

# WYROK

## W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 17 grudnia 2015 r.

**Sąd Apelacyjny w Katowicach** III Wydział Pracy i Ubezpieczeń Społecznych

w składzie:

Przewodniczący	SSA Jolanta Pietrzak (spr.)
Sędziowie	SSA Marek Procek SSA Marek Żurecki
Protokolant	Beata Kłosek

po rozpoznaniu w dniu 17 grudnia 2015r. w Katowicach

sprawy z odwołania Zakładów (...) Spółki Akcyjnej w K. ( Zakłady (...) Spółka Akcyjna w K. )

przeciwko Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych Oddział w C.

przy udziale zainteresowanych: R. B. (1) (R. B. (1)), R. B. (2) (R. B. (2)), G. B. (G. B.), D. B. (D. B.), M. B. (M. B.), Ł. B. (Ł. B.), A. B. (1) (A. B. (1)), M. A. (1) (M. A. (1))

o ustalenie podstawy wymiaru składek

na skutek apelacji Zakładów (...) Spółki Akcyjnej w K.

od wyroku Sądu Okręgowego - Sądu Pracy i Ubezpieczeń Społecznych

w Katowicach z dnia 29 maja 2014r. sygn. akt X U 1794/13

- 1. uchyla zaskarżony wyrok w pkt 1 i 2 w części dotyczącej zainteresowanych G. B. i R. B. (1) i w tym zakresie sprawę przekazuje do ponownego rozpoznania Sądowi Okręgowemu – Sądowi Pracy i Ubezpieczeń Społecznych w Katowicach pozostawiając temu Sądowi rozstrzygnięcie o kosztach postępowania apelacyjnego,**
- 2. zmienia zaskarżony wyrok w pkt 2 w ten sposób, że zasądza od Zakładów (...) Spółki Akcyjnej w K. na rzecz Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddział w C. kwotę 1.980 zł (tysiąc dziewięćset osiemdziesiąt złotych) tytułem zwrotu kosztów zastępstwa procesowego,**
- 3. w pozostałej części oddala apelację,**
- 4. zasądza od Zakładów (...) Spółki Akcyjnej w K. na rzecz Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddział w C. kwotę 1.485 zł (tysiąc czterysta osiemdziesiąt pięć złotych) tytułem zwrotu kosztów zastępstwa procesowego za II instancję.**

Sędzia Przewodniczący Sędzia

## UZASADNIENIE

Decyzjami z dnia 13, 14 i 15 maja 2013r. Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w C. ustalił wysokość podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne zatrudnionych u płatnika składek, tj. w Zakładach (...) S.A. w K. zainteresowanych: R. B. (1), R. B. (2), G. B., D. B., M. B.; Ł. B., A. B. (2), M. A. (1) w okresach rozliczeniowych wykazanych w decyzjach uwzględniając przychód ze stosunku pracy.

W uzasadnieniu decyzji organ rentowy wskazał, iż na podstawie kontroli okresowej przeprowadzonej u płatnika składek stwierdzono, że w okresie objętym kontrolą od 2007r. do 2010r. płatnik ten zatrudniał między innymi pracowników na podstawie umowy o pracę, którzy zostali oddelegowani do pracy w Niemczech, Austrii i Wielkiej Brytanii. Pracodawca w związku z oddelegowaniem zorganizował noclegi dla zainteresowanych pracowników i opłacił związane z tym koszty na podstawie wystawionych faktur, nie deklarując składek na ubezpieczenia społeczne, zdrowotne, Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych od wartości świadczeń w naturze stanowiących koszty noclegu pokryte przez pracodawcę za pracowników oddelegowanych do pracy w innych krajach członkowskich Unii Europejskiej.

Odwołania od w/w decyzji złożył płatnik składek, zarzucając:

a) naruszenie prawa materialnego, które miało wpływ na wynik sprawy tj.:

- postanowień Dyrektywy nr 96/71/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 16 grudnia 1996r. dotyczącej delegowania pracowników w ramach świadczenia usług poprzez całkowite pominięcie skutków, które wywołuje przedmiotowa regulacja, a w rezultacie pominięcie, że w świetle obowiązujących na terenie Niemiec, Austrii i Wielkiej Brytanii przepisów, które skarżący powinien stosować, był on zobowiązany do zapewnienia oddelegowanym pracownikom zakwaterowania, przez co nie może być ono traktowane jako zwiększające podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne,

- przepisu art.18 ust.1 w zw. z art.4 i 9, art.21 ustawy z dnia 13 października 1998r. o systemie ubezpieczeń społecznych oraz art.11 i 12 ustawy z dnia 26 lipca 1991r. o podatku dochodowym od osób fizycznych poprzez błędną interpretację, że wartość świadczeń w naturze w postaci udostępniania pracownikom delegowanym do pracy na terenie Niemiec, Austrii i Wielkiej Brytanii, zwiększała podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne zainteresowanych pracowników,

- przepisu §1 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe w zw. z art.11 i 12 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, poprzez nieuwzględnienie, iż w przypadku zainteresowanych pracowników nie jest możliwa konkretyzacja świadczenia umożliwiająca uznanie za przychód wartości bezpłatnego zakwaterowania, tj. przypisania go konkretnej osobie,

- przepisu §3 rozporządzenia w zw. z art.21 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych poprzez błędne przyjęcie, że wartość świadczeń w naturze, których przedmiotem jest udostępnianie pracownikom bezpłatnego zakwaterowania może zostać w sposób dowolny oszacowana i włączona do podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne zainteresowanych,

- przepisu §2 rozporządzenia w związku z art. 21 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych poprzez błędne przyjęcie, iż wartość świadczeń w naturze, których przedmiotem jest udostępnienie pracownikom delegowanym możliwości skorzystania z zakwaterowania, może stanowić element podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne,

b) naruszenie przepisów postępowania, które miało istotny wpływ na wynik sprawy:

- przepisu art.8, art.9, art.11, art.77, art.80 i 107 k.p.a. w związku z art.123 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych poprzez brak odniesienia przez ZUS do przedstawionych przez stronę w trakcie kontroli dowodów i argumentów oraz brak oceny wiarygodności dowodów, czego skutkiem jest naruszenie zasady zaufania obywateli do organów administracyjnych,

- przepisu art.107 k.p.a. w związku z art.123 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych poprzez brak prawidłowego uzasadnienia faktycznego i prawnego zaskarżonych decyzji,

tj. na jakiej podstawie organ rentowy przypisał zainteresowanym przysporzenia z tytułu udostępniania bezpłatnie miejsc noclegowych, skoro skarżący podnosił, iż jest to niemożliwe.

Odwołująca zarzuciła ponadto, iż organ rentowy nie wskazał bezpośrednio wymiaru (kwoty) składek na ubezpieczenie społeczne, które winny być przez spółkę uiszczone

w związku z uwzględnieniem w podstawie wymiaru składek zainteresowanych pracowników bezpłatnego zakwaterowania za granicą. Dalej zakwestionował by po stronie pracowników miał powstać jakikolwiek przychód w związku z tym, że pracodawca stara się zapewnić transport do miejsca świadczenia pracy oraz zakwaterowanie w tym miejscu.

W oparciu o powyższe płatnik składek wniósł o zmianę zaskarżonych decyzji w całości poprzez wyłączenie z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne zainteresowanych pracowników świadczeń w naturze w postaci udostępnienia możliwości skorzystania z zakwaterowania.

W odpowiedziach na odwołania organ rentowy wnosił o ich oddalenie i zasądzenie od odwołującego zwrotu kosztów zastępstwa procesowego według norm przepisanych, podtrzymując stanowisko wyrażone w uzasadnieniu zaskarżonych decyzji.

**Sąd Okręgowy - Sąd Ubezpieczeń Społecznych w Katowicach wyrokiem z dnia 29 maja 2014r. oddalił odwołania (pkt 1) i zasądził od odwołującego na rzecz organu rentowego kwotę 8.640 zł tytułem zwrotu kosztów zastępstwa procesowego (pkt 2).**

Sąd I instancji po przeprowadzeniu postępowania dowodowego w postaci akt kontroli załączonych do sprawy XU 555/12, akt ZUS dotyczących zainteresowanych, zeznań świadków K. K., E. G., M. A. (2), A. F., M. T., T. K. oraz zeznań świadków T. O. i R. O. złożonych w sprawie X U 2344/13 ustalił następujący stan faktyczny:

Odwołująca spółka delegowała swoich pracowników do pracy za granicą m.in. na teren Niemiec, Austrii, Wielkiej Brytanii i Belgii. Przed rozpoczęciem budowy ustalała ilość pracowników, którzy będą zatrudnieni na poszczególnych etapach realizacji danego projektu

i na podstawie tych informacji wynajmowała w pobliżu danej budowy mieszkania dla pracowników mających wykonywać na niej pracę. Wynajmowano zawsze większą ilość kwater, ponieważ nie zawsze dało się przewidzieć potrzebną ilość pracowników. Faktury

za wynajem dotyczyły kosztów wynajmu za poszczególne mieszkania, na ich podstawie nie można ustalić ilości miejsc noclegowych w tych kwaterach.

Spółka nie prowadziła ewidencji miejsc noclegowych dla poszczególnych pracowników.

W dniach od 15 listopada 2010r. do 23 marca 2011r. (z przerwą w okresie od dnia 20 grudnia 2010r. do dnia 16 stycznia 2011r.) inspektorzy ZUS T. O. i R. O. przeprowadzili u płatnika składek Zakłady (...) S.A. z siedzibą

w K. kontrolę okresową m.in. w celu ustalenia prawidłowości i rzetelności obliczania składek na ubezpieczenie społeczne oraz innych składek, do których pobierania zobowiązany jest Zakład Ubezpieczeń Społecznych oraz

zgłaszania do ubezpieczeń społecznych i ubezpieczenia zdrowotnego. W toku kontroli ustalono, że w okresie od stycznia 2007r. do maja 2009r. płatnik nie zadeklarował składek na ubezpieczenie społeczne, zdrowotne, Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych od przychodów osiąganych przez pracowników delegowanych do pracy na terenie państw obcych z tytułu ponoszenia przez pracodawcę kosztów zakwaterowania.

W okresie od czerwca 2009r. do grudnia 2009r. do podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne oraz pozostałe ubezpieczenia zainteresowanych delegowanych do pracy poza granicami kraju wliczano koszty zakwaterowania poniesione przez pracodawcę w wysokości rzeczywistego miesięcznego zakwaterowania danego pracownika.

Płatnik składek nie przedstawił kontrolującemu żadnej ewidencji dotyczącej ponoszenia kosztów zakwaterowania za poszczególnych zainteresowanych pracowników za granicą. W tej sytuacji organ rentowy wezwał pismem z dnia 30 listopada 2010r. płatnika do przedłożenia faktur i rachunków za zakwaterowanie pracowników oddelegowanych do pracy poza granice kraju w okresie od stycznia 2007r. do maja 2009r., pisemnej informacji o wartości świadczenia w naturze w formie udostępnionego lokalu mieszkalnego pracownikom delegowanym w latach 2007-2009 z uwzględnieniem danych: ilu pracowników i przez ile dni było zakwaterowanych, jaki był koszt wynajmu lokalu mieszkalnego w przeliczeniu na jednego pracownika w poszczególnych miesiącach w zależności od miejsca zakwaterowania.

Odwołująca się spółka na wezwanie to przedłożyła: zestawienie przychodów pracowników delegowanych i zestawienie kosztów zakwaterowania. Inspektorzy ZUS zaproponowali sposób wyliczenia dziennej stawki zakwaterowania za granicą dla danego pracownika następująco: wysokość miesięcznego czynszu poniesionego przez spółkę za wynajęte kwatery za dany miesiąc na danym kontrakcie została podzielona przez ilość miejsc noclegowych i liczbę dni w danym miesiącu, co pozwoliło na ustalenie kosztu osobodnia. Ten z kolei został pomnożony przez liczbę faktycznych dni pobytu każdego zainteresowanego za granicą, co wynikało z list płac.

Płatnik sam dokonał w/w wyliczeń. Nie przedstawił kontrolującemu innej alternatywnej metody wyliczenia kosztów zakwaterowania pracowników za granicą ani też dodatkowej dokumentacji, która by to umożliwiała. Na zlecenie kontrolujących płatnik wyliczył prawidłowe podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne dla poszczególnych pracowników.

Kontrolujący nie przesłuchiwali zainteresowanych na okoliczność korzystania przez nich z udostępnionych miejsc noclegowych za granicą.

Płatnik wniósł zastrzeżenia do protokołu kontroli, które następnie powtórzył w odwołaniach od zaskarżonych decyzji.

Sąd wskazał, że spornym w niniejszym postępowaniu pomiędzy stronami pozostawało, czy koszty zakwaterowania pracowników skarżącej spółki oddelegowanych do pracy za granicą do państw członkowskich Unii Europejskiej stanowią przychód pracowników a przy uznaniu, że świadczenie takie przychód ten stanowi i podlega oskładkowaniu, czy można ustalić faktyczny przychód każdego konkretnego pracownika, a tym samym prawidłowość ustalenia podstawy wymiaru składek przez organ rentowy.

W rozważaniach prawnych Sąd w pierwszej kolejności odniósł się do zarzutu odwołującej w zakresie naruszenia w zaskarżonych decyzjach prawa unijnego w szczególności Dyrektywy nr 96/71/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 16 grudnia 1996r. dotyczącej delegowania pracowników w ramach świadczenia usług, dotyczącej tzw. transgranicznego stosunku pracy.

Sąd podniósł, że celem dyrektywy jest zapewnienie pracownikom delegowanym przez pracodawcę do pracy na terytorium państwa przyjmującego, takich samych warunków zatrudnienia jakie obowiązują w tym państwie na podstawie przepisów prawa, umów zbiorowych itp.

Zdaniem Sądu, dyrektywa ta reguluje wyłącznie kwestie związane z prawem pracy, a nie z zabezpieczeniem społecznym. Te ostatnie zawiera rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 883/2004 z dnia 29 kwietnia 2004r. w sprawie koordynacji systemów zabezpieczenia społecznego (Dz.U.UE.L.04.166.1), zwanego rozporządzeniem podstawowym.

Sąd nadmienił, że w art. 11 ust.1 opisanego rozporządzenia ustanowiono zasadę, iż dla osób, które podlegają jego regulacjom stosuje się przepisy prawa tylko jednego państwa członkowskiego. W tym celu, aby zapewnić ochronę ubezpieczeniową dla pracowników migrujących ustala się ustawodawstwo właściwe, aby uniknąć zbiegu tej ochrony lub podwójnego obciążenia składkami.

W niniejszej sprawie, w ocenie Sądu, zastosowanie znalazł art.12 ust.1 rozporządzenia podstawowego, wedle którego osoba, która wykonuje jako pracownik najemny w Państwie Członkowskim w imieniu pracodawcy, który normalnie tam prowadzi swą działalność,

a która jest delegowana przez tego pracodawcę do innego Państwa Członkowskiego do wykonywania pracy w imieniu tego pracodawcy, nadal podlega ustawodawstwu pierwszego Państwa Członkowskiego, pod warunkiem, że przewidywany czas takiej pracy nie przekroczy 24 miesięcy i że osoba ta nie jest wysłana, by zastąpić inną osobę.

Sąd zaznaczył, że w rozpoznawanej sprawie przedmiotem sporu nie jest ustalenie ustawodawstwa właściwego, gdyż bezspornie w myśl cyt. art.12 rozporządzenia podstawowego jest nim polskie prawo ubezpieczeń społecznych, czego nie kwestionuje skarżąca. W tej sytuacji bez znaczenia prawnego są argumenty odwołującej dotyczące braku oskładkowania na terenie państw, w których byli zatrudnieni pracownicy, przychodów

z tytułu zwrotu wydatków poniesionych na skutek delegowania takich jak: koszty podróży, wyżywienia, zakwaterowania. W stosunku do zainteresowanych pracowników znajdują bowiem zastosowanie przepisy polskiego prawa ubezpieczeń społecznych, tj. ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych.

Sąd argumentował, że prawo unijne odnośnie systemów zabezpieczenia społecznego funkcjonujących w państwach członkowskich przyjęło system koordynacji (dostosowania), a nie ujednolicania jak w prawie pracy.

Przechodząc do merytorycznych kwestii spornych Sąd wskazał, że ustawa z dnia 13 października 1998r. o systemie ubezpieczeń społecznych, w art. 18 ust. 1 stanowi, iż podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe ubezpieczonych stanowi przychód, o którym mowa w art. 4 pkt 9 i 10 - a więc wedle jej art. 4 pkt 9 przychód w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych m.in. z tytułu zatrudnienia w ramach stosunku pracy.

Zgodnie zaś z art.12 ust.1 ustawy z dnia 26 lipca 1991r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, za przychody ze stosunku pracy uważa się wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne oraz wartość pieniężną świadczeń w naturze bądź ich ekwiwalenty, bez względu na źródło ich finansowania, 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.

Sąd podał nadto, że stosownie do regulacji zawartej w rozporządzeniu Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe, wydanym na podstawie delegacji ustawowej zawartej w art. 21 ustawy systemowej, świadczenia polegające na zakwaterowaniu pracownika za granicą nie zostały wyłączone z podstawy wymiaru składek (§2 rozporządzenia), co więcej w myśl jego §3 koszty zakwaterowania włączono wprost do podstawy wymiaru składek

W świetle powyższego Sąd nie miał wątpliwości, że koszty zakwaterowania pracowników skarżącego za granicą w spornym okresie stanowią przychód pracowników i co do zasady winny zostać oskładkowane.

W tym zakresie Sąd podzielił stanowisko Sądu Najwyższego zawarte w wyroku z dnia 12 września 2012r., sygn. akt. II UK 45/12 oraz w wyroku z dnia 23 kwietnia 2013r., I UK 600/12, 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. Sąd Najwyższy podkreślił także, że §2 cyt. rozporządzenia z 18 grudnia 1998r. zawiera własny katalog przychodów wyłączonych z podstawy wymiaru składek (enumeratywne wyliczenie). Katalog ten w wielu punktach jest tożsamy z wyłączeniami świadczeń wolnymi od podatku dochodowego wymienione w art. 21 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, jednakże treść tego przepisu nie zmienia definicji przychodu o jakiej mowa w art.11 i 12 tej ustawy, a tworzy jedynie katalog wyłączeń na potrzeby obliczania podatku dochodowego od osób fizycznych i nie ma żadnego prawnego przełożenia na określenie „przychodu” w rozumieniu art. 4 pkt 9 i art.18 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych.

Sąd podkreślił, że z art. 46 ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych wynika obowiązek pracodawcy obliczenia, potrącenia z dochodów ubezpieczonego, rozliczenia oraz opłacenia składek należnych od wszystkich przychodów pracowników, w tym od wartości udzielonych im świadczeń w naturze w postaci kosztów zakwaterowania za granicą. Prawidłowe wykonanie tych obowiązków nie jest możliwe bez prowadzenia dokumentacji odnoszącej się do ewidencji kosztów ponoszonych przez pracodawcę wobec każdego pracownika w rozliczeniu miesięcznym. Zaniechanie tego obowiązku nie może działać na korzyść pracodawcy (płatnika składek) w takim sensie, że zostanie on zwolniony z obowiązku opłacania składek na ubezpieczenia pracowników od kwoty wartości pieniężnej tych świadczeń w naturze.

Sąd I instancji zgodził się z poglądem, że w przypadku braku ewidencji przychodu osiąganego przez poszczególnych pracowników z powodu niedopełnienia ustawowych obowiązków przez pracodawcę dopuszczalne jest hipotetyczne wyliczenie tych świadczeń.

Stwierdził, że argumentacja skarżącego dotycząca braku możliwości ustalenia przychodu z tytułu nieodpłatnych noclegów dla danego pracownika spowodowana przecież zaniedbaniem płatnika, przedstawiona w odwołaniu nie zasługuje na uwzględnienie.

Niezasadny jest też, zdaniem Sądu, zarzut braku stwierdzenia przez organ rentowy faktycznego korzystania przez zainteresowanych z udostępnionych kwater, ponieważ nie da się tej okoliczności ustalić z braku prawidłowej ewidencji, której prowadzenie zgodnie z przepisami ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych spoczywało na pracodawcy.

Sąd podkreślił, że przywoływanie na poparcie tego zarzutu przez odwołującą orzecznictwa Sądów Administracyjnych jest chybione, bowiem dotyczy dziedziny prawa podatkowego i w żaden sposób nie wiąże sądu orzekającego, który znajduje oparcie w bogatym i ugruntowanym orzecznictwie Sądu Najwyższego i Sądów Apelacyjnych.

W ocenie Sądu mimo, iż zastosowana podczas kontroli, zasugerowana przez organ rentowy, metoda wyliczenia przychodu konkretnego pracownika z tytułu kosztów zakwaterowania, nie prowadzi do ustalenia w sposób ścisły jakie koszty zakwaterowania poniósł odwołujący na rzecz każdego pracownika w poszczególnych miesiącach, to pozwala ona na ustalenie kosztów tych hipotetycznie w sposób najbardziej odpowiadający rzeczywistości.

Sąd podał, że istotne jest, iż odwołująca spółka nie przedstawiła żadnej alternatywnej metody wyliczenia spornych kosztów, kwestionując co do zasady możliwość takiego wyliczenia. W przekonaniu Sądu zastosowana przez organ rentowy metoda polegająca na ustaleniu kosztu osobodnia, a następnie pomnożenie jej przez ilość dni pobytu

zainteresowanych za granicą (co wynika z list płac) jest najbardziej optymalną i realną metodą ustalenia kosztów zakwaterowania pracowników za granicą.

Sąd podkreślił, że wszystkie wyliczenia zostały dokonane w oparciu o dokumentację przedstawioną przez płatnika składek.

Odnosnie wliczonych w zaskarżonych decyzjach do podstawy wymiaru składek kosztów przejazdów pracowników do miejsca zamieszkania Sąd Okręgowy stwierdził, że nastąpiło to zgodnie z przepisami powołanego wyżej rozporządzenia MPiPS z 18 grudnia 1998r.

Sąd ten podniósł, że według jego ustaleń u odwołującego się nie obowiązywały przepisy zawarte w układzie zbiorowym czy regulaminie, w myśl których pracownicy mieli prawo do korzystania z bezpłatnych lub ulgowych przejazdów, a zarazem brak podstaw aby uzyskane z tego tytułu korzyści zostały wyłączone z podstawy wymiaru składek.

Jednocześnie Sąd Okręgowy uznał powoływanie się w tym zakresie przez odwołującego się na obowiązujące przepisy wspólnotowe za chybione z przyczyn, które wskazał omawiając kwestie bezpłatnego zakwaterowania.

Reasumując, Sąd stanął na stanowisku, że podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie dla poszczególnych zainteresowanych wyliczono w zaskarżonych decyzjach prawidłowo. Wartość przedmiotu sporu została ustalona jako różnica składek wynikająca z prawidłowo ustalonej podstawy wymiaru (w zaskarżonych decyzjach), a zadeklarowanej przez płatnika.

Odwołując się do wyroku Sądu Najwyższego z dnia 26 czerwca 2012r., II UK 290/11 Sąd wskazał, że w sprawie o ustalenie podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne wartość przedmiotu sporu określa się odrębnie dla każdego ubezpieczonego, a tę wyliczył organ rentowy na wezwanie Sądu w piśmie z dnia 31 października 2013r.

Mając na względzie wyżej poczynione ustalenia i rozważania Sąd uznał, że zaskarżone decyzje odpowiadają prawu i odwołania jako niezasadne oddalił na mocy art. 477<sup>14</sup> § 1 k.p.c.

O kosztach Sąd orzekł w oparciu o art. 98 k.p.c. w zw. z § 6 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 28 września 2002r. w sprawie opłat za czynności radców prawnych oraz ponoszenia przez Skarb Państwa kosztów pomocy prawnej udzielonej przez radcę prawnego ustanowionego z urzędu (Dz. U. nr 163, poz. 1349).

### ***Apelację od tego wyroku wywiódł płatnik składek, zarzucając:***

I. nierozpoznanie istoty sprawy, która zawisła przed Sądem I instancji, uniemożliwiający poddanie wydanego w niniejszej sprawie wyroku kontroli instancyjnej, z uwagi na fakt, iż w istocie Sąd I instancji rozstrzygnął niniejszą sprawę, tak jakby rozstrzygał pojedynczą sprawę, formułując generalne tezy w oderwaniu od realiów ocenianych jednostkowych przypadków - stanów faktycznych dotyczących konkretnych zainteresowanych, podczas gdy w rzeczywistości rozpoznawał kilkanaście odrębnych odwołań (połączonych jedynie technicznie, na mocy art. 219 k.p.c., do wspólnego rozpoznania). Powyższe uchybienie, zdaniem skarżącego znalazło wyraz w treści sentencji zaskarżonego wyroku, która nie spełnia wymogów płynących z art. 325 k.p.c. w której to Sąd wskazał, iż oddalił „odwołanie”, formułując pojedyncze rozstrzygnięcie co do kosztów przeprowadzonego postępowania, co w istocie wyklucza merytoryczną kontrolę wyroku, gdyż nie wiadomo które spośród kilkunastu odwołań, rozpatrywanych przez Sąd, zostało oddalone, a także w jaki sposób ustalił on koszty przeprowadzonego postępowania i dlaczego przyjął je w takiej, a nie innej wysokości.

Ponadto sporządzone w niniejszej sprawie uzasadnienie wyroku powielił niemal

w całości, włącznie z omyłkami pisarskimi i błędnymi odesłaniami do nieistniejących pism organu rentowego, uzasadnienia trzech wyroków, które zapadły wcześniej przed Sądem I instancji w dniu 22 maja 2014r., pod sygn. akt: X U 2196/13, X U 2709/13 oraz X U 2344/13; przy czym Sąd I instancji nie dostrzegł, iż w ramach wskazanych trzech postępowań rozstrzygano stany faktyczne odnoszące się wyłącznie do Austrii i Niemiec, podczas gdy w niniejszym postępowaniu decyzje ZUS dotyczyły także zainteresowanych (G. B. - decyzja ZUS: (...) oraz R. B. (1) - decyzja ZUS: (...)), którzy świadczyli pracę na terytorium Wielkiej Brytanii, w odniesieniu do której brak jest jakichkolwiek wskazań, w ramach uzasadnienia zaskarżonego wyroku, co do podstaw stanowiska Sądu I instancji, w zestawieniu z argumentacją i treścią zarzutów (...), co potwierdza iż Sąd prowadził swoje rozważania w oderwaniu od stanów faktycznych, które dotyczyły poszczególnych zainteresowanych, a tym samym nie rozpoznał istoty zawisłej przed nim sprawy (spraw);

II. naruszenie prawa procesowego, a to:

1. przepisu art. 232 k.p.c. w związku z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, art. 7 Konstytucji oraz art. 217 Konstytucji w zw. z art. 4 pkt 9 ustawy z dnia 13 października 1998r. o systemie ubezpieczeń społecznych oraz art. 11 ust. 2 - 2b i 12 ust. 1-3 ustawy z dnia 26 lipca 1991r. o podatku dochodowym od osób fizycznych poprzez bezzasadne przyjęcie przez Sąd I instancji, iż art. 232 k.p.c., czy też szerzej rozkład ciężaru dowodu w ramach postępowania cywilnego, znajduje bezpośrednie zastosowanie do spraw z zakresu ubezpieczeń społecznych, czyli postępowania odrębnego, którego istota sprowadza się do kontroli legalności postępowania organów administracji publicznej, co wyklucza przyjmowanie,

iż w postępowaniu takim, którego przedmiotem jest kontrola prawidłowości decyzji administracyjnej oraz poprzedzającego ją postępowania organu rentowego, możliwe jest przyjęcie rozstrzygnięcia w oparciu o rozkład ciężaru dowodu, tj. przyjmowanie,

iż to osoba, względem której wydano decyzję administracyjną, zobowiązana jest wykazać, iż pozbawione umocowania prawnego hipotetyczne projekcje organu rentowego są błędne, nie zaś iż to organ rentowy zobowiązany jest do wykazania,

iż jego ustalenia - których substratem są zaskarżone decyzje ZUS - są zgodne z rzeczywistym stanem rzeczy. Zdaniem apelującego fakt, iż projekcje dotyczące wysokości świadczeń, które miały rzekomo przypadać na poszczególnych zainteresowanych, nie miały nic wspólnego z rzeczywistością, a nadto nie posiadały oparcia w treści rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe, tj. wymienionych w jego treści - legalnych - sposobach ustalania przychodu z tytułu tzw. „świadczeń w naturze”, był w istocie niekwestionowany w niniejszym postępowaniu i znajduje potwierdzenie w treści pisemnego uzasadnienia zapadłego wyroku,

2. przepisu art. 316 § 1 k.p.c. poprzez nieuwzględnienie przez Sąd I instancji, przy wyrokowaniu całości materiałów, którymi dysponował. Sąd przyjął bowiem,

iż Spółka miała złożyć kontrolującym ją inspektorom ZUS zestawienia zawierające hipotetyczne wyliczenia wartości świadczeń, przypadających na jej pracowników, dla Austrii oraz Niemiec, co nie znajduje odzwierciedlenia w dokumentach, które powołuje w uzasadnieniu Sąd. Odwołujący podkreślił, że (...) nigdy nie sporządziła zestawień, które dotyczyłyby prac realizowanych na terenie Austrii, w związku

z czym może jedynie przypuszczać, iż hipotetyczne rachunki, które przyjął ZUS, odzwierciedlały wskazania dotyczące prac realizowanych na terenie Niemiec.

W ocenie skarżącego trudno uznać, iż w braku dokumentów dotyczących danego kraju, można przyjmować hipotetyczne wyliczenia dotyczące innego kraju - zresztą spółka kwestionuje w całości możliwość stosowania w tym zakresie hipotetycznych wyliczeń, do których odwołuje się organ rentowy. Zasadność przedmiotowego zarzutu potwierdza także i to, że Sąd I instancji nie dostrzegł tego, iż część zainteresowanych świadczyła pracę na terenie Wielkiej Brytanii, a tym samym ich sytuacja winna być inna aniżeli tych którzy pracowali w Austrii lub Niemczech; ocen zaś dotyczących odmienności sytuacji tych osób brak tak w rozstrzygnięciu, jak



i sporządzonym przez Sąd I instancji pisemnym uzasadnieniu wyroku;

3. przepisu art. 328 § 2 k.p.c. w zw. z art. 2 Konstytucji, art. 7 Konstytucji oraz art. 217 Konstytucji w zw. z art. 4 pkt 9 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych oraz

art. 11 ust. 2 - 2b i art. 12 ust. 1-3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, poprzez niewskazanie w treści uzasadnienia zaskarżonego wyroku, za wyjątkiem mylnego odwołania się do treści art. 46 ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, podstaw prawnych prowadzenia przez pracodawcę (płatnika składek), ewidencji tego w jakim miejscu i w jakim czasie śpią jego pracownicy, bez której to ewidencji nie jest możliwe przypisanie konkretnemu pracownikowi (zainteresowanemu) przychodu z tytułu faktycznego skorzystania przez niego

ze stworzonej mu możliwości wykorzystania miejsca noclegowego. Apelująca podniosła, że zarówno Sąd, jak i organ rentowy, pomijają iż faktyczne prowadzenie przez pracodawcę (płatnika składek) takiej ewidencji, przy braku wyraźnej normy ustawowej, która nakazywałaby mu weryfikację tego, gdzie spędza noc jego pracownik, jest nie do pogodzenia z normami konstytucyjnymi, w szczególności wynikającymi z art. 47 oraz art. 51 ust. 1 i 2 Konstytucji, gwarantującymi pracownikom prawo do poszanowania ich życia prywatnego, przyjmując jednocześnie, iż udostępnienie jakichkolwiek danych, dotyczących konkretnej osoby, jest możliwe wówczas, gdy istnieje wyraźna ku temu podstawa prawna, której w przypadku ewidencji - oczekiwanej przez organ rentowy oraz Sąd - brak jest w przepisach prawa polskiego,

4. przepisu art. 328 § 2 k.p.c., poprzez sporządzenie uzasadnienia wyroku, które powieliła niemal w całości, włącznie z omyłkami pisarskimi i błędnymi odesłaniami do nieistniejących pism organu rentowego, uzasadnienia trzech wyroków, które zapadły wcześniej przed Sądem I instancji w dniu 22 maja 2014r., pod sygn. akt: X U 2196/13, X U 2709/13 oraz X U 2344/13, co stanowi o braku przedstawienia w niniejszym postępowaniu, przez Sąd I instancji, własnego stanowiska co do przedmiotu rozstrzygnięcia - tj. co do prawidłowości zaskarżonych decyzji ZUS. Stanowisko takie potwierdza także fakt, iż Sąd I instancji kopiując mechanicznie uzasadnienie innego składu nie dostrzegł, iż podlegające ocenie stany faktyczne dotyczyły różnych krajów, w przywołanych powyżej trzech postępowaniach decyzje ZUS dotyczyły bowiem Austrii oraz Niemiec, podczas gdy w niniejszym postępowaniu część zainteresowanych świadczyła pracę także na terenie Wielkiej Brytanii, o czym brak jest jakiegokolwiek mowy, w treści uzasadnienia zaskarżonego wyroku, także

z odwołaniem się do innego katalogu formułowanych w odwołaniach zarzutów, co w istocie uniemożliwia instancyjną kontrolę zaskarżonego wyroku;

5. w zakresie rozstrzygnięcia co do obowiązku zwrotu kosztów zastępstwa procesowego § 11 ust. 2 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości w sprawie opłat za czynności radców prawnych oraz ponoszenia przez Skarb Państwa kosztów pomocy prawnej udzielanej przez radcę prawnego ustanowionego z urzędu (t.j. Dz. U. z 2013r.,

poz. 490; zwanego dalej: rozporządzeniem MS), poprzez jego niezastosowanie,

a w rezultacie błędne przyjęcie że zwrot kosztów zastępstwa procesowego, na rzecz organu rentowego, w przypadku uznania zaskarżonych decyzji ZUS za prawidłowe, winien być dokonany w oparciu o § 6 rozporządzenia MS w zw. z art. 98 k.p.c.; ponadto w zakresie rozstrzygnięcia o kosztach zaskarżony wyrok narusza także art. 328 § 2 k.p.c. poprzez brak wskazania, w ramach uzasadnienia zaskarżonego wyroku, podstaw stanowiska Sądu I instancji co do wysokości kosztów zastępstwa, które przyznał organowi rentowemu, z odniesieniem się do konkretnych postępowań, które podlegały wspólnemu rozpoznaniu, a także wartości przyjętych przez Sąd I instancji za podstawę przeprowadzonych obliczeń;

III. sprzeczność istotnych ustaleń Sądu I instancji, z treścią zebranego w sprawie materiału dowodowego, polegająca na:

6. przyjęciu, iż (...) sporządziła - na wezwanie i zgodnie z metodologią narzuconą przez ZUS - zestawienia dotyczące hipotetycznych wartości przychodów (kosztów zakwaterowania), które miałyby przypadać na poszczególnych pracowników, którzy mieli być zatrudnieni w Austrii. Odwołujący wskazał, że dokument taki nigdy nie powstał - jak się przy tym wydaje ZUS przyjął, iż w odniesieniu do pracowników świadczących pracę na terenie tego państwa wystarczające jest przyjęcie danych (wyników wyliczeń) pochodzących z terenu Niemiec, co obrazuje jak postępowanie

organu, zaaprobowane przez Sąd I instancji, rozmią się z zasadą legalizmu, wynikającą z art. 7 Konstytucji i znajdującą także swoje odzwierciedlenie w treści art. 6 i 7 k.p.a., prowadząc do dowolności w postępowaniu organu rentowego,

7. przyjęciu, iż wartości poszczególnych świadczeń podane przez (...), w oparciu o metodologię narzuconą przez organ rentowy (na wezwanie kontrolujących), stanowią wartości prawidłowe, podczas gdy stanowią jedynie hipotetyczne wyliczenie wartości tych świadczeń, które pozostaje w całkowitym oderwaniu od rzeczywistego zakresu skorzystania, przez poszczególnych pracowników, ze stworzonych przez pracodawcę (płatnika) możliwości który to zakres jest niemożliwy do ustalenia, ze względu na brak instrumentów prawnych, które umożliwiałyby pracodawcy (płatnikowi) weryfikację tego w jakim miejscu i w jakim czasie śpią jego pracownicy, bez czego nie jest możliwa konkretyzacja świadczenia na tyle, by stanowiło ono przychód pracownika, a w konsekwencji podlegało oskładkowaniu, na potrzeby ubezpieczeń społecznych,

8. całkowitym pominięciu faktu, iż pracodawcę ((...)) obciążał - na mocy prawa miejsca świadczenia pracy - obowiązek zapewnienia pracownikom możliwości skorzystania z bezpłatnych kwater, w trakcie realizacji inwestycji, a także iż wymogi tego rodzaju stawiali (...) poszczególni inwestorzy, ze względu na regulacje krajowe, funkcjonujące w miejscu świadczenia pracy regulacje branżowe lub układy zbiorowe, co podkreślali w swoich zeznaniach świadkowie powołani przez (...), którzy brali udział w realizacji oraz rozliczaniu poszczególnych kontraktów, a w rezultacie wpływu tej okoliczności na przedmiot mającego zapaść rozstrzygnięcia;

IV. naruszenie przepisów prawa materialnego, a to:

9. przepisu art. 46 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych w związku z art. 7 Konstytucji oraz art. 217 Konstytucji w zw. z art. 4 pkt 9 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych oraz art. 11 ust. 2 - 2b i art. 12 ust. 1-3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, a także art. 47 oraz art. 51 ust. 1 i 2 Konstytucji, poprzez błędną ich wykładnię, a w konsekwencji nieprawidłowe przyjęcie, iż ogólna norma art. 46 ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, zgodnie z którą płatnik składek jest obowiązany według zasad wynikających z przepisów ustawy obliczać, potrącać z dochodów ubezpieczonych, rozliczać oraz opłacać należne składki za każdy miesiąc kalendarzowy, stanowi wystarczającą podstawę dla prowadzenia przez płatnika ewidencji tego, gdzie i kiedy śpią jego pracownicy, bez czego niemożliwe jest ustalenie tego, który z nich i w jakim okresie skorzystał ze stworzonej przez pracodawcę możliwości skorzystania z zakwaterowania. Odwołujący podniósł, że prowadzenie takiej ewidencji bez wyraźnego upoważnienia ustawowego, byłoby sprzeczne z zasadami wynikającymi z art. 47 oraz 51 ust. 1 i 2 Konstytucji, które zakładają tak poszanowanie życia prywatnego wszystkich pracowników skarżącego, jak i możliwość udostępniania (gromadzenia) danych poszczególnych osób tylko wtedy, gdy istnieje ku temu wyraźna podstawa prawna. Odwołująca argumentowała, że Sąd I instancji nie dostrzegł, że przepis, który powołał dla istnienia przedmiotowej ewidencji (wymogu jej prowadzenia), jest tak skonstruowany, iż sam w sobie odsyła do innych norm ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, nie stanowiąc normy o charakterze zamkniętym, innych zaś podstaw prawnych, wobec ich oczywistego braku, Sąd Okręgowy w uzasadnieniu swojego stanowiska nie powołał,

10. przepisu art. 18 ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych w związku z art. 4 pkt 9 oraz art. 21 tej ustawy, a także art. 11 i 12 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, poprzez błędną interpretację, a w rezultacie przyjęcie, że wartość świadczeń w naturze, w postaci udostępniania pracownikom delegowanym do pracy za granicą możliwości skorzystania z zakwaterowania w miejscu realizacji robót budowlanych, a także zapewnienia im możliwości wyjazdów do stałego miejsca zamieszkania, przy braku możliwości ich rzeczywistej konkretyzacji, zwiększały podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne, stanowiąc przychód ze stosunku pracy, także w myśl mających zastosowanie przepisów podatkowych, pracowników skarżącego (zainteresowanych), co pozostaje w sprzeczności z wykładnią przywołanych norm, sformułowaną przy uwzględnieniu art. 2, art. 7 oraz art. 217 Konstytucji, przez Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 8 lipca 2014r. (sygn. akt K 7/13), gdzie podkreślono, iż w sytuacji:

a) „(...) gdy nieodpłatne świadczenie zostało przyjęte jako warunek niezbędny do zgodnego z prawem wykonania pracy - po stronie pracownika nie pojawia się korzyść, która mogłaby być obciążona podatkiem dochodowym”, a ponadto

b) „(...) nieodpłatne świadczenia - w przeciwieństwie do pieniędzy i wartości pieniężnych - są traktowane jako przychód wyłącznie pod warunkiem, że są „otrzymane”, co ma wskazywać na bezwzględnie - w odniesieniu do tego przychodu - wymagany realny charakter świadczenia. (...) bez elementu realnego w postaci otrzymania korzyści przez pracownika nie uzyskuje on przychodu. Tym bardziej, bez skonkretyzowanego i indywidualnie przypisanego świadczenia, brak podstaw do określenia jego wysokości.”;

11. przepisu § 1 rozporządzenia z 18 grudnia 1998r. w związku z art. 11 oraz 12 ustawy

o podatku dochodowym od osób fizycznych, poprzez nieuwzględnienie tego,

że w przypadku stworzenia pracownikom możliwości skorzystania z zakwaterowania, lub zapewnienie im możliwości wyjazdu do stałego miejsca zamieszkania, nie jest możliwa konkretyzacja świadczenia, w sposób umożliwiający uznanie go za przychód konkretnej osoby, przez co świadczenie takie nie może wpływać na wysokość podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne,

12. przepisu § 3 rozporządzenia z 18 grudnia 1998r. w związku z art. 21 ustawy

o systemie ubezpieczeń społecznych poprzez błędne przyjęcie, że wartość świadczeń w naturze, których przedmiotem jest skorzystanie z udostępnionych pracownikom miejsc zakwaterowania, lub stworzonej możliwości wyjazdu do stałego miejsca zamieszkania, może zostać w sposób dowolny (hipotetyczny) oszacowana i doliczona do przychodów pracowników delegowanych do pracy za granicą, tak jak oczekuje tego ZUS, a co potwierdził Sąd I instancji, wobec obiektywnego braku możliwości ustalenia wartości konkretnego świadczenia, przypadającego na konkretnego pracownika i braku po stronie pracodawcy możliwości weryfikacji tego, który pracownik gdzie i w jakiej dacie śpi (korzysta ze stworzonej mu możliwości),

13. przepisu § 2 rozporządzenia z 18 grudnia 1998r. w związku z art. 21 ustawy

o systemie ubezpieczeń społecznych poprzez błędne przyjęcie, że wartość świadczeń w naturze, których przedmiotem jest udostępnienie pracownikom delegowanym zakwaterowania, zapewnienie wyjazdów do stałego miejsca zamieszkania może stanowić element podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne.

Wskazując na powyższe zarzuty apelujący wnosił o:

1. uchylenie w całości wyroku Sądu I instancji i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Sądowi I instancji, z pozostawieniem mu do rozstrzygnięcia kwestii ponoszenia kosztów postępowania za obie instancje, w tym w zakresie zwrotu kosztów zastępstwa procesowego;

ewentualnie, na wypadek nieuwzględnienia wniosku, o którym mowa w pkt 1. powyżej, wnosił o:

2. zmianę wyroku, poprzez uwzględnienie wniesionych odwołań, a w konsekwencji zmianę zaskarżonych decyzji ZUS w całości, tj. co do włączenia do podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne ubezpieczonych, delegowanych do pracy za granicą, wartości świadczeń w naturze z tytułu udostępnienia im możliwości skorzystania z zakwaterowania oraz wyjazdów do stałego miejsca zamieszkania, poprzez wyłączenie tych świadczeń z podstawy wymiaru przedmiotowych składek;

3. zasądzenie od organu rentowego na rzecz skarżącego zwrotu kosztów postępowania, za obie instancje, w tym zwrotu kosztów zastępstwa procesowego, według norm przepisanych.

Organ rentowy w odpowiedzi na apelację wnosił o jej oddalenie i zasądzenie od odwołującej zwrotu kosztów zastępstwa procesowego w postępowaniu apelacyjnym, według norm przepisanych.

W piśmie procesowym z dnia 8 października 2015r. apelująca wносиła o dopuszczenie dowodu z kserokopii decyzji nr (...) z 6 lipca 2015r. wydanej przez ZUS Oddział

w L. na okoliczność zmiany przez organ rentowy interpretacji przepisów dotyczących ustalania podstawy wymiaru składek.

### **Sąd Apelacyjny zważył, co następuje:**

Apelacja płatnika składek, zmierzająca do uchylecia zaskarżonego wyroku - okazała się częściowo skuteczna.

Wyrok Sądu I instancji odnośnie zainteresowanych G. B. i R. B. (1) oparty został bowiem na niewyjaśnionym do końca stanie faktycznym, albowiem nie przeprowadzono w odpowiednim zakresie postępowania dowodowego, co skutkuje nierozpoznaniami przez Sąd I instancji istoty sprawy.

Jak wynika z ugruntowanego stanowiska Sądu Najwyższego, w sprawach z odwołania od decyzji organu rentowego, jej treść wyznacza przedmiot i zakres rozpoznania oraz orzeczenia sądu pracy i ubezpieczeń społecznych (por. postanowienia Sądu Najwyższego

z dnia 13 maja 1999r. w sprawie o sygn. akt II UZ 52/99, OSNP 2000/15/601, lex numer 40789, z dnia 2 marca 2011r. w sprawie o sygn. akt II UZ 1/11, lex numer 844747, z dnia 22 lutego 2012r. w sprawie o sygn. akt II UK 275/11, lex numer 1215286 oraz wyrok Sądu Apelacyjnego w Katowicach z dnia 18 stycznia 2013r. w sprawie o sygn. akt III AUa 940/12, lex numer 1280259).

Na gruncie niniejszej sprawy przedmiotem odwołania były między innymi decyzje Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddziału w C. z dnia 14 maja 2013 roku dotyczące zainteresowanych G. B. i R. B. (1), na mocy których ustalił wysokość podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne tych zainteresowanych zatrudnionych u płatnika składek, tj. w Zakładach (...) S.A.

w K. w okresach rozliczeniowych wykazanych w decyzjach uwzględniając przychód ze stosunku pracy w postaci poniesionych przez płatnika składek kosztów zakwaterowania (w tym dodatku mieszkaniowego) na terenie Wielkiej Brytanii oraz kosztów wyjazdów G. B. i R. B. (1) do stałego miejsca zamieszkania.

Natomiast - jak słusznie zauważył apelujący - Sąd Okręgowy wydając zaskarżony wyrok oparł go na ustaleniach dotyczących decyzji wydanych przez organ rentowy

w stosunku do pozostałych zainteresowanych w niniejszej sprawie, którzy świadczyli pracę na rzecz płatnika składek na terenie Niemiec i Austrii. Przy czym podkreślić należy, że w tych przypadkach organ rentowy ustalił wysokość podstawy wymiaru składek zainteresowanych na ubezpieczenie społeczne uwzględniając jedynie przychód w postaci poniesionych przez płatnika składek kosztów zakwaterowania.

Stąd też, zadaniem Sądu Apelacyjnego, Sąd I instancji nie dokonał niezbędnych ustaleń faktycznych w zakresie dodatku mieszkaniowego zawartego w kosztach zakwaterowania oraz nie poczynił ustaleń w zakresie kosztów wyjazdów G. B.

i R. B. (1) do stałego miejsca zamieszkania, a w konsekwencji w żaden sposób się do nich nie odniósł.

Niewyjaśnienie tych okoliczności, mających jednak zasadnicze znaczenie dla rozstrzygnięcia niniejszej sprawy co do zainteresowanych G. B. i R. B. (1), oznaczało, iż Sąd pierwszej instancji nie rozpoznał istoty sprawy, uniemożliwiając tym samym Sądowi Apelacyjnemu merytoryczną ocenę prawidłowości zaskarżonego wyroku w części dotyczącej G. B. i R. B. (1).

Mając na uwadze powyższe okoliczności Sąd Apelacyjny z mocy art. 386 § 4 k.p.c. orzekł w punkcie 1 sentencji o uchyleniu zaskarżonego wyroku w pkt 1 i 2 odnośnie powyższych zainteresowanych i przekazaniu sprawy w tym zakresie do ponownego rozpoznania przez Sąd pierwszej instancji, w ramach którego wskazane uchybienia winny zostać wyeliminowane. Jednocześnie Sąd Apelacyjny pozostawił Sądowi Okręgowemu rozstrzygnięcie o kosztach postępowania apelacyjnego.

Z uwagi na częściowe uwzględnienie apelacji koniecznym była zmiana punktu 2 zaskarżonego wyroku, co do kosztów zastępstwa procesowego.

Przy czym podkreślić należy, że niezależnie od powyższego korekta tego rozstrzygnięcia przez Sąd I instancji i tak byłaby konieczna ze względu na błędne wyliczenie kosztów zastępstwa procesowego w wyniku oparcia się przez Sąd Okręgowy na nieistniejącym w niniejszej sprawie piśmie organu rentowego z dnia 31 października 2013r., rzekomo ustalającym kwotę składek dla każdego z zainteresowanych w niniejszej sprawie jaką należy dodatkowo uiścić w związku z włączeniem do podstawy przychodu pracownika z tytułu bezpłatnego zakwaterowania za granicą i kosztów przejazdów do stałego miejsca zamieszkania.

Takie wyliczenie organ rentowy przedstawił dla zainteresowanych występujących w niniejszej sprawie dopiero na wezwanie tutejszego Sądu Apelacyjnego w piśmie procesowym z dnia 25 listopada 2015r. (k. 243 - 261 a.s.).

W oparciu o to wyliczenie organu rentowego oraz uwzględniając częściowe uwzględnienie apelacji, Sąd Apelacyjny w punkcie 2 sentencji zmienił zaskarżony wyrok w punkcie 2 na podstawie art. 98 k.p.c. w zw. z art. 99 k.p.c., zgodnie z zasadą odpowiedzialności za wynik postępowania, przy zastosowaniu stawek wynagrodzenia określonych w § 6 pkt 1 i 3 powoływanego wyżej rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 28 września 2002r. w sprawie opłat za czynności radców prawnych oraz ponoszenia przez Skarb Państwa kosztów pomocy prawnej udzielanej przez radcę prawnego z urzędu, dokonując ich sumowania w odniesieniu do wszystkich zainteresowanych.

Natomiast odnośnie zainteresowanych R. B. (2), D. B., M. B., Ł. B., A. B. (1) i M. A. (1) Sąd Apelacyjny uznał apelację płatnika składek za bezzasadną. Sąd Okręgowy wywiódł bowiem w tym zakresie logiczne i znajdujące oparcie we właściwie wskazanych przepisach prawa materialnego wnioski. Nie budzi wątpliwości Sądu Apelacyjnego także trafność rozstrzygnięcia, zaś rozważania przedstawione na jego uzasadnienie w całości przyjmuje za swoje.

Na wstępie wskazać trzeba, że decyzja złożona przez skarżącą w piśmie procesowym z dnia 8 października 2015r. nie dotyczy odwołującej. Wszak z treści art. 10 ustawy z dnia 2 lipca 2004r. o swobodzie działalności gospodarczej (tekst jednolity: Dz. U. z 2015r., poz. 584) wynika, że Zakład Ubezpieczeń Społecznych wydając pisemną interpretację przepisów prawa w tym trybie, dokonuje wyłącznie interpretacji przepisów (z ograniczeniem do tych, z których wynika obowiązek świadczenia składek na ubezpieczenia społeczne), nigdy zaś w ramach tego postępowania nie rozstrzyga konkretnej sprawy administracyjnej, w szczególności sprawy spornej.

Organ rentowy nie sprawuje zatem w tej formie funkcji kontrolnej i nie ma kompetencji aby wskazywać właściwą drogę postępowania, lecz przedstawia swój pogląd dotyczący rozumienia przepisów prawa i sposobu ich zastosowania w odniesieniu do konkretnej sprawy, w oparciu o przedstawiony stan faktyczny.

Interpretacja taka jest wiążąca dla organów administracji publicznej lub państwowych jednostek organizacyjnych właściwych dla przedsiębiorcy jedynie w indywidualnej sprawie konkretnego przedsiębiorcy (art. 10a ustawy o swobodzie działalności gospodarczej).

Analiza podnoszonych w apelacji zarzutów nakazuje w pierwszej kolejności rozważyć zarzuty natury procesowej, mają one bowiem bezpośredni wpływ na prawidłowość dokonanych przez Sąd I instancji ustaleń faktycznych, chociaż w ich kontekście skarżący wskazuje także na naruszenie przepisów prawa materialnego, a to art. 4 pkt 9 ustawy z dnia 13 października 1998r. o systemie ubezpieczeń społecznych (tekst jednolity: Dz. U. z 2015r., poz. 121), zwanej dalej ustawą systemową, art.11 ust.2-2b, art. 12 ust.1-3 ustawy z dnia 26 lica 1991r. o podatku dochodowych od osób fizycznych (tekst jednolity: Dz. U. z 2012r., poz. 361), a ponadto art.2, 7, 217, 47 i 51 Konstytucji RP, do których Sąd Apelacyjny odniesie się w dalszej części rozważań.

Sąd odwoławczy stoi przy tym na stanowisku, iż zarzut naruszenia prawa materialnego w zasadzie można podnosić jedynie wówczas, gdy nie kwestionuje się dokonanych przez Sąd I instancji ustaleń faktycznych. Zarzut naruszenia prawa materialnego winien być bowiem odnoszony do określonego stanu faktycznego - który skarżący akceptuje - a do którego to stanu faktycznego wadliwie zastosowano prawo materialne. Naruszenie prawa materialnego, jak wiadomo, może nastąpić bądź poprzez jego błędną wykładnię - czyli poprzez mylne rozumienie treści określonej normy prawnej, albo poprzez jego niewłaściwe zastosowanie, czyli poprzez błędne uznanie, iż do danego ustalonego stanu faktycznego ma zastosowanie dany przepis prawa materialnego, albo też odwrotnie, tzn. przepis, który winien mieć zastosowanie w danym stanie faktycznym - nie został zastosowany (szerzej w tym zakresie por. postanowienie Sądu Najwyższego z 15 października 2001r. I CKN 102/99; wyrok Sądu Najwyższego z 5 października 2000r. II CKN 300/00; z 19 stycznia 1998r.

I CKN 424/97 OSNC 1998/9/136).

W ocenie Sądu Apelacyjnego zarzut dotyczący nierozpoznania istoty sprawy odnośnie zainteresowanych R. B. (2), D. B., M. B., Ł. B., A. B. (1) i M. A. (1) jest chybiony. Apelujący upatruje go w sentencji wyroku Sądu I instancji. Należy podkreślić, że zgodnie z art. 325 i 361 k.p.c. sentencja orzeczenia powinna zawierać m.in. rozstrzygnięcie o żądaniach stron.

W rozpatrywanym przypadku Sąd Okręgowy na podstawie art. 219 k.p.c. połączył do wspólnego rozpoznania i rozstrzygnięcia sprawę z odwołania (...) S.A. K. od 8 decyzji organu rentowego dotyczących tyłuż jej pracowników. Z rubrum zaskarżonego orzeczenia wynika, że dotyczy ono wszystkich decyzji i wszystkich zainteresowanych w niniejszej sprawie, zatem Sąd Okręgowy prawidłowo sformułował sentencję wyroku.

Argumenty apelującej, że Sąd I instancji prowadził postępowanie tak, jakby rozpatrywał sprawę ZUS - (...), a nie kilkanaście połączonych spraw, poszczególnych zainteresowanych są bezzasadne. Istota sporu odnośnie zainteresowanych R. B. (2), D. B., M. B., Ł. B., A. B. (1) i M. A. (1) w kontrolowanej sprawie sprowadzała się do oceny, czy koszty zakwaterowania tych pracowników odwołującej, delegowanych do pracy w Niemczech i Austrii stanowią przychód, będący podstawą wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne, jeśli tak, to czy w wysokości określonej w zaskarżonych decyzjach. Rozstrzygając zgodnie z art. 477<sup>14</sup> § 1 k.p.c. Sąd I instancji odniósł się do przedmiotu postępowania i żądania strony wnoszącej odwołania.

Odwołująca zresztą nie miała wątpliwości, że wyrok dotyczy wszystkich decyzji, od których rozpoznawał odwołania Sąd I instancji w przedmiotowej sprawie, skoro apelację złożyła co do wszystkich zainteresowanych.

Należy przy tym zwrócić uwagę, że zarówno w odwołaniach, jak i apelacji skarżąca nie podnosi zarzutów co do konkretnych zainteresowanych, przykładowo tylko podając w odniesieniu do czterech zainteresowanych wysokość wynagrodzenia oraz wartość hipotetycznego świadczenia, które ma zostać uwzględnione w podstawie wymiaru.

Godzi się również przypomnieć, że reguły dowodzenia w procesie cywilnym (art. 232 k.p.c.) zobowiązują strony do wskazywania dowodów, z których wywodzą one skutki prawne. Zasada ta, wbrew twierdzeniom apelanta, znajduje także zastosowanie w sprawach z zakresu ubezpieczeń społecznych, których przedmiotem są odwołania od decyzji organów rentowych (por. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 10 grudnia 1997r., II UKN 394/97 OSNAPiUS 1998/20/614 i z dnia 16 grudnia 1997r., II UKN 406/97 OSNAPiUS 1998/21/643).

Niezasadny jest zatem także zarzut naruszenia art. 232 k.p.c., który skarżąca wiąże ze sposobem ustalania przychodu z tytułu kosztów zakwaterowania zainteresowanych pracowników oddelegowanych do pracy w Niemczech i Austrii. W tym zakresie wskazać trzeba, że to na odwołującej jako płatniku składek spoczywał ustawowy obowiązek samoobliczania, rozliczania oraz przekazywania co miesiąc organowi rentowemu wszystkich

(całości) należnych składek za ubezpieczonych pracowników (art. 4 pkt 2a w związku z art.16 ust. 1 i 1b i art. 17 ust. 1 i 2 oraz art. 46 ust. 1 ustawy systemowej).

Obowiązek pracodawcy dokumentowania wypłacanego wynagrodzenia za pracę i innych świadczeń związanych z pracą odrębnie dla każdego pracownika jest nadto określony w § 8 pkt 2 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 28 maja 1996r.

w sprawie z zakresu prowadzenia przez pracodawców dokumentacji w sprawach związanych ze stosunkiem pracy oraz sposobu prowadzenia akt osobowych pracownika (Dz. U. Nr 62, poz. 286 ze zm.), jak i w przepisach ustawy z dnia 29 września 1994r. o rachunkowości (tekst jednolity: Dz. U. z 2013r., poz. 330) - art. 11 w związku z art. 17 ust.1 pkt 3.

W świetle powyższego to zatem skarżąca winna wykazać w jakiej wysokości poszczególni zainteresowani uzyskiwali przychód z tytułu zakwaterowania za granicą w spornym okresie.

Zgodnie ze stanowiskiem Sądu Najwyższego zawartym w wyroku z dnia 12 września 2012r., II UK 45/12 (OSNP 2013/15-16/189), na pracodawcy, który będąc płatnikiem składek nie dopełnia obowiązku prowadzenia ewidencji umożliwiającej zindywidualizowanie wartości świadczeń w naturze udzielanych pracownikom, spoczywa ciężar dowodu na okoliczność, że wykazane przez organ rentowy kwoty przychodów ubezpieczonych z tego tytułu w poszczególnych okresach rozliczeniowych, nie odpowiadają wartości świadczeń uzyskanych faktycznie przez każdego z pracowników.

Niezasadny jest także zarzut naruszenia art. 316 § 1 k.p.c. poprzez nieuwzględnienie przez Sąd I instancji przy wyrokowaniu całości materiałów, którymi dysponował. Skarżąca w tym zakresie podnosiła, że nie przedstawiła kontrolującym hipotetycznego wyliczenia wartości świadczeń z tytułu kosztów zakwaterowania pracowników oddelegowanych do pracy w Austrii. Tymczasem z akt kontroli wynika, że to właśnie odwołująca spółka sporządziła wyliczenia przychodu pracowników zatrudnionych zarówno w Austrii, jak i Niemczech, z uwzględnieniem kosztów zakwaterowania (k.220-356). Zestawienie to zostało podpisane przez głównego księgowego - prokurenta odwołującej H. W. oraz samodzielnego referenta ds. ekonomicznych M. T. i zawiera także dane dotyczące kosztów zakwaterowania zainteresowanego świadczącego pracę w Austrii, tj. R. B. (2).

Pozostając w kręgu zarzutów naruszenia prawa procesowego stwierdzić należy, iż zarzut naruszenia art. 328 § 2 k.p.c. może być usprawiedliwiony tylko w tych wyjątkowych okolicznościach, w których treść uzasadnienia orzeczenia uniemożliwia całkowicie dokonanie oceny toku wywodu, który doprowadził do wydania orzeczenia lub w przypadku zastosowania prawa materialnego do niedostatecznie jasno ustalonego stanu faktycznego (vide: orzeczenie Sądu Najwyższego z dnia 16 października 2009r., I UK 129/09).

W niniejszej sprawie sytuacja taka odnośnie zainteresowanych R. B. (2), D. B., M. B., Ł. B., A. B. (1) i M. A. (1) nie ma miejsca, gdyż z uzasadnienia jednoznacznie wynikają motywy Sądu I instancji. Wbrew zarzutom apelującej przywołana też została podstawa prawna obligująca płatnika składek do prowadzenia ewidencji przychodów poszczególnych pracowników z tytułu zakwaterowania w okresie oddelegowania do pracy za granicę. Okoliczność zaś, że uzasadnienie orzeczenia nie zostało uznane za przekonujące, czy wyczerpujące dla skarżącej, nie uzasadnia formułowania zarzutu naruszenia art. 328 § 2 k.p.c.

Niezrozumiały jest, w ocenie Sądu odwoławczego, zarzut odnoszący się do sprzeczności istotnych ustaleń Sądu Okręgowego z treścią zebranego materiału dowodowego, wskazywany w pkt III apelacji.

Zwrócić należy uwagę, że sprzeczność istotnych ustaleń sądu z treścią zebranego w sprawie materiału zachodzi wówczas, gdy powstaje dysharmonia pomiędzy dowodami zgromadzonymi w sprawie a konkluzją, do jakiej doszedł sąd na podstawie materiału dowodowego i obejmuje także wszystkie wypadki wadliwości wynikające z naruszenia

art. 233 § 1 k.p.c., a więc także błędy popełnione przy ocenie zebranego w sprawie materiału dowodowego. Z taką sytuacją mamy zaś do czynienia, gdy sąd uchybił zasadom logicznego rozumowania lub doświadczenia życiowego. Podkreślić trzeba, że jedynie wykazanie, iż istotnie do tego uchybienia doszło, prowadzić może do skuteczności w/w zarzutu, to bowiem jedynie może być przeciwstawione uprawnieniu sądu do dokonywania swobodnej oceny dowodów. Nie jest natomiast wystarczające przekonanie strony o innej niż przyjął sąd wadze (doniosłości) poszczególnych dowodów i ich odmiennej ocenie niż dokonana przez Sąd I instancji. To, że określony dowód został oceniony niezgodnie z intencją skarżącej, nie oznacza naruszenia art. 233 § 1 k.p.c. Ocena dowodów należy bowiem do sądu orzekającego i nawet w sytuacji, w której z dowodu można było wywieść wnioski inne niż przyjęte przez sąd, nie dochodzi do naruszenia art. 233 § 1 k.p.c.

Apelujący, w ocenie Sądu Apelacyjnego, uchybień w rozumowaniu Sądu Okręgowego nie zdołał wykazać. Sąd odwoławczy, aprobując w pełni ustalenia Sądu I instancji, przyjmuje je za własne bez potrzeby szczegółowego ich przytaczania (vide: wyrok Sądu Najwyższego z dnia 5 listopada 1998r., sygn. akt I PKN 339/98, OSNAPiUS 1999 Nr 24, poz.776).

W tym miejscu przypomnieć należy, że w trakcie przeprowadzania kontroli, której przedmiotem jest wykonywanie zadań i obowiązków w zakresie ubezpieczeń społecznych przez płatników składek (art. 86 ust. 1 ustawy systemowej), organ rentowy ma prawo żądać od płatników wszelkich informacji (art. 87 ust. 1 ustawy systemowej), a więc także odnoszących się do prawidłowości i rzetelności obliczania, potrącania i opłacania składek (art. 86 ust. 1 w związku z ust. 2 pkt 2 ustawy systemowej).

W toku kontroli prowadzonej u odwołującej, jak to podano wyżej, Spółka ta sporządziła, stosując się do wskazówek inspektorów kontroli, zestawienie przychodów zainteresowanych pracowników za sporny okres świadczenia pracy w ramach oddelegowania, zarówno do Niemiec, jak i Austrii, po ustaleniu kosztów zakwaterowania jednej osoby według metody, opisanej przez Sąd I instancji, polegającej na zsumowaniu należności za faktury z danego kontraktu, podzieleniu kosztów najmu lokali przez ilość dni pobytu wszystkich pracowników wykonujących kontrakt, a w dalszej kolejności pomnożeniu tej wartości przez ilość dni pobytu danego pracownika w każdym miesiącu.

Zestawienie dokonane przez kontrolowaną Spółkę stanowi załącznik do protokołu kontroli, który stosownie do art. 91 ust. 5 ustawy systemowej, był podstawą do wydania zaskarżonych decyzji.

Jak wskazał Sąd Najwyższy w tezie do wyroku z dnia 3 grudnia 2013r., sygn. I UK 156/13 (lex nr 1441311), protokół kontroli, będący opisem ustaleń kontroli, którego obligatoryjną treść określa art. 91 ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, jest dokumentem urzędowym w rozumieniu art. 244 § 1 k.p.c. Protokół ten, jako dokument urzędowy sprawozdawczy (narratywny), korzysta z domniemania zgodności z prawdą.

Odwołująca w toku postępowania przed organem rentowym, jak i Sądem I instancji, nie wzruszyła domniemania zgodności z prawdą tego dokumentu, nie przedstawiła na skutek niedopełnienia ciężącego na niej obowiązku - wykazów odzwierciedlających wartość świadczeń udzielonych faktycznie poszczególnym pracownikom.

Niewystarczające jest w takiej sytuacji jedynie zakwestionowanie ustaleń protokołu kontroli w odniesieniu do przychodów pracowników osiągniętych z tytułu zapewnienia im nieodpłatnego zakwaterowania za granicą jako nieodzwierciedlających faktycznych kosztów poniesionych przez Spółkę na zakwaterowanie poszczególnych pracowników, ustaleń poczynionych wobec braku właściwej ewidencji zindywidualizowanych kosztów zakwaterowania na podstawie zestawienia sporządzonego przez Spółkę w trakcie postępowania kontrolnego. Niedopełnienie przez Spółkę jej ustawowych obowiązków jako płatnika składek i jako pracodawcy w zakresie dokumentowania wartości świadczeń

w naturze udzielonych pracownikom nie może działać na jej korzyść w tym sensie,



że zostanie ona zwolniona z obowiązku opłacania składek na ubezpieczenia pracowników od kwoty wartości pieniężnej tych świadczeń w naturze.

Nie bez znaczenia jest też i to, że od czerwca 2009r. odwołującą zaczęła naliczać składki na ubezpieczenia społeczne od kosztów zakwaterowania pracowników oddelegowanych do Niemiec i Austrii, przyjmując ryczałtowy przychód z tego tytułu

w kwocie 252 euro miesięcznie w odniesieniu do jednego pracownika (k. 459 akt kontroli, zeznania świadka M. T. - e-protokół k. 114 a.s.). Sąd Apelacyjny zwraca uwagę, że wówczas nie był to też rzeczywisty miesięczny koszt zakwaterowania przypadający na danego pracownika. Wyliczony przez skarżącą za sporny okres przychód zainteresowanych z tytułu kosztów zakwaterowania przyjęty w zaskarżonych decyzjach, jest zaś niższy od kwoty ryczałtu i za pełny miesiąc wynosi najwyżej 242,11 euro.

Reasumując, zarzuty procesowe skarżącej odnośnie powyższych zainteresowanych okazały się niezasadne i nie mogły skutkować uwzględnieniem apelacji w tym zakresie.

Przechodząc do podniesionych zarzutów materialnoprawych, to ich także w ocenie Sądu Apelacyjnego, podzielić nie sposób.

Nawiązując do treści zaskarżonych decyzji nie można abstrahować od tego, że odnoszą się one do podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne, deklarując, że przychody z tytułu bezpłatnego zakwaterowania uzyskane przez zainteresowanych, zatrudnionych u płatnika w spornym okresie, stanowią podstawę wymiaru składki. Oznacza to, że normatywnym punktem odniesienia jest art. 18 ust. 1 ustawy systemowej, stosownie do którego, 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. Z treści art. 11 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych definiującego ogólne pojęcie przychodu wynika, że 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. Wartość świadczeń w naturze, co do zasady określa się na podstawie cen rynkowych, a wartość pieniężną innych nieodpłatnych świadczeń, jeżeli ich przedmiotem są zakupione usługi, według cen zakupu (art.11 ust. 2 i ust.2a pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych). Przepis art. 12 ust. 1 tejże ustawy określa i przychody uzyskiwane z wykonywanej pracy i stanowi, że 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.

Z mocy 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.

Minister Pracy i Polityki Socjalnej, w oparciu o wskazaną delegację ustawową, wydał rozporządzenie w dniu 18 grudnia 1998r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe (Dz. U. nr 161, poz. 1106 ze zm. - dalej jako rozporządzenie z 18 grudnia 1998r.).

Ten akt prawny w § 1 odwołuje się do treści art. 18 ust. 1 ustawy systemowej, natomiast w § 2 zawiera zamknięty katalog przychodów, które nie stanowią podstawy wymiaru składek. § 3 tego rozporządzenia natomiast w pkt 2 i 3 stanowi, że wartość pieniężną świadczeń w naturze ustala się w wysokości ekwiwalentu pieniężnego określonego w przepisach

o wynagradzaniu, a w razie ich braku:

-jeżeli przedmiotem świadczeń są rzeczy lub usługi zakupione przez pracodawcę - według cen ich zakupu,

-jeżeli przedmiotem świadczenia jest udostępnienie lokalu mieszkalnego:

a)dla lokali spółdzielczych typu lokatorskiego i własnościowego - w wysokości czynszu obowiązującego dla tego lokalu w danej spółdzielni mieszkaniowej,

b)dla lokali komunalnych - w wysokości czynszu wyznaczonego dla tego lokalu przez gminę,

c)dla lokali własnościowych, z wyłączeniem wymienionych w lit. a), oraz domów stanowiących własność prywatną - w wysokości czynszu określonego według zasad

i stawek dla mieszkań komunalnych na danym terenie, a w miastach - w danej dzielnicy,

d)dla lokali w hotelach - w wysokości kosztu udokumentowanego rachunkami wystawionymi przez hotel.

Jak podkreślił Sąd Najwyższy w uzasadnieniu do wyroku z dnia

3 grudnia 2013r., sygn. akt I UK 156/13 powołanego wyżej, kwestia rozumienia zakwaterowania pracownika za granicą na koszt pracodawcy jako przychodu pracownika

ze stosunku pracy, jest akceptowana w orzecznictwie. Na potwierdzenie tego stanowiska można przywołać cytowany wyrok Sądu Najwyższego z dnia 12 września 2012r., sygn. akt 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. Podobnego zdania był Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 18 kwietnia 2013r., sygn. II UK 258/12 (OSNP 2014/7/10), wskazując, iż 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 dnia 23 kwietnia 2013r., 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.

Skoro zatem regułą jest powszechność stosowanego oskładkowania wszelkich przychodów ze stosunku pracy, a istnienie wyłączeń ogranicza się do ściśle określonych wyjątków, bez możliwości ich rozszerzającej interpretacji, to kwestie te nie powinny nasuwać poważniejszych wątpliwości, zwłaszcza, iż aktualnie obowiązujące przepisy w tym względzie funkcjonują w obrocie prawnym już znaczny okres czasu.

W świetle przedstawionego stanowiska nieuzasadnione są także zarzuty dotyczące naruszenia przez Sąd I instancji zasad określonych w Konstytucji RP tj. zaufania obywateli do państwa (art. 2) oraz bezpieczeństwa prawnego i praworządności (art. 7).

Należy zaakcentować, że poczynionym wyżej wywodom nie sprzeciwiają się twierdzenia zawarte w uzasadnieniu do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 lipca 2014r., sygn. K 7/13 (Dz. U. z 2014r. poz. 947), powołanym przez skarżącego w piśmie procesowym z dnia 8 października 2015r. W wyroku tym Trybunał Konstytucyjny orzekł, iż art. 12 ust. 1 w związku z art. 11 ust. 1 oraz art. 12 ust. 3 w związku z art. 11 ust. 2-2b ustawy z dnia 26 lipca 1991r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, rozumiane w ten sposób, że „inne nieodpłatne świadczenie” oznacza wyłącznie przysporzenie majątkowe

o indywidualnie określonej wartości, otrzymane przez pracownika, są zgodne z art. 2 w związku z art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Trybunał Konstytucyjny w tym orzeczeniu odniósł się do pojęcia nieodpłatnego świadczenia, recypując pogląd przedstawiony przez Naczelną Sąd Administracyjny

w uchwałach: z dnia 18 listopada 2002r., sygn. akt FPS 9/02 (ONSA nr 2/2003 poz. 47) i z dnia 16 października 2006r., sygn. akt FPS 1/06 (ONSAiWSA nr 12/2006 poz. 153), zgodnie z którym w zakres tego pojęcia wchodzi „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, tj. niezwiązane z kosztami lub inną formą ekwiwalentu, przysporzenie majątku tej osobie, mające konkretny wymiar finansowy”. Trybunał Konstytucyjny zauważył, iż przytoczone wyżej stanowisko znajduje również zastosowanie do podatku od osób fizycznych - w stosunku do sytuacji wynikających z art. 11 ust. 1 w związku z art. 12 ust. 1 i 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, co potwierdził Naczelny Sąd Administracyjny w uchwałach: z dnia 24 maja 2010r., sygn. akt II FPS 1/10, (ONSAiWSA nr 4/2010 poz. 58) i z dnia 24 października 2011r., sygn. akt II FPS 7/10 (ONSAiWSA nr 1/2012 poz. 1).

Trybunał uporządkował w uzasadnieniu do wyroku kryteria wyróżnienia nieodpłatnych świadczeń stanowiących przychód pracownika, wskazując na ich charakter. Podniósł przy tym, iż wynagrodzenie ze stosunku pracy może przybierać nie tylko postać pieniężną, ale również różnego rodzaju świadczenia, postrzegane w praktyce jako jego element. Kolejnym ważnym elementem natury tego świadczenia jest obiektywna ocena, czy świadczenie leży w interesie pracownika i stanowi dla niego realne przysporzenie majątkowe, którego efekt jest uchwytany w majątku. Trybunał zauważył przy tym, iż świadczenie uzyskane od pracodawcy musi prowadzić do pojawienia się po stronie pracownika dochodu, czyli korzyści majątkowej (jako kategorii dochodu podatkowego, a nie dochodu ekonomicznego), możliwej do zaistnienia w dwóch postaciach: raz - jako powiększenie aktywów, będących skutkiem wypłaty pieniędzy, dwa - jako zaoszczędzenie wydatków, które musiałby ponieść pracownik, gdyby nie uzyskał świadczenia od pracodawcy. Immanentną cechą tej ostatniej przesłanki jest obiektywna ocena, czy spełnienie świadczenia przez pracodawcę rzeczywiście pozwoli uniknąć pracownikowi wydatków oraz czy istnieje jego zgoda na przyjęcie zaproponowanego świadczenia.

W rozpatrywanej sprawie w czasie oddelegowania do pracy za granicą, pracodawca zapewniał zainteresowanym pracownikom noclegi w miejscu wykonywania przez nich pracy, a pracownicy korzystali z oferowanego im zakwaterowania. Okoliczność ta zatem świadczy

o dorozumianej zgodzie i akceptacji zainteresowanych na warunki zaproponowane przez pracodawcę. Korzyść pracowników stanowiło więc zaoszczędzenie przez nich wydatków, które musieliby ponieść na zakwaterowanie w miejscu prowadzenia robót przez pracodawcę. Odwołująca i zainteresowani w toku postępowania przed organem rentowym i Sądem Okręgowym nie wykazali, by którykolwiek z pracowników zrezygnował z proponowanego zakwaterowania i nie korzystał z takiego świadczenia. Nie oznacza to jednak, iż pracownik nie miał obiektywnych możliwości do wynajęcia lokalu we własnym zakresie i rezygnacji

ze świadczenia oferowanego przez pracodawcę. Sugestie apelującej naruszenia Konstytucji RP a to jej art. 47 i 51 w zakresie tego, że pracodawca miałby kontrolować pracowników „kto i gdzie spędza noc” są nieuprawnione. Art. 47 Konstytucji wyraża prawo do ochrony życia prywatnego. Zgodnie zaś z art. 51 ust. 1 i 2 ustawy zasadniczej, nikt nie może być obowiązany inaczej niż na podstawie ustawy do ujawniania informacji dotyczących jego osoby, a władze publiczne nie mogą pozyskiwać, gromadzić i udostępniać innych informacji o obywatelach niż niezbędne w demokratycznym państwie prawnym.

Nie sposób wszak przyjąć, że pracownik musiał wskazywać miejsce noclegowe w sytuacji, gdy nie korzystał z zaoferowanego przez pracodawcę. Przedstawione pracownikom do dyspozycji lokale stanowiły gwarancję uzyskania świadczenia, z której dobrowolnie mogli oni skorzystać, bądź z niej zrezygnować, bez jakichkolwiek konsekwencji w sferze praw i obowiązków pracowniczych. Zgoda pracownika na skorzystanie z noclegu nie była przecież warunkiem zawarcia umowy, w oparciu o którą realizowane były kontrakty.

Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu wyroku w sprawie K 7/13 wyraźnie podkreślał, iż ważnym jest przeświadczenie o dokonaniu czynności przysparzających korzyść, podlegającą oskładkowaniu, w interesie pracownika. Tylko taka okoliczność rodzi bowiem obowiązek wynikający z treści powoływanych wyżej przepisów.

Nie sposób przyjąć, że zagwarantowanie noclegów pracownikom leżało tylko i wyłącznie w interesie pracodawcy, jako element konieczny ponoszonych kosztów pracy i tym samym, nie rodziło po jego stronie obowiązków wynikających z treści art. 4 pkt 9 ustawy systemowej.

Wydatki ponoszone przez pracodawcę, niezbędne w procesie produkcji, czy szerzej - gospodarowania - muszą wynikać bezpośrednio z konieczności procesu technologicznego, bez poniesienia których nie jest możliwe jego prowadzenie.

W tak określonym znaczeniowo elemencie nie sposób umieścić dbałości pracodawcy o zapewnienie pracownikom noclegów. Korzyść z faktu wypoczynku pracowników w godziwych warunkach, po rzetelnym przepracowaniu dniówki roboczej, podobnie jak też zaspokojenie ich innych elementarnych potrzeb, na przykład w zakresie wyżywienia, czy też umożliwienia skorzystania z urlopów pracowniczych, ma charakter gwarancji realizacji potrzeb wynikających z podstawowych praw obywatelskich, czy - w węższym zakresie - z socjalnych przepisów prawa pracy; nie ma jednakże bezpośredniego przełożenia na procesy, o których była mowa wyżej. Korzyści pracodawcy należy upatrywać w tym, że nie bez znaczenia dla niego jest, czy pracownik, przystępując do kolejnego dnia pracy, jest wypoczęty i zdolny do podejmowania działań w interesie tegoż pracodawcy.

Zorganizowanie pracownikom noclegów miało w odniesieniu do każdego z nich wymiar skonkretyzowany i charakter realny. Każdy z pracowników w danej jednostce czasu, wynikającej z pełnienia przez niego obowiązków zawodowych, korzystał bowiem z noclegu, za który nie musiał zapłacić z własnych środków finansowych. Określenie wymiaru tego przysporzenia uzależnione było niewątpliwie od faktycznego wykorzystania noclegów, a zatem miało jak najbardziej wymierny charakter.

W odniesieniu do zarzucanego przez apelującą art. 217 Konstytucji wskazać trzeba, że wzorzec ten ustanawia władztwo podatkowe państwa oraz wprowadza nakaz regulowania wszystkich istotnych elementów stosunku daninowego wyłącznie w drodze ustawy.

Sąd Apelacyjny zwraca również uwagę, że skarżąca zdaje się nie zauważać, że z art. 51 ust. 5 ustawy zasadniczej wynika, że zasady i tryb gromadzenia oraz udostępniania informacji określa ustawa. To zatem odwołująca jako pracodawca zobligowana była wykonując obowiązki płatnika statutowane w art. 4 pkt 2a, art.16 ust. 1 i 1b, art. 17 ust. 1 i 2 oraz art. 46 ust. 1 ustawy systemowej, ustalić wartości przedmiotowego świadczenia w naturze w relacji do poszczególnych uprawnionych, skoro jako podmiot organizujący zatrudnienie, winna posiadać wiedzę w zakresie liczby pracowników korzystających z noclegów w danej jednostce czasu.

Pozostając w nurcie rozważań związanych z ustawą zasadniczą, zauważyć trzeba, że art. 84 Konstytucja RP stanowi, że każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie.

Nie było więc możliwe prawidłowe wywiązanie się z obowiązków określonych w ustawie bez prowadzenia dokumentacji odnoszącej się do ewidencji kosztów ponoszonych przez pracodawcę z tego tytułu wobec każdego pracownika w rozliczeniu miesięcznym, a przynajmniej zawierającej takie dane, które umożliwiłyby zindywidualizowanie kosztów pracodawcy ponoszonych w stosunku do poszczególnych pracowników w okresach rozliczeniowych. Takiej ewidencji bowiem odwołująca nie prowadziła.

W ocenie Sądu Apelacyjnego przyjęta do ustalenia przychodu uwzględniającego koszty zakwaterowania poszczególnych zainteresowanych metodologia, w sytuacji braku możliwości dokonania precyzyjnych wyliczeń, zawinionej przez płatnika, stanowi jedyną podstawę do wyliczenia wysokości spornych składek.

Zwrócił uwagę na ten aspekt sprawy Trybunał Konstytucyjny, podnosząc w uzasadnieniu do powoływanego wyżej wyroku z dnia 8 lipca 2014r., iż kwota podlegająca opodatkowaniu, jako czynnik determinujący wysokość podatku, musi być co prawda ściśle określona, jednakże dalej zauważył, że w większości stanów faktycznych nie jest możliwe dokładne określenie zakresu, w jakim każdy pracownik korzysta z postawionych do jego dyspozycji świadczeń. W tej sytuacji, jako jedyne wyjście ustalenia wartości podlegającego opodatkowaniu przychodu pracownika, stanowi zastosowanie metody przyjęcia ceny usługi zakupionej przez pracodawcę, podzielonej przez liczbę osób zainteresowanych.

Należy podkreślić, że brak stosownej dokumentacji obciąża Spółkę, a nie organ rentowy, co oznacza, że podważenie treści ustaleń protokołu kontroli, mających przełożenie na treść skarżonych decyzji, może nastąpić jedynie poprzez wykazanie, iż Spółka faktycznie poniosła koszty w innej wysokości, różniącej się od określonej przez ZUS. Ograniczenie się do wykazywania, że sporządzone przez samą spółkę zestawienie nie odzwierciedla rzeczywistych kosztów zakwaterowania pracowników za granicą poniesionych przez nią jest niewystarczające.

Konkludując trzeba stwierdzić, że przysporzenie na rzecz pracownika dodatkowej korzyści w postaci nieodpłatnego świadczenia, które w kontrolowanej sprawie przybrało formę noclegu, a z którą wiąże się konieczność naliczenia składek na ubezpieczenie społeczne, winno mieć charakter zindywidualizowany, rzeczywisty i wymierny oraz opierać się na dokumentach. Nie oznacza to jednak, iż w ich braku, spowodowanym niewłaściwym działaniem pracodawcy na skutek jego oczywistych zaniedbań, należy odstąpić od wyliczenia takiej korzyści w odniesieniu do każdego z pracowników. Przypisanie takiej korzyści ad personam było jak najbardziej możliwe w czasie rzeczywistym i z całą pewnością do wykazania w comiesięcznym raporcie przedstawianym organowi rentowemu w trybie art. 46 ustawy systemowej.

Na koniec rozważań, odnosząc się do argumentacji apelującego, powołującego się na odmienne w konkluzjach wyroki sądów administracyjnych, wypada zauważyć, iż zostały one wydane w konkretnych stanach faktycznych, a sądy w każdym przypadku dokonywały indywidualnej ich oceny.

W kontrolowanej sprawie Sąd Apelacyjny stoi na stanowisku, iż spełnione przez odwołującego świadczenie miało walor korzyści w postaci uniknięcia wydatków, które musieliby ponieść pracownicy, gdyby nie skorzystali z propozycji pracodawcy, stąd po ich stronie powstał przychód skutkujący obowiązkiem opłacenia składek na ubezpieczenia społeczne, o czym była mowa wyżej.

Mając na względzie powyższe, Sąd Apelacyjny doszedł do wniosku, iż zaprezentowane w środku odwoławczym poglądy odwołującej, nie zasługują na uwzględnienie, dlatego na mocy art. 385 k.p.c. orzekł w punkcie 3 sentencji o oddaleniu apelacji odnośnie zainteresowanych R. B. (2), D. B., M. B., Ł. B., A. B. (1) i M. A. (1), uznając ją za bezzasadną w tym zakresie.

O kosztach zastępstwa procesowego w postępowaniu odwoławczym, Sąd II instancji rozstrzygnął w punkcie 4 sentencji na podstawie art. 100 k.p.c. w zw. z art. 99 k.p.c. przy zastosowaniu stawek wynagrodzenia określonych w § 12 ust. 1 pkt 2 w zw. z § 6 pkt 1 i 3 powoływanego wyżej rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 28 września 2002r.

w sprawie opłat za czynności radców prawnych oraz ponoszenia przez Skarb Państwa kosztów pomocy prawnej udzielanej przez radcę prawnego z urzędu, dokonując ich sumowania w odniesieniu do wszystkich zainteresowanych. Wartość przedmiotu zaskarżania wynika bowiem z pisma organu rentowego z 25 listopada 2015r., o którym była mowa wyżej.

/-/SSA M. Procek /-/SSA J. Pietrzak /-/SSA M. Żurecki

Sędzia Przewodniczący Sędzia

JM