

Sygn. akt IV U 95/12

## WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 12 czerwca 2014 roku

Sąd Okręgowy w Nowym Sączu Wydział IV Pracy i Ubezpieczeń Społecznych

w składzie:

**Przewodniczący: SSO Ewa Czernecka-Kozak**

Protokolant: Małgorzata Olesiak

po rozpoznaniu w dniu 12 czerwca 2014 roku w Nowym Sączu

na rozprawie

odwołania H. J. - (...) w N.

od decyzji Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddział w N.

z dnia 24 listopada 2011 roku znak: (...);

(...); (...);

(...); (...);

(...)

w sprawie H. J. - (...) w N.

przy udziale J. L., P. M., T. M., A. O., F. P. i E. P.

przeciwko Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych Oddział w N.

o ustalenie podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne

***I. zmienia zaskarżone decyzje w ten sposób, że ustala, iż podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne, rentowe, chorobowe i wypadkowe J. L., P. M., T. M., A. O., F. P. i E. P. za miesiące wyszczególnione w decyzjach stanowią kwoty zadeklarowane przez płatnika składek;***

***II. zasądza od Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddział w N. na rzecz odwołującego się H. J. kwotę 360,00 zł (trzysta sześćdziesiąt złotych 00/100) tytułem zwrotu kosztów zastępstwa procesowego.***

Sygn. akt IV U 95/12

## UZASADNIENIE

***wyroku z dnia 12 czerwca 2014 roku***

W decyzjach z dnia 24 listopada 2011 roku Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w N. na podstawie przepisów ustawy z dnia 13 października 1998 roku o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz. U. z 2009 r., nr 205, poz. 1585, z późn. zm.) ustalił podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne (emerytalne, rentowe, chorobowe i

wypadkowe) dla T. M., E. P., A. O., P. M., J. L. i F. P. z tytułu zatrudnienia u pracodawcy (...) H. J. w N.. Podstawa wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne, rentowe, chorobowe i wypadkowe wyniosła dla:

1. T. M. – luty 2006 r.- 2.711,61 zł, marzec 2006 r.- 2.636,15 zł, kwiecień 2006 r.- 2.540,60 zł;
2. E. P. - marzec 2006 r.- 2.636,15 zł, kwiecień 2006 r.- 2.540,60 zł, maj 2006 r.- 1.270,10 zł, październik 2006 r.- 2.605,16 zł, listopad 2006 r.- 2.506,21 zł, marzec 2007 r.- 2.282,34 zł, kwiecień 2007 r.- 2.752,51 zł, maj 2007 r.- 2.759,50 zł, czerwiec 2007 r.- 2.754,55 zł, lipiec 2007 r.- 2.780,28 zł, sierpień 2007 r.- 2.741,25 zł;
3. A. O. – marzec 2006 r.- 2.636,15 zł, kwiecień 2006 r.- 2.540,60 zł;
4. P. M. – październik 2006 r.- 2.605,16 zł, listopad 2006 r.- 2.506,21 zł, marzec 2007 r.- 2.040,79 zł, kwiecień 2007 r.- 2.752,51 zł, maj 2007 r.- 2.759,50 zł, czerwiec 2007 r.- 2.754,55 zł, lipiec 2007 r.- 1.164,11 zł, czerwiec 2008 r.- 1.909,84 zł, lipiec 2008 r.- 2.980,79 zł, sierpień 2008 r.- 2.998,25 zł, wrzesień 2008 r.- 3.002,08 zł, październik 2008 r.- 3.051,24 zł, listopad 2008 r.- 3.048,82 zł, grudzień 2008 r.- 2.510,00 zł;
5. J. L. - luty 2006 r.- 2.711,61 zł, marzec 2006 r.- 2.636,15 zł, kwiecień 2006 r.- 2.540,60 zł;
6. F. P.- marzec 2006 r.- 2.636,15 zł, kwiecień 2006 r.- 2.540,60 zł, maj 2006 r.- 1.270,10 zł, październik 2006 r.- 2.605,16 zł, listopad 2006 r.- 2.506,21 zł, marzec 2007 r.- 2.282,34 zł, kwiecień 2007 r.- 2.752,51 zł, maj 2007 r.- 2.759,50 zł, czerwiec 2007 r.- 2.754,55 zł, lipiec 2007 r.- 1.164,11 zł.

Uzasadniając decyzje organ rentowy wskazał, że wobec w/w wymienionych pracowników za wyszczególnione w decyzjach okresy nie zostały naliczone składki na ubezpieczenia społeczne (emerytalne, rentowe, chorobowe i wypadkowe) oraz pozostałe fundusze od świadczeń mieszkaniowych w związku z oddelegowaniem do pracy w Uzbekistanie. Organ rentowy - powołując się na art. 18 ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1998 roku o systemie ubezpieczeń społecznych oraz § 1 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998 roku w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe (Dz. U. z nr 161, poz. 1106, z późn. zm.), wskazał, że podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe stanowi przychód w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych, osiągniany przez pracowników u pracodawcy z tytułu zatrudnienia w ramach stosunku pracy. W podstawie wymiaru składek uwzględniane są zatem wszelkiego rodzaju wpłaty pieniężne oraz wartość pieniężna 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 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. Zgodnie z § 3 powołanego rozporządzenia, wartość pieniężną świadczeń w naturze ustala się w wysokości ekwiwalentu pieniężnego określonego w przepisach o wynagrodzeniu, a w razie ich braku, jeżeli przedmiotem świadczenia jest udostępnienie lokalu mieszkalnego:

- dla lokali spółdzielczych typu lokatorskiego i własnościowego – w wysokości czynszu obowiązującego dla tego lokalu w spółdzielni mieszkaniowej,
- dla lokali komunalnych - w wysokości czynszu wyznaczonego dla tego lokalu przez gminę,
- dla lokali własnościowych, z wyłączeniem wymienionych w pkt 1 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,
- dla lokali w hotelach - w wysokości kosztu udokumentowanego rachunkami wystawionymi przez hotel.

Do podstawy wymiaru składek nie wlicza się jedynie wypłat, które zostały wyłączone w § 2 ust. 1 pkt 1-32 powołanego rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 roku oraz wynagrodzenia za czas niezdolności do pracy wskutek choroby lub

odosobnienia w związku z chorobą zakaźną oraz zasiłków (art. 18 ust. 2 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych). Z uwagi na fakt, że udostępnienie lokalu mieszkalnego jest świadczeniem w naturze jego wartość stanowi podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne (emerytalne, rentowe, chorobowe i wypadkowe) oraz na pozostałe fundusze.

Podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie chorobowe i wypadkowe pracowników, zgodnie z art. 20 ust. 1 powołanej ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych stanowi podstawa wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe. Podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie zdrowotne pracowników zgodnie z art. 81 ust. 1, 6 ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 roku o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (Dz. U. z 2008 r., nr 164, poz. 1027, z późn. zm.) stanowi podstawa wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe, pomniejszona o kwoty składek na ubezpieczenia emerytalne, rentowe i chorobowe finansowanych przez ubezpieczonych, potrąconych przez płatników ze środków ubezpieczonego, zgodnie z przepisami o systemie ubezpieczeń społecznych.

W związku z tym, że płatnik w trakcie kontroli przedłożył dokumenty, w których wykazane zostały koszty udostępnionych pracownikom lokali mieszkalnych, ZUS przyjął na ich podstawie kwoty podstawy wymiaru składek podlegających oskładkowaniu.

Od powyższych decyzji odwołał się płatnik składek H. J. prowadzący działalność gospodarczą (...), który zaskarżył powyższe decyzje w części, w jakiej ZUS naliczył składki na ubezpieczenia społeczne i pozostałe fundusze od świadczeń mieszkaniowych w związku z oddelegowaniem pracowników do pracy w Uzbekistanie. Zdaniem odwołującego się, decyzje są sprzeczne z obowiązującymi przepisami i niezasadne merytorycznie. Odwołujący zgłosił również zarzut przedawnienia części należności z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne wymienionych w zaskarżonych decyzjach ze względu na upływ pięcioletniego okresu od ich wymagalności.

Odwołujący wniósł o zmianę zaskarżonych decyzji w ten sposób, by do podstawy wymiaru składek za poszczególne miesiące nie zostały doliczone wartości świadczeń mieszkaniowych (koszty udostępnienia pracownikowi lokalu mieszkalnego) w związku z oddelegowaniem pracowników do pracy w Uzbekistanie, a także zasądzenie od strony pozwanej na rzecz odwołującego się kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego.

W uzasadnieniu odwołania płatnik składek - powołując się na art. 21 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych - wskazał, że wolne od podatku dochodowego są: - wartość świadczeń ponoszonych przez pracodawcę z tytułu zakwaterowania pracowników, z zastrzeżeniem ust. 14, do wysokości nieprzekraczającej 500 zł miesięcznie; - część przychodów osób, o których mowa w art. 3 ust. 1 przebywających czasowo za granicą i uzyskujących przychody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej oraz spółdzielczego stosunku pracy, za każdy dzień pobytu za granicą, w którym podatnik pozostawał w stosunku służbowym, stosunku pracy, pracy nakładczej oraz spółdzielczym stosunku pracy, w kwocie odpowiadającej 30% diety określonej w przepisach w sprawie wysokości oraz warunków ustalania należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej poza granicami kraju, z zastrzeżeniem ust. 15. Zwolnienie, o którym mowa w ust. 1 pkt 19 ma zastosowanie do pracowników, których miejsce zamieszkania jest położone poza miejscowością, w której znajduje się zakład pracy, a podatnik nie korzysta z kosztów uzyskania przychodów, o których mowa w art. 22 ust. 2 pkt 3 i 4.

Powołując poglądy wyrażone w doktrynie odwołujący wskazał, że wartość świadczeń z tytułu zakwaterowania pracownika do wysokości nieprzekraczającej miesięcznie 500 zł podlega zwolnieniu z opodatkowania na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 19 lit. b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Limit 500 zł miesięcznie dotyczy oddzielnie każdego pracownika. Kwota w wysokości niższej niż 500 zł będzie zwolniona z podatku dochodowego. W przypadku, gdy koszt świadczenia przekroczy 500 zł, wówczas nadwyżka, tj. różnica pomiędzy kosztem wynajmu, a kwotą zwolnioną będzie podlegała opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Różnica ta będzie stanowiła przychód pracownika ze stosunku pracy, o którym mowa w art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Zwolnienie to ma zastosowanie także do pracowników oddelegowanych do pracy za granicą.

Zdaniem odwołującego się, w przedmiotowej sprawie istnieją wszelkie podstawy do uznania, że do podstawy wymiaru składek za poszczególne miesiące na ubezpieczenie społeczne nie powinny zostać wliczone wartości świadczeń mieszkaniowych w związku z oddelegowaniem pracownika do pracy w Uzbekistanie. Odwołujący podkreślił, że kontrola podatkowa UKS przeprowadzona odnośnie okresu, którego dotyczy zaskarżona decyzja, nie stwierdziła nieprawidłowości w zakresie ustalenia przychodu pracowników oddelegowanych do Uzbekistanu, z czego wynika że przychód ten - bez uwzględnienia świadczeń mieszkaniowych - został wyliczony poprawnie.

Zainteresowani - E. P., F. P. i T. M. w pismach z dnia 20 marca 2013 roku (k. 136 i n.) wnieśli o zmianę decyzji, w całości podzielając stanowisko odwołującego. Zdaniem odwołujących się, stanowisko ZUS jest błędne i merytorycznie nieuzasadnione. Do podstawy wymiaru składek za poszczególne miesiące nie powinny zostać doliczone wartości świadczeń mieszkaniowych w związku z oddelegowaniem do pracy w Uzbekistanie. Kontrola podatkowa UKS przeprowadzona u odwołującego się za okres objęty zaskarżonymi decyzjami nie stwierdziła nieprawidłowości w ustalaniu przychodu poszczególnych pracowników delegowanych za granicę. W związku z tym przychód obliczony z pominięciem świadczeń mieszkaniowych został ustalony w prawidłowy sposób.

W odpowiedzi na odwołania organ rentowy wniósł o ich oddalenie podnosząc argumentację, którą posłużył się w zaskarżonych decyzjach.

### ***Sąd ustalił następujący stan faktyczny:***

Firma (...) H. J. w N. działa na podstawie wpisu do ewidencji działalności gospodarczej. Przedmiotem działalności firmy jest wykonywanie instalacji sanitarnych w budownictwie. Firma działa głównie w N. i okolicach. F. P., J. L., P. M., T. M., A. O., E. P. byli zatrudnieni w firmie (...) na stanowiskach monterów instalacji sanitarnych. Pracę wykonywali głównie w N. i okolicach. Wynagrodzenie za pracę w Polsce mieli określone na poziomie najniższego wynagrodzenia.

W 2005 roku firma (...) wygrała dwa przetargi w zakresie projektu i wykonania instalacji sanitarnych – przedmiotem pierwszego z nich był generalny remont hotelu w miejscowości B. w Uzbekistanie, drugi z nich obejmował budowę hotelu w Uzbekistanie w miejscowości oddalonej od B. o około 300 km. W celu realizacji zadań wynikających z przetargu, firma (...) zawierała aneksy do umów z pracownikami zatrudnionymi w tym przedsiębiorstwie. W aneksach określano miejsce pracy (B. w Uzbekistanie), a także wynagrodzenie za pracę za granicą, ustalone na poziomie przeciętnego prognozowanego wynagrodzenia za pracę w Polsce. Firma zapewniała zainteresowanym wysyłanym do pracy za granicę transport z N. do B., załatwienie wszelkich formalności związanych z wyjazdem, a także zakwaterowanie w miejscu wykonywania pracy. Pracodawca wynajmował w B. dla swoich pracowników kwatery prywatne. Ponościł wszelkie koszty związane z utrzymaniem mieszkania. Wypłacał pracownikom zaliczki na utrzymanie na miejscu (na wyżywienie), po 200 dolarów miesięcznie. Zaliczki te były następnie potrącone z wynagrodzenia za pracę.

Pracownicy odwołującego - w ramach zawieranych aneksów do umów o pracę - wykonywali pracę za granicą, w Uzbekistanie. Długość pobytu za granicą nie była z góry ustalona, zależała od czasu trwania konkretnych robót.

Płatnik składek ustalając podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne, przyjął przychód poszczególnych pracowników w wysokości przeciętnego prognozowanego wynagrodzenia za pracę. Do przychodu nie zostały doliczone koszty udostępnienia mieszkania.

J. L. był zatrudniony w firmie (...) od 1 sierpnia 2005 roku do 30 kwietnia 2008 roku. Miejszem wykonywania pracy wynikającym z umowy o pracę był N.. Na podstawie aneksu do umowy o pracę z dnia 30 stycznia 2006 roku J. L. w okresie od 1 lutego 2006 roku do 30 kwietnia 2006 roku wykonywał prace przy remoncie hotelu w Uzbekistanie w miejscowości B., za wynagrodzeniem ustalonym na poziomie prognozowanego średniego wynagrodzenia w gospodarce krajowej.

T. M. jest zatrudniony w firmie (...) od 9 czerwca 2003 roku. Miejscem wykonywania pracy wynikającym z umowy jest N.. Na podstawie aneksu do umowy o pracę z dnia 27 lutego 2006 roku T. M. w okresie od 1 marca 2006 roku do 30 kwietnia 2006 roku wykonywał pracę za granicą związaną z remontem hotelu w B. w Uzbekistanie.

P. M. jest zatrudniony w firmie (...) od 26 sierpnia 2006 roku. Miejscem wykonywania pracy wynikającym z umowy o pracę jest N.. Na podstawie aneksów do umowy o pracę z 26 sierpnia 2006 roku, z 5 marca 2007 roku oraz z 10 czerwca 2008 roku świadczył pracę za granicą przy budowie i remoncie hoteli w B. w Uzbekistanie w okresach od 26 sierpnia 2006 roku do 21 grudnia 2006 roku, od 9 marca 2007 roku do 4 lipca 2007 roku oraz od 18 czerwca 2008 roku do 22 grudnia 2008 roku.

F. P. jest zatrudniony w firmie (...) od 7 lutego 2006 roku. Miejscem wykonywania pracy wynikającym z umowy o pracę jest N.. Na podstawie aneksów z 27 lutego 2006 roku, z 28 maja 2006 roku oraz z 5 marca 2007 roku F. P. wykonywał pracę w B. w Uzbekistanie w okresach od 1 marca 2006 roku do 7 maja 2006 roku, od 26 sierpnia 2006 roku do 21 grudnia 2006 roku oraz od 9 marca 2007 roku do 4 lipca 2007 roku.

E. P. jest zatrudniony w firmie (...) od 1 kwietnia 2000 roku. Podobnie jak pozostali pracownicy, miejsce wykonywania pracy ma określone jako N.. Na podstawie aneksów do umowy o pracę z dnia 27 lutego 2006 roku, z 25 sierpnia 2006 roku oraz z 5 marca 2007 roku, trzykrotnie został wysłany do pracy za granicę w okresach od 1 marca 2006 roku do 7 maja 2006 roku, od 26 sierpnia 2006 roku do 21 grudnia 2006 roku oraz od 9 marca 2007 roku do 31 sierpnia 2007 roku.

A. O. w firmie (...) był zatrudniony od 7 lutego 2006 roku do 30 kwietnia 2006 roku. Na podstawie umowy o pracę swoje obowiązki miał wykonywać w N.. Na podstawie aneksu do umowy o pracę zawartego dnia 27 lutego 2006 roku, w okresie od 1 marca 2006 roku do 30 kwietnia 2006 roku wykonywał pracę za granicą w B. w Uzbekistanie.

**dowód:** zeznania F. P., nagranie przesłuchania, min. 15:25, zeznania J. L., min. 30:10, zeznania P. M., min. 40:06, zeznania T. M., min. 48:46, zeznania A. O., min. 55:14, zeznania E. P., min. 1:00:57, zeznania odwołującego H. J., min. 2:30, akta osobowe F. P., E. P., J. L., A. O., P. M., T. M..

Wskazani wyżej pracownicy wyjeżdżając do pracy za granicę nie przebywali w podróży służbowej. W podanych wyżej okresach byli zatrudnieni za granicą u polskiego pracodawcy. Podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne T. M., E. P., A. O., P. M., J. L. i F. P. we wskazanych w decyzjach okresach stanowi zadeklarowany przez płatnika składki przychód, zwiększony o wartość świadczeń w naturze i pomniejszony o równowartość diet przysługujących z tytułu podróży służbowej poza granicami kraju za każdy dzień pobytu, w wysokości nie niższej niż przeciętne wynagrodzenie za pracę.

Podstawa wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne dla J. L. została przez płatnika składek obliczona prawidłowo:

Okres	Podstawa wymiaru zadeklarowanego przez płatnika	Wartość świadczeń w naturze za mieszkanie	Podstawa wymiaru składek ustalona w trakcie kontroli	Ilość diet	Wartość diet	Przychód pomniejszony o wartość diet	Minimalna podstawa wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne
II. 2006	<b>2.462,00</b>	249,61	<b>2.711,61 zł</b>	28	4.180,77	-1.469,06	<b>2.452,00</b>

III. 2006	<b>2.518,00</b>	118,15	<b>2.636,15 zł</b>	31	4.733,94	-2.097,79	<b>2.452,00</b>
IV. 2006	<b>2.452,00</b>	88,60	<b>2.540,60 zł</b>	30	4.348,58	-1.807,98	<b>2.452,00</b>

Odwołujący ustalił podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne dla P. M. w prawidłowej wysokości:

Okres	Podstawa wymiaru zadeklarowanego przez płatnika	Wartość świadczeń w naturze za mieszkanie	Podstawa wymiaru składek ustalona w trakcie kontroli	Ilość diet	Wartość diet	Przychód pomniejszony o wartość diet	Minimalna podstawa wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne
X. 2006	<b>2.452,00</b>	153,16	<b>2.605,16 zł</b>	31	4.462,94	-1.857,78	<b>2452,00</b>
XI. 2006	<b>2.452,00</b>	54,21	<b>2.506,21 zł</b>	30	4.076,45	-1570,24	<b>2452,00</b>
III. 2007	<b>1.940,90</b>	99,89	<b>2.040,79 zł</b>	23	3.141,17	-1100,38	<b>1940,90</b>
IV. 2007	<b>2.616,00</b>	136,51	<b>2.752,51 zł</b>	30	3.928,12	-1175,61	<b>2616,00</b>
V. 2007	<b>2.616,00</b>	143,50	<b>2.759,50 zł</b>	31	4.140,07	-1380,57	<b>2616,00</b>
VI. 2007	<b>2.616,00</b>	138,55	<b>2.754,55 zł</b>	30	3.946,45	-1191,90	<b>2616,00</b>
VII. 2007	<b>1152,78</b>	11,33	<b>1.164,11 zł</b>	4	519,29	-170,41	<b>1152,78</b>
VI. 2008	<b>1.870,00</b>	39,84	<b>1.909,84 zł</b>	13	1.294,95	-23,11	<b>1870,00</b>

VII. 2008	<b>2.843,00</b>	137,79	<b>2.980,79 zł</b>	31	2.988,16	-7,37	<b>2.843,00</b>
VIII. 2008	<b>2.843,00</b>	155,25	<b>2.998,25 zł</b>	31	3.306,08	-307,83	<b>2.843,00</b>
IX. 2008	<b>2.843,00</b>	159,08	<b>3.002,08 zł</b>	30	3.342,83	-340,75	<b>2.843,00</b>
X. 2008	<b>2.843,00</b>	208,24	<b>3.051,24 zł</b>	31	4.148,37	-1097,13	<b>2.843,00</b>
XI. 2008	<b>2.843,00</b>	205,82	<b>3.048,82 zł</b>	30	4.116,64	-1067,82	<b>2.843,00</b>
XII. 2008	<b>2.344,50</b>	165,50	<b>2.510,00 zł</b>	22	3.062,50	-879,40	<b>2344,50</b>

Odwołujący prawidłowo ustalił podstawę wymiaru składek dla T. M.:

Okres	Podstawa wymiaru zadeklarowana przez płatnika	Wartość świadczeń w naturze za mieszkanie	Podstawa wymiaru składek ustalona w trakcie kontroli	Ilość diet	Wartość diet	Przychód pomniejszony o wartość diet	Minimalna podstawa wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne
II. 2006	<b>2.462,00 zł</b>	249,61	<b>2.711,61 zł</b>	28	4180,67	-1469,06	<b>2.452,00</b>
III. 2006	<b>2.518,00 zł</b>	118,15	<b>2.636,15 zł</b>	31	4733,94	-2097,79	<b>2.452,00</b>
IV. 2006	<b>2.452,00 zł</b>	88,60	<b>2.540,60 zł</b>	30	4.348,58	-1807,98	

Zadeklarowana przez płatnika podstawa wymiaru składek dla E. P. również została obliczona na prawidłowym poziomie:

Okres	Podstawa wymiaru zadeklarowanego przez płatnika	Wartość świadczeń w naturze za mieszkanie	Podstawa wymiaru składek ustalona w trakcie kontroli	Ilość diet	Wartość diet	Przychód pomniejszony o wartość diet	Minimalna podstawa wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne
III. 2006	<b>2.518,00 zł</b>	118,15 zł	<b>2.636,15 zł</b>	31	4733,94	-2097,00	<b>2452,00</b>
IV. 2006	<b>2.452,00 zł</b>	88,60 zł	<b>2.540,60 zł</b>	30	4348,58	-1807,98	<b>2452,00</b>
V. 2006	<b>1.249,70 zł</b>	20,40	<b>1.270,10 zł</b>	7	1009,08	-434,98	<b>1249,70</b>
X. 2006	<b>2.452,00</b>	153,16	<b>2.605,16 zł</b>	31	4462,94	-1857,78	<b>2452,00</b>
XI. 2006	<b>2.452,00 zł</b>	54,21 zł	<b>2.506,21 zł</b>	30	4076,45	-1570,24	<b>2452,00</b>
III. 2007	<b>2.182,45 zł</b>	99,89	<b>2.282,34 zł</b>	23	3141,1	-1100,38	<b>2182,45</b>
IV. 2007	<b>2.616,00 zł</b>	136,51 zł	<b>2.752,51 zł</b>	30	3.928,12	-1175,61	<b>2616,00</b>
V. 2007	<b>2.616,00 zł</b>	143,50	<b>2.759,50 zł</b>	31	4140,07	-1380,57	<b>2616,00</b>
VI. 2007	<b>2.616,00 zł</b>	138,55	<b>2.754,55 zł</b>	30	3.946,45	-1191,90	<b>2616,00</b>
VII. 2007	<b>2.616,00 zł</b>	164,28	<b>2.780,28 zł</b>	31	4029,04	-1248,76	<b>2616,00</b>
VII. 2007	<b>2.616,00 zł</b>	125,25	<b>2.741,25 zł</b>	31	4078,14	-136,89	<b>2616,00</b>

Platnik skladek poprawnie obliczył podstawę wymiaru skladek dla A. O.:

Okres	Podstawa wymiaru zadeklarowana przez płatnika	Wartość świadczeń w naturze za mieszkanie	Podstawa wymiaru skladek ustalona w trakcie kontroli	Ilość diet	Wartość diet	Przychód pomniejszony o wartość diet	Minimalna podstawa wymiaru skladek na ubezpieczenia społeczne
III. 2006	<b>2.518,00</b>	118,15	<b>2.636,15 zł</b>	31	4.733,94	-2.097,79	<b>2.452,00</b>
IV. 2006	<b>2.452,00</b>	88,60	<b>2.540,60 zł</b>	30	4.348,58	-1807,98	<b>2.452,00</b>

Pracodawca w prawidłowej wysokości obliczył także podstawę wymiaru skladek dla F. P.:

Okres	Podstawa wymiaru zadeklarowana przez płatnika	Wartość świadczeń w naturze za mieszkanie	Podstawa wymiaru skladek ustalona w trakcie kontroli	Ilość diet	Wartość diet	Przychód pomniejszony o wartość diet	Minimalna podstawa wymiaru skladek na ubezpieczenia społeczne
III. 2006	<b>2.518,00 zł</b>	118,15	<b>2.636,15 zł</b>	31	4.733,94	-2097,79	<b>2452,00</b>
IV. 2006	<b>2.452,00 zł</b>	88,60	<b>2.540,60 zł</b>	30	4.348,58	-1807,98	<b>2452,00</b>
V. 2006	<b>1.249,70 zł</b>	20,40	<b>1.270,10 zł</b>	7	1009,08	-434,98	<b>1249,70</b>
X. 2006	<b>2.452,00 zł</b>	153,16	<b>2.605,16 zł</b>	31	4462,94	-1857,78	<b>2452,00</b>
XI. 2006	<b>2.452,00 zł</b>	54,21	<b>2.506,21 zł</b>	30	4076,45	-1570,24	<b>2452,00</b>

III. 2007	<b>2.182,45 zł</b>	99,89	<b>2.282,34 zł</b>	23	3141,17	-1100,38	<b>2182,45</b>
IV. 2007	<b>2.616,00 zł</b>	136,51	<b>2.752,51 zł</b>	30	3928,12	-1175,61	<b>2616,00</b>
V. 2007	<b>2.616,00 zł</b>	143,50	<b>2.759,50 zł</b>	31	4140,07	-1380,57	<b>2616,00</b>
VI. 2007	<b>2.616,00 zł</b>	138,55	<b>2.754,55 zł</b>	30	3946,45	-1191,90	<b>2616,00</b>
VII. 2007	<b>1.152,78 zł</b>	11,33	<b>1.164,11 zł</b>	4	519,29	-170,41	<b>1152,78</b>

**dowód:** zestawienie wyliczeń podstawy wymiaru składek z uwzględnieniem wartości świadczeń w naturze dla poszczególnych pracowników, pomniejszonych o wartość należnych tym pracownikom diet, k. 268-270

Sąd ustalił powyższy stan faktyczny na podstawie dokumentów zgromadzonych w aktach sprawy, których autentyczności i mocy dowodowej nie kwestionowała żadna ze stron postępowania. Sąd oparł się również na zeznaniach przesłuchanych w sprawie uczestników postępowania, a także na podstawie zeznań odwołującego, uznając je za wiarygodne w całości. Zeznania te w całości były zbieżne z przedłożoną do akt sprawy dokumentacją. W oparciu o wskazane wyżej dowody Sąd ustalił, że wskazani w zaskarżonych decyzjach pracownicy firmy (...) byli pracownikami zatrudnionymi za granicą u polskiego pracodawcy. W związku z tym ustalenia wysokości podstawy wymiaru składek dla w/w pracowników za poszczególne miesiące dokonał Sąd na podstawie wyliczeń ZUS, w których organ rentowy powiększając przychód poszczególnych pracowników o wartość świadczeń w naturze ponoszonych przez płatnika za mieszkanie, na polecenie Sądu pomniejszył ten przychód o wartość diet przysługujących z tytułu podróży poza granicami kraju, za każdy dzień pobytu. Wartość świadczeń w naturze - kosztów zakwaterowania - ZUS ustalił na podstawie przedłożonych przez płatnika rachunków za najem mieszkań. Na ich podstawie zostały sporządzone zestawienia wartości świadczeń w naturze.

#### **Sąd zważył, co następuje:**

Odwołania zasługują na uwzględnienie. Podstawy wymiaru składek pracowników firmy (...) za poszczególne miesiące wyszczególnione w zaskarżonych decyzjach nie zostały przez organ rentowy prawidłowo ustalone.

W pierwszej kolejności należy wskazać, że w sprawie z odwołania od decyzji organu rentowego jej treść wyznacza przedmiot i zakres rozpoznania oraz orzeczenia sądu ubezpieczeń społecznych. W tym zakresie sąd dokonuje kontroli decyzji - zarówno pod względem jej formalnej poprawności jak i merytorycznej zasadności. W związku z powyższym - wobec treści zaskarżonych decyzji dotyczących ustalenia podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne pracowników firmy (...) T. M., E. P., A. O., P. M., J. L. i F. P. - w niniejszej sprawie Sąd badał czy podstawa wymiaru składek w/w pracowników za okresy wyszczególnione w decyzjach została ustalona w prawidłowej wysokości.

Zgodnie z art. 18 ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1998 roku o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz. U. Z 2013 r., poz. 1442), 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 z art. 4 pkt 9 cytowanej ustawy przychód oznacza przychody w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu: zatrudnienia w ramach stosunku pracy, pracy nakładczej, służby, wykonywania mandatu posła lub senatora, wykonywania pracy w czasie odbywania kary pozbawienia wolności lub tymczasowego aresztowania, pobierania zasiłku dla bezrobotnych, świadczenia integracyjnego i stypendium wypłacanych bezrobotnym oraz stypendium sportowego, a także z tytułu prowadzenia pozarolniczej działalności oraz umowy agencyjnej lub umowy zlecenia, jak również z tytułu współpracy przy tej działalności lub współpracy przy wykonywaniu umowy.

Definicję przychodu zawiera art. 12 ustawy z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r., poz. 361, z późn. 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.

Wyłączenia z ustalonej w powyższy sposób podstawy wymiaru składek zawiera rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998 roku w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe (Dz. U. nr 161, poz. 1106, z późn. zm.). Szeroki katalog tych wyłączeń został wymieniony w § 2 ust. 1 pkt 1-32 powołanego rozporządzenia. Pracowników wykonujących pracę za granicą dotyczą wyłączenia zawarte w pkt 15 i 16.

Podkreślenia wymaga, że kluczowym dla rozstrzygnięcia, które wyłączenie ma zastosowanie w przypadku pracownika wykonującego pracę za granicą jest to, czy dana osoba została wysłana w podróż służbową, czy też została zatrudniona za granicą u polskiego pracodawcy. W celu ustalenia sytuacji prawnej pracownika należy odwołać się do art. 77<sup>5</sup> k.p., zgodnie z którym o podróży służbowej można mówić, jeżeli pracownik wykonuje na polecenie pracodawcy zadania służbowe poza siedzibą pracodawcy lub poza stałym miejscem pracy. Sąd Najwyższy stoi na stanowisku, że podróż służbowa w rozumieniu art. 77<sup>5</sup> k.p. stanowi zdarzenie incydentalne w stosunku do umówionego charakteru wykonywanej pracy (por. np. orzeczenie SN z 19.11.2008 r., II PZP 8/08). Podstawę formalną podróży służbowej stanowi polecenie wyjazdu służbowego, które powinno określać zadanie oraz termin i miejsce realizacji. Zadanie musi być skonkretyzowane i nie może mieć charakteru generalnego. W sytuacji, w której pracownik w umowie o pracę, jako miejsce wykonywania pracy ma wskazaną siedzibę pracodawcy, a na jego polecenie praca ma być wykonywana przez pewien okres poza siedzibą firmy, jest to podróż służbowa. Jeżeli pracownik wyjeżdża w podróż służbową na polecenie swego pracodawcy, podstawa wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne jest obliczana zgodnie z dyspozycją zawartą w § 2 ust. 1 pkt 15 cytowanego wyżej rozporządzenia, zgodnie z którym diety i inne należności z tytułu podróży służbowej pracownika – do wysokości określonej w przepisach w sprawie wysokości oraz warunków ustalania należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej, z tytułu podróży służbowej na terenie kraju oraz poza granicami kraju nie stanowią podstawy wymiaru składek. Maksymalna wysokość diet i ryczałtów hotelowych, które nie stanowią podstawy wymiaru składek została zawarta w rozporządzeniu Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 29 stycznia 2013 roku w sprawie należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej (Dz. U. poz. 167). Jeżeli pracodawca przekroczy kwotę diet oraz ryczałtu hotelowego przewidzianą w powołanym rozporządzeniu, nadwyżka stanowi podstawę wymiaru składek.

W przypadku zaś, gdy osoba ma wskazane w umowie o pracę miejsce jej wykonywania za granicą, jest to sytuacja, w której osoba jest zatrudniona za granicą u polskiego pracodawcy. Podstawa wymiaru składek dla takiej osoby będzie obliczana w oparciu o § 2 ust. 1 pkt 16 powołanego wyżej rozporządzenia. Zgodnie z tym przepisem podstawy wymiaru składek nie stanowi część wynagrodzenia pracowników, w wysokości równoważności diety przysługującej z

tytułu podróży służbowej poza granicami kraju, za każdy dzień pobytu, określonej w przepisach w sprawie wysokości oraz warunków ustalania należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowych poza granicami kraju. Jednocześnie tak ustalony miesięczny przychód tych osób stanowiący podstawę wymiaru składek nie może być niższy od kwoty przeciętnego wynagrodzenia, o którym mowa w art. 19 ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych. Z powyższego wynika, że jeżeli po odjęciu równowartości diet okaże się, iż uzyskana kwota jest niższa niż przeciętne wynagrodzenie, podstawę wymiaru składek należy podnieść do wysokości tego wynagrodzenia. Jeżeli natomiast po odjęciu równowartości diet uzyskany przychód jest wyższy niż przeciętne wynagrodzenie, uzyskana wielkość stanowi podstawę wymiaru składek.

Mając na uwadze powyższe Sąd ustalił, że F. P., E. P., T. M., P. M., A. O. i J. L. byli pracownikami zatrudnionymi za granicą u polskiego pracodawcy. Wyjazdy do pracy za granicę wskazanych osób nie nosiły cech podróży służbowej.

W tym stanie rzeczy na podstawie art. 18 ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych w zw. z § 3 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998 roku w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe organ rentowy zasadnie doliczył do przychodu w/w pracowników wartość świadczeń w naturze ponoszonych przez odwołującego się polegających na udostępnieniu pracownikom lokali mieszkalnych. Organ rentowy nie wziął jednak pod uwagę katalogu wyłączeń zawartych w § 2 powołanego wyżej Rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998 roku (Dz. U. z 1998 r., nr 161, poz. 1106, z późn. zm.) – w szczególności cytowanego wyżej § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia i nie pomniejszył przychodu pracowników o wartość diet przysługujących z tytułu podróży służbowych poza granicami kraju, za każdy dzień pobytu. Spowodowało to zawyżenie podstawy wymiaru składek pracowników za miesiące, w których wykonywali pracę za granicą. Należy wskazać, że prawidłowość uwzględniania w podstawie wymiaru składek kosztów zakwaterowania pracowników za granicą została potwierdzona w orzecznictwie – Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 23 kwietnia 2013 roku (I UK 600/22) stwierdził, że przychód z tytułu ponoszenia przez pracodawcę kosztów zakwaterowania pracowników za granicą stanowi podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne (art. 18 ust. 1 w związku z art. 4 pkt 9 ustawy z dnia 13 października 1998 roku o systemie ubezpieczeń społecznych). W uzasadnieniu wyroku Sąd Najwyższy podkreślił, że wydane na podstawie art. 21 ustawy systemowej rozporządzenie w § 2 zawiera własny katalog przychodów wyłączonych z podstawy wymiaru składek. Katalog ten w wielu punktach jest tożsamy z wyłączeniami świadczeń wolnymi od podatku dochodowego wymienionymi w art. 21 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Jednakże treść tego artykułu nie zmienia definicji przychodu, o jakiej stanowi art. 11 i 12 u.p.d.o.f., 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 ustawy systemowej stanowiącego, zgodnie z art. 18 tej ustawy, podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe. Pomimo że w art. 21 ust. 1 pkt 19 u.p.d.o.f. określono jako wolną od podatku dochodowego wartość świadczeń ponoszonych przez pracodawcę z tytułu zakwaterowania pracowników w hotelach pracowniczych i w kwaterach prywatnych wynajmowanych na cele zbiorowego zakwaterowania, do wysokości nieprzekraczającej miesięcznie kwoty 500 zł, to jednak zwolnienie to nie ma wpływu na ustalenie podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenie zdrowotne. W przepisach dotyczących ubezpieczeń społecznych i ubezpieczenia zdrowotnego oraz funduszy brak jest określenia odpowiadającego treści art. 21 ust. 1 pkt 19 u.p.d.o.f. Przychody, które nie wchodzą do podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe zostały enumeratywnie wymienione w art.

18 ust. 2 ustawy systemowej oraz § 2 rozporządzenia, a wśród nich brak jest przychodu z tytułu ponoszenia przez pracodawcę kosztów zakwaterowania pracowników za granicą, wobec czego nie ma też podstaw do wyłączenia takiego przychodu z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia i poszczególne fundusze.

W interpretacji wydanej przez ZUS w dniu 15 maja 2013 roku ((...)) wskazano, że podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne stanowi przychód pracownika obejmujący łącznie wynagrodzenie z tytułu stosunku pracy i wartość świadczenia w naturze w postaci nieodpłatnego zakwaterowania, do którego następnie należy zastosować pomniejszenie wynikające z § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 roku.

Z powyższego wynika, że po doliczeniu do wysokości przychodu kosztów zakwaterowania pracownika organ rentowy powinien dokonać dalszych obliczeń polegających na pomniejszeniu tego przychodu o wartość diet przysługujących

z tytułu podróży służbowej poza granicami kraju za każdy dzień pobytu. W związku z powyższym Sąd zobowiązał organ rentowy do wyliczenia przychodu stanowiącego podstawę wymiaru składek dla poszczególnych pracowników odwołującego się według wskazanych wyżej zasad przy przyjęciu, że ustalona w powyższy sposób kwota nie może być wyższa niż przeciętne wynagrodzenie wskazane w art. 19 ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych. Z dokonanych wyliczeń wynika, że podstawa wymiaru składek dla poszczególnych pracowników za miesiące wymienione z zaskarżonych decyzjach została przez płatnika zadeklarowana w prawidłowej wysokości, w niektórych miesiącach na wyższym poziomie niż wynika to z wyliczeń ZUS. Odwołujący bowiem jako podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne deklarował co najmniej przeciętne wynagrodzenie za pracę ustalone dla danego okresu. W niektórych miesiącach podstawa ta została przez płatnika zadeklarowana na wyższym poziomie.

Mając na uwadze powyższe, Sąd - na zasadzie art. 477<sup>14</sup> § 2 k.p.c. i na podstawie powołanych wyżej przepisów - zmienił zaskarżone decyzje w ten sposób, iż stwierdził, że podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne, rentowe, chorobowe i wypadkowe T. M., E. P., A. O., P. M., J. L. i F. P. za miesiące wyszczególnione w decyzjach stanowią kwoty zadeklarowane przez płatnika składek. W pkt II wyroku, Sąd - biorąc pod uwagę zasadę odpowiedzialności za wynik procesu oraz charakter sprawy i nakład pracy pełnomocnika - zasądził od Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddział w N. na rzecz odwołującego się H. J. kwotę 360 zł (sześciokrotność stawki minimalnej) tytułem zwrotu kosztów zastępstwa prawnego na podstawie art. 98 k.p.c. i § 12 ust. 2 w zw. z § 2 ust. 1 i 2 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 28 września 2002 roku w sprawie opłat za czynności adwokackie oraz ponoszenia przez Skarb Państwa kosztów pomocy prawnej udzielonej z urzędu (Dz.U. z 2013, poz. 461).