważnione, na zasadach określonych w przepisach Kodeksu postępowania administracyjnego.

3. W sprawach rozstrzygniętych orzeczeniem właściwego sądu Zakład, na podstawie dowodów lub okoliczności, o których mowa w ust. 1:

1) wydaje we własnym zakresie decyzję przyznającą prawo lub określającą zobowiązanie, jeśli jest to korzystne dla zainteresowanego;

2) występuje do właściwego sądu z wnioskiem o wznowienie postępowania przed tym organem, gdy z przedłożonych dowodów lub ujawnionych okoliczności wynika, że prawo nie istnieje lub zobowiązanie jest wyższe niż określone w decyzji.

Można też zastanowić się nad zastosowaniem art. 155 k.p.a. w zw. z art. 180 §1 k.p.a. i art. 125 ustawy systemowej, który stanowi:

Decyzja ostateczna, na mocy której strona nabyła prawo, może być w każdym czasie za zgodą strony uchylona lub zmieniona przez organ administracji publicznej, który ją wydał, jeżeli przepisy szczególne nie sprzeciwiają się uchyleniu lub zmianie takiej decyzji i przemawia za tym interes społeczny lub słuszny interes strony; przepis art. 154 § 2 stosuje się odpowiednio.

W analizowanej sprawie dotyczącej płatnika, która została rozstrzygnięta przez dwie różne decyzje, wydane w półtorarocznym odstępie, organ decyzją zmieniającą z roku 2017 naruszył procedurę wynikającą z ww. przepisu art. 83 a ustawy systemowej. Ustęp 1. nie miał w sprawie zastosowania, ponieważ decyzja z roku 2015 nie jest prawomocna.



Ustęp 2. również, ponieważ w sprawie prawidłowości decyzji z roku 2015 toczy się niniejsze postępowania. Pozostaje ustęp 3., a w związku z tym, że przesłanką zastosowania przewidzianej w nim procedury jest rozstrzygnięcie sprawy orzeczeniem sądu, to skoro takie orzeczenie prawomocnie nie zapadło, Zakład nie mógł zastosować również tego przepisu. Należy więc stwierdzić, że Zakład do czasu prawomocnego zakończenia niniejszego postępowania nie mógł wydać decyzji zmieniającej z roku 2017. Decyzja ta jednak funkcjonuje w obrocie prawnym obok decyzji z 2015 roku, co powoduje stan niepewności prawnej pod stronie płatnika, zważywszy, że o jednym zobowiązaniu rozstrzygają dwie różne decyzje, od których płatnik złożył odwołania, a zatem konsekwencją mogłyby być dwa różne orzeczenia sądowe.

W takim stanie sprawy, Sąd Apelacyjny uznał, że celowe jest uchylenie wyroku Sądu I instancji i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania łącznie ze sprawą VI U 628/17. Uchylenie wyroku jest konieczne, ponieważ poważne wątpliwości budziłby stan prawny wywołany ewentualnym wyrokowaniem w niniejszej sprawie, w relacji do stanu wywołanego decyzją z 6.02.2017 r. Wydaje się, że optymalne było przekazanie sprawy VI U 628/17 na etapie postępowania wyjaśniającego, w trybie art. 467 §4 k.p.c. z uwagi na brak korelacji między materiałem sprawy a wskazaną podstawą prawną i faktyczną. Sąd Okręgowy jednak tego nie zrobił, lecz zawiesił postępowanie.

Ponownie rozpoznając sprawę Sąd I instancji podejmie postępowanie w sprawie VI U 628/17 i połączy tę sprawę z niniejszą, celem wspólnego rozpoznania i rozstrzygnięcia. W przekonaniu Sądu Apelacyjnego tylko taki tryb procesowy pozwoli uniknąć odwołującemu się płatnikowi stanu niepewności prawnej w odniesieniu do konkretnego zobowiązania na rzecz Zakładu. Sąd Okręgowy weźmie pod uwagę wskazane wyżej wątpliwości i po ich wyjaśnieniu dokona stosownej oceny prawnej, bądź podejmie inne czynności procesowe.

Mając na względzie powyższe Sąd Apelacyjny na podstawie art. 386 §4 k.p.c. uchylił zaskarżony wyrok i przekazał sprawę do ponownego rozpoznania celem poprowadzenia sprawy w całości i łącznie, w związku z funkcjonującymi w obrocie prawnym dwiema decyzjami organu dotyczącymi tych samych stron i tego samego roszczenia. O kosztach orzeczono na podstawie art. 108 §2 k.p.c.

SSA Romana Mrotek SSA Jolanta Hawryszko SSA Anna Polak