

Sygn. akt **III AUa 2173/14**

## WYROK

### W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 10 września 2015 r.

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

w składzie:

Przewodniczący: SSA Wiesława Stachowiak

Sędziowie: SSA Ewa Cyran /spr./

del. SSO Izabela Halik

Protokolant: insp.ds.biurowości Beata Tonak

po rozpoznaniu w dniu 10 września 2015 r. w Poznaniu

sprawy (...) **A. N., M. N. Sp.j. z siedzibą w O.**

przeciwko **Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych I Oddział w P.**

przy udziale zainteresowanego M. Z.

o podstawę wymiaru składek

na skutek apelacji Zakładu Ubezpieczeń Społecznych I Oddział w P.

od wyroku Sądu Okręgowego w Poznaniu

z dnia 21 lipca 2014 r. sygn. akt VIII U 2544/13

**1. zmienia zaskarżony wyrok w zakresie pkt. 1 jedynie o tyle, że podstawa wymiaru składek na ubezpieczenia: emerytalne i rentowe, chorobowe, wypadkowe oraz ubezpieczenie zdrowotne M. Z. z tytułu zatrudnienia na umowę o pracę u płatnika (...) A. N., M. N. Sp.j. z siedzibą w O. w miesiącu październiku 2010r. winna być naliczona od kwoty 4.314,55 zł (słownie: czterytysiącetrzynaście złotych 55/100) oraz w październiku 2011 r. od kwoty 3.004,67 zł (słownie: trzytysiąccztery złote 67/100) tytułem wynagrodzenia;**

**2. nie obciąża odwołującego obowiązkiem zwrotu kosztów zastępstwa procesowego za II instancję.**

del. SSO Izabela Halik	SSA Wiesława Stachowiak	SSA Ewa Cyran
------------------------	-------------------------	---------------

## UZASADNIENIE

Decyzją z dnia 10.05.2013r., znak: (...) - (...), Zakład Ubezpieczeń Społecznych I Oddział w P. stwierdził, iż podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenie zdrowotne w miesiącach: 10/2010r. i 10/2011 r. dla M. Z. z tytułu zatrudnienia u płatnika składek (...) Sp. j. A. N. M. N. siedzibą w O. stanowiła kwota szczegółowo wymieniona w decyzji.

W uzasadnieniu powyższej decyzji organ rentowy przytoczył treść przepisów stanowiących jej podstawę oraz wyniki postępowania kontrolnego przeprowadzonego u płatnika składek. W ocenie organu rentowego brak w powołanych w decyzji przepisach postanowień, aby premia za lojalność, premia na koniec roku lub tzw. trzynastka, nie były przychodem pracowników bądź by były wymienione w wyłączeniach z podstawy wymiaru składek, tym samym premie stanowią podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne.

Odwołanie od powyższej decyzji odwołała się reprezentowany przez profesjonalnego pełnomocnika płatnik składek (...) Sp. j. A. N. i M. N., wnosząc o zmianę zaskarżonej w całości, poprzez stwierdzenie, iż do podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenie zdrowotne nie wlicza się kwot wskazanych w decyzji (przy przyjęciu za podstawę ustalenia składki wartości przekazanych ubezpieczonemu znaczków lojalnościowych na Fundusz Zabezpieczenia Bytu Pracowników) oraz o zasądzenie kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego według norm przepisanych.

W uzasadnieniu powyższej decyzji pełnomocnik odwołującej wskazał, że znaczki lojalnościowe nagradzają pracownika za jego lojalność wobec sektora budowlanego i mają stanowić bodziec do kontynuowania pracy w tym sektorze. Istotne jest to, że znaczki nie są wypłacane pracownikom przez pracodawcę, lecz przyznawane i wypłacane przez Fundusz Zabezpieczenia Egzystencji. W ten sposób w dany sektor wbudowany jest mechanizm solidarnościowy. Znaczki, które przyznawane są przez Fundusz pracownikom budowlanym celem zabezpieczenia ich utrzymania, nie są traktowane jako wynagrodzenie, od którego naliczane są składki na ubezpieczenie społeczne.

Sąd Okręgowy Wydział Ubezpieczeń Społecznych w Poznaniu wyrokiem z dnia 21 lipca 2014 r. (sygn. akt.: VIII U 2544/13):

1. zmienił zaskarżoną decyzję i nie doliczył do podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne: emerytalne i rentowe, chorobowe i wypadkowe oraz ubezpieczenie zdrowotne M. Z. z tytułu zatrudnienia u płatnika składek (...) A. N., M. N. s.j. z siedzibą we W. kwot znaczków lojalnościowych:

- w październiku 2010r. w wysokości 6.044,81 zł (sześć tysięcy czterdzieści cztery złote 81/100),

- w październiku 2011 r. w wysokości 5.500,09 zł (pięć tysięcy pięćset złotych 09/100) oraz kwot:

- w październiku 2010r. w wysokości 4.314,55 zł (cztery tysiące trzysta czternaście złotych 55/100), 10.359,36 zł (dziesięć tysięcy trzysta pięćdziesiąt dziewięć złotych 36/100) i 8.939,10 zł (osiem tysięcy dziewięćset trzydzieści dziewięć złotych 10/100),

- w październiku 2011 r. w wysokości 3.004,67 zł (trzy tysiące cztery złote 67/100), 8.504,76 zł (osiem tysięcy pięćset cztery złote 76/100) i 7.338,76 zł (siedem tysięcy trzysta trzydzieści osiem złotych 76/100)

2. Zasądził od Zakładu Ubezpieczeń Społecznych I Oddział w P. na rzecz odwołującej Spółki kwotę 60 zł (sześćdziesiąt złotych) tytułem zwrotu kosztów zastępstwa procesowego.

Sąd Okręgowy ustalił następujący stan faktyczny.

(...) A. N., M. N. spółka jawna z siedzibą w miejscowości O. powstała w 2008r. i została wpisana do Krajowego Rejestru Sądowego pod numerem (...).

Przedmiotem działalności spółki jest m.in. działalność budowlana.

Księgowością w spółce zajmuje się D. R..

Odwołująca spółka prowadziła działalność budowlaną m. in. w Belgii, w ramach której oddelegowywała pracowników budowlanych do pracy w sektorze budownictwa w Belgii. Delegowanie pracowników następowało na podstawie aneksów do umów o pracę zmieniających miejsce świadczenia pracy na miejscowość w Belgii. Dla delegowanych

pracowników Spółka uzyskiwała zaświadczenia o podleganiu przez nich polskiemu ustawodawstwu w zakresie ubezpieczeń społecznych.

Zgodnie z obowiązkiem wynikającym z ustawodawstwa belgijskiego odwołująca spółka raz na kwartał uiszczala na rzecz belgijskiej organizacji Biura Pracodawców ds. Organizacji i Kontroli Systemów Zabezpieczenia Bytu (Patronale Dienst voor Organisatie en Controle van de Bestaanszekerheidsstelsels, dalej PDOK) z siedzibą w Brukseli składkę w wysokości 9,12 % kwoty wynagrodzeń w Euro pracowników w minionym kwartale. Odwołująca podawała w PDOK również dane socjalno - bytowe zatrudnionych pracowników.

Część składki PDOK przeznaczał na własną działalność, natomiast z pozostałej części, w ramach Funduszu Zabezpieczenia Bytu Pracowników Budowlanych, finansował tzw. znaczki lojalnościowe dla pracowników, stanowiące premię dla pracowników za wkład w rozwój sektora budowlanego. Wydanie znaczków było uregulowane w regulaminie PDOK, zgodnie z którym jako data wydania znaczków został ustalony październik danego roku.

Znaczki lojalnościowe pracownicy otrzymywali po 4 kwartałach pracy w sektorze budownictwa w Belgii, za okres od lipca roku poprzedniego do czerwca następnego roku (uwzględniano II ostatnie kwartały roku poprzedzającego przyznanie znaczków i II pierwsze kwartały roku, w którym przyznawano znaczki). Wartość znaczka lojalnościowego uzależniona była od sytuacji materialnej pracownika i ustalana przez PDOK. Odwołująca nie wypłacała pracownikom z tytułu znaczków lojalnościowych żadnych należności.

Wypłata pracownikom należności z tytułu znaczków lojalnościowych następowała w ten sposób, iż z PDOK do odwołującej lub pośrednika odwołującego (...) przysyłano karty (znaczki) lojalnościowe imienne pracownika, który spełnił warunki ich uzyskania. Znaczki były przysyłane do odwołującej spółki najczęściej w okresie wrzesień - październik danego roku. Na karcie (znaczkach) widniała kwota należności do wypłaty uprawnionym pracownikom z tytułu znaczka (karty). Pracownik, który odebrał znaczek, kwitował na liście ich odbiór. Odwołująca nie prowadziła ewidencji kwot należnych pracownikom z tytułu znaczków (kart). Po odbiorze karty (znaczka) pracownicy wpisywali do nich przyznany im międzynarodowy numer rachunku bankowego i tak wypełniony dokument odsyłali do PDOK. Zdarzało się iż wpisywali numer rachunku bankowego innej osoby. Następnie oczekiwali na wypłatę należności z PDOK, które wpływały bezpośrednio na wskazany przez nich rachunek bankowy, z pominięciem odwołującej. Jeżeli pracownik nie odebrał znaczków lojalnościowych, wówczas karta była odsyłana do PDOK. Pracownicy otrzymywali należności za znaczki w różnych terminach w zależności od złożenia wniosku o wypłatę świadczenia.

Znaczki lojalnościowe nie zostały ujęte w regulaminie wynagradzania pracowników spółki.

Z uwagi na brak fizycznej wypłaty przez odwołującą należności tytułem znaczków lojalnościowych odwołująca nie księgowała ich i nie uwzględniała w podstawie wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenie zdrowotne pracowników.

Księgowa D. R. na poleceniu przelewu składki do PDOK z dnia 11.01.2009r. wpisała sformułowanie trzynastka dla pracowników za czwarty kwartał 2008r., uznając, iż karty z PDOK mają różne znaczenie w języku polskim. Nie wpisała, iż kwota ta stanowi zapomogę, bowiem obawiała się, że niektórzy pracownicy mogą źle to odebrać.

Odwołująca wypłacała pracownikom wynagrodzenie za pracę w miesiącu następującym po miesiącu za który wynagrodzenie było należne (do 10 dnia następnego miesiąca za miesiąc przepracowany).

W odwołującej Spółce był zatrudniony m.in. zainteresowany M. Z..

W okresie od dnia 04.08.2009r. do 04.08.2012r. i od dnia 08.10.2012r. do 05.01.2013r. odwołująca zgłosiła zainteresowanego M. Z. jako pracownika do ubezpieczeń społecznych.

Odwołująca zatrudniała zainteresowanego jako pracownika budowlanego w Belgii, zgłaszając jego sytuację bytową w PDOK.

Z tytułu zatrudnienia jako pracownik budowlany w Belgii PDOK odwołująca Spółka przyznała zainteresowanemu M. Z. znaczki lojalnościowe.

W okresie od dnia 23.03.2012r. do 27.03.2012r. organ rentowy przeprowadził kontrolę w Spółce (...) sp. j. Jej przedmiotem było m.in. ustalenie uprawnień do świadczeń z ubezpieczeń społecznych i wypłacanie tych świadczeń oraz dokonywanie rozliczeń z tego tytułu, zgłaszanie do ubezpieczeń społecznych i ubezpieczenia zdrowotnego oraz prawidłowość i rzetelność obliczania składek na ubezpieczenia społeczne oraz innych składek, do których pobierania zobowiązany jest Zakład Ubezpieczeń Społecznych. Kontrolujący ustalili m.in., że płatnik składek nie zadeklarował składek na ubezpieczenia społeczne, ubezpieczenie zdrowotne, Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych od wartości przekazanych pracownikom zatrudnionym na podstawie umów o pracę, oddelegowanych do pracy w Belgii w sektorze budowlanym, znaczków lojalnościowych wystawionych przez belgijski Fundusz Zabezpieczenia Bytu Pracowników Budowlanych. Znaczki były przyznawane z części składki uiszczanej przez pracodawcę do PDOK co kwartał w wysokości 9,12 % kwoty wynagrodzeń uzyskiwanych przez pracowników w minionym kwartale. Znaczki odwołująca była zobowiązana przekazać pracownikom do końca października danego roku. Wartość świadczenia wynosiła 9 % wynagrodzenia uzyskanego w dwóch ostatnich kwartałach roku poprzedzającego przyznanie świadczenia i dwóch pierwszych kwartałach roku wypłaty świadczenia.

Kontrolujący nie ustalił, czy pracownicy otrzymali z tytułu znaczków jakiegokolwiek korzyści, ustalił jedynie w oparciu o wyjaśnienia A. N., iż znaczki dotarły do siedziby spółki i zostały wydane pracownikom. Kontrolujący przyjął na podstawie regulaminu PDOK i wyjaśnień A. N., iż pracownicy uzyskali przychód w związku z otrzymaniem znaczków w ostatnim dniu października danego roku. Kontrolujący nie dysponował dowodami przelewów należności z tytułu znaczków pracownikom i nie ustalał okoliczności związanych z datą przekazania poszczególnym pracownikom, w tym zainteresowanemu kwot z tytułu przyznanych znaczków lojalnościowych.

Wysokość przypisanej kwoty świadczeń z tytułu znaczków lojalnościowych odnośnie do M. Z. organ rentowy wyliczył w ten sposób, iż ustalił:

- 9 % (odpowiednik kwartalnej składki pracodawcy do PDOK) z kwoty 16.814,72 EURO równa się kwocie 1.513,32 EURO (przyjęty kurs EURO 3,9944 ) w przeliczeniu na złote: 6.044,81 zł,

- 9 % (odpowiednik kwartalnej składki pracodawcy do PDOK) z kwoty 14.070,49 EURO równa się kwocie 1.266,34 EURO (przyjęty kurs EURO 4,3433) w przeliczeniu na złote: 5.500,09 zł. Organ rentowy przyjął kurs Euro na ostatni dzień października danego roku. Organ rentowy nie ustalił, jaki podmiot wypłacał środki finansowe w związku z otrzymaniem przez pracowników znaczków lojalnościowych.

Konsekwencją tych ustaleń było wydanie zaskarżonej decyzji z dnia 10.05.2013r., w której organ rentowy stwierdził, że przychód osiągnięty przez zainteresowanego w postaci znaczków lojalnościowych stanowi podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe, chorobowe i wypadkowe oraz ubezpieczenie zdrowotne w październiku 2010r. i w październiku 2011 r.

Na podstawie tak ustalonego stanu faktycznego Sąd I instancji wydał powyższy wyrok.

Przedmiot sporu w niniejszej sprawie sprowadzał się do oceny tego, czy organ rentowy zasadnie ustalił podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenie zdrowotne M. Z. w październiku 2010r. i w październiku 2011 r. wliczając do podstawy wymiaru tych składek kwotę stanowiącą równowartość znaczków lojalnościowych przyznaną i wypłaconą na jego rzecz przez belgijską organizację Biuro Pracodawców ds. Organizacji i Kontroli Systemów Zabezpieczenia Bytu (Patronale Dienst voor Organisatie en Controle van de Bestaanszekerheidsstelsels, dalej PDOK) w ramach Funduszu Zabezpieczenia Bytu Pracowników Budowlanych.

Na wstępie należy wskazać, iż w sprawie z zakresu ubezpieczeń społecznych przedmiot i zakres postępowania wyznacza decyzja organu rentowego, od której wniesiono odwołanie (vide przykładowo postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 11 marca 2011 roku, III Uz 1/11), co oznacza, iż Sąd był władny ocenić jedynie to, czy

pozwany prawidłowo ustalił podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenie zdrowotne zainteresowanego w miesiącach wskazanych w decyzji, a nie w jakimkolwiek innym okresie. Oznacza to, że nie było potrzeby ustalania dokładnej daty otrzymania przez pracowników odwołującej, w tym zainteresowanego, kwot z tytułu znaczków lojalnościowych poza miesiącem wymienionym w decyzji, a dla rozstrzygnięcia sprawy istotne było tylko to, czy w wymienionym w decyzji okresie zainteresowany otrzymał (postawiono do jego dyspozycji) kwotę wskazaną przez pozwanego jako podstawa wymiaru składek, na co nie wskazuje żaden dowód zgromadzony w sprawie, o czym poniżej. Zresztą, jak już zaznaczono powyżej zainteresowany w istocie otrzymał w związku z przyznaniem znaczków lojalnościowych określoną sumę pieniędzy, jednakże była ona inna, aniżeli wymieniona w zaskarżonej decyzji, a ponadto uzyskał ją w innym okresie (styczeń 2011), co tylko potwierdza dowolność ustaleń pozwanego.

Problemem do rozstrzygnięcia w niniejszej sprawie pozostawało w pierwszej kolejności ustalenie, czy kwoty wynikające ze znaczków lojalnościowych uzyskiwanych przez pracowników stanowią świadczenia rodzące obowiązek odprowadzania z tego tytułu składek na ubezpieczenia społeczne.

Wskazać należy na specyficzny charakter tzw. "premił lojalnościowych". W Belgii działa fundusz, który za pośrednictwem kasy (skrót francuski, skrót niderlandzki) pobiera od wszystkich przedsiębiorców budowlanych na terenie Belgii składki od wynagrodzeń (9,12%) na rzecz rocznych premii wypłacanych pracownikom za lojalną pracę w sektorze budownictwa. System ten obowiązuje również zagraniczne firmy budowlane, świadczące usługi w Belgii.

Sektor budowlany należy do tych rodzajów działalności handlowej i rzemieślniczej, które w Belgii podlegają ścisłej reglamentacji, która doprowadziła do podpisania tzw. Konwencji 124, stanowiącej kartę branżową (uprzywilejowanie ze względu na pracę w określonej grupie zawodowej), która m.in. przewiduje obowiązkową premię dla pracowników budownictwa w wysokości 9,12% wynagrodzenia. Wypłata tego świadczenia wynika bezpośrednio z porozumienia branżowego. W istocie bon lojalnościowy jest dodatkiem, który Fundusz Społeczny Pracowników Branży Budowlanej przyznaje wyspecjalizowanym pracownikom budowlanym. Dodatek polega na wypłacie rocznej premii pracownikom, którzy w ciągu roku zatrudnienia pracowali w jednej lub wielu firmach budowlanych. Premia stanowi wynagrodzenie dla pracownika za jego lojalność wobec sektora budowlanego. Dodatek nie jest bezpośrednio wypłacany przez pracodawcę pracownikom. Zostaje najpierw przyznany przez Fundusz Społeczny, a pracodawca opłaca składkę na finansowanie dodatku.

Analiza art. 4 Rozporządzenia Rady (EWG) Nr 1408/71 z 14 czerwca 1971 roku w sprawie stosowania systemów zabezpieczenia społecznego do pracowników najemnych, osób prowadzących działalność na własny rachunek oraz do członków ich rodzin przemieszczających się w obrębie Wspólnoty (Dz. Urz. WE L 149 z 5 lipca 1971 r., s. 2 i n. z późn. zm., analogicznie w rozporządzeniu Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 29 kwietnia 2004 roku nr 883/2004 w sprawie koordynacji systemów zabezpieczenia społecznego - art. 3.) to jest zakresu rozporządzenia prowadzi do wniosku, iż tzw. "premie lojalnościowe" nie mieszczą się w zakresie przedmiotowym tego aktu. Nie należą bo wprost do działów zabezpieczenia społecznego określonych w pkt 1 artykułu 4 (pkt 1 art. 3 Rozporządzenia z dnia 29 kwietnia 2004 roku), a nadto ich charakter jest składkowy (pracodawca ma bowiem obowiązek z tego tytułu odprowadzić składkę w wysokości 9,12% wynagrodzenia do belgijskiego funduszu) zatem nie ma podstaw do zastosowania pkt 2a artykułu 4 cytowanego aktu (art. 3 ust. 3 rozporządzenia z dnia 29 kwietnia 2004 roku).

Jest to więc specjalne świadczenie z belgijskiego systemu prawnego, finansowane ze składek pobieranych od wszystkich przedsiębiorców budowlanych, także zagranicznych, wykonujących usługi na terenie Belgii, stanowiące wyraz uprzywilejowania pracowników budowlanych ze względu na pracę w określonej grupie zawodowej.

W analizowanej sprawie świadczenia na rzecz pracowników odwołującej, w tym zainteresowanego, dystrybuowały instytucje belgijskie.

Wskazać należy, iż prawo do swobodnego przepływu pracowników pojawiło się już w Traktacie Rzymskim z 1957 roku i jest również zagwarantowane w art. 39 (i następnych) ujednoliconej wersji Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską (TWE).

Sąd Okręgowy argumentował, iż prawo do swobodnej migracji pracowników zawiera w swej treści zakaz jakiegokolwiek dyskryminacji ze względu na narodowość pomiędzy pracownikami państw członkowskich. Zakaz dyskryminacji wypływający ze swobody przemieszczania się obejmuje zawrócono zatrudnienie, wynagrodzenie i inne warunki pracy.

Źródła prawa Wspólnot Europejskich zarówno pierwotne (traktaty) jak i wtórne m.in. rozporządzenia są bezpośrednio stosowane we wszystkich państwach członkowskich. Obowiązuje zasada pierwszeństwa prawa wspólnotowego przed prawem krajowym wynikająca w polskim porządku prawnym min. z treści art. 91 ust. 2 Konstytucji. Zasada ta została także sformułowana w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości, dotyczy zarówno norm traktatowych jak i prawa wtórnego. Obowiązuje również zasada bezpośredniej skuteczności prawa wspólnotowego co oznacza, iż jednostka może powoływać się na uprawnienia wynikające z prawa europejskiego wprost przed sądami krajowymi.

Podstawową zasadą prawa wspólnot europejskich jest zasada niedyskryminacji ze względu na obywatelstwo oraz zasada współpracy (art. 11 i 12 TWE). Zasada niedyskryminacji ze względu na obywatelstwo zabrania jakiegokolwiek dyskryminacji ze względu na przynależność państwową, znajdzie ona bezpośrednie zastosowanie, gdy w danej sprawie nie mają zastosowania przepisy szczególne TWE (np. art. 39 zakazujący dyskryminacji w dziedzinie zatrudnienia pracowników państw członkowskich) oraz sprawa jest objęta zakresem zastosowania TWE. Na uwagę zasługuje także deklarowana w art. 13 TWE zasada równości zgodnie, z którą podmioty charakteryzujące się w równym stopniu daną cechą istotna powinny być traktowane jednakowo.

Przekładając powyższe rozważania na grunt mniejszej sprawy stwierdzić należy, iż oskładkowanie tzw. "premił lojalnościowych" drugi raz w Polsce (pierwszy raz składka miała być opłacona przez pracodawcę do belgijskiego funduszu w wysokości 9,12 % wynagrodzenia) oznaczałoby naruszenie zasady niedyskryminacji w zatrudnieniu obywateli polskich wobec obywateli belgijskich. Przysporzenie z tytułu premii lojalnościowych obywateli polskich wykonujących pracę na terenie Belgii byłoby bowiem mniejsze, niż przysporzenie pracowników belgijskich z tego samego tytułu wykonujących pracę w sektorze budownictwa.

Swobodny przepływ pracowników oznacza, że obywatele UE mają prawo do takiego samego traktowania, jakie przysługuje obywatelom państwa przyjmującego w zakresie dostępu do zatrudnienia, warunków pracy oraz wszelkich innych przywilejów socjalnych i podatkowych, które mogą ułatwić integrację pracownika w danym państwie.

W świetle powyższego przyjąć w sprawie należało, że świadczenie w postaci tzw. "premił lojalnościowej" nie stanowi przychodu pracownika uzasadniającego odprowadzenie od tej należności składek na ubezpieczenia.

Stosownie do powyższego stwierdzić należy, iż nawet gdyby hipotetycznie przyjąć, iż znaczki lojalnościowe, a raczej kwoty uzyskane przez pracowników, w tym zainteresowanego, z ich tytułu, podlegają oskładkowaniu, to pozwany organ rentowy, wbrew spoczywającemu na nim ciężarowi dowodowemu, nie wykazał, iż M. Z. rzeczywiście uzyskał przysporzenie z tytułu przyznanych mu znaczków - iż rzeczywiście wypłacono mu świadczenie z tytułu znaczków lojalnościowych w październiku 2010r. i w październiku 2011 r. Zważyć bowiem należy, iż M. Z. wprawdzie odebrał znaczki lojalnościowe, jednakże z dokumentów nie wynika, ażeby otrzymał on z tego tytułu w październiku 2010r. i w październiku 2011 r. kwoty wskazane w zaskarżonej decyzji.

Organ rentowy nie przedstawił przy tym dowodów nie tylko na okoliczność, iż M. Z. otrzymał świadczenie z tytułu znaczków lojalnościowych, ale i nie wykazał wysokości świadczenia oraz tego, że wypłata nastąpiła w październiku 2010r. i w październiku 2011 r. Jak wynika z materiału dowodowego wysokość świadczenia była ustalana przez belgijską instytucję przy uwzględnieniu sytuacji materialno - bytowej danego pracownika, zatem indywidualnie w odniesieniu do każdego z pracowników sektora budowlanego spełniającego warunki do wypłaty świadczenia (z tytułu okresu zatrudnienia w branży budowlanej w Belgii). Odwołująca nie miała wiedzy o wysokości tych świadczeń, wprawdzie znajdowały się one na wydawanych pracownikom kartach (znaczkach), ale odwołująca nie prowadziła ich rejestracji i nie interesowała się ich wysokością. Świadczenia były wypłacane bezpośrednio na rachunki bankowe uprawnionych pracowników z pominięciem odwołującej. Organ rentowy w odniesieniu do zainteresowanego nie ustalił rzeczywistej wysokości korzyści finansowej uzyskanej przez niego z tytułu znaczków lojalnościowych ani daty

jej uzyskania, w nieuprawniony i całkowicie dowolny sposób ustalając powyższe wyłącznie na podstawie regulaminu działania belgijskiej instytucji PDOK, przyznającej i wypłacającej pracownikom świadczenia, z którego wynika termin przyznania świadczenia do końca października danego roku. Organ rentowy nie ustalił czy rzeczywiście należności z tytułu znaczków lojalnościowych zostały wypłacone zainteresowanemu, nadto w jakiej wysokości i w jakiej dacie. Z przeprowadzonego postępowania dowodowego wynika, że świadczenia były wypłacane w różnych terminach: czasami w październiku czasami w listopadzie, grudniu albo nawet w roku kolejnym. Z uwagi na powyższe nie sposób przyjąć za organem rentowym kategorię daty wypłaty świadczenia z tytułu znaczków lojalnościowych na rzecz M. Z. w październiku 2010r. i w październiku 2011 r., co w konsekwencji prowadzi do przyjęcia, iż organ rentowy nie udowodnił, iż zainteresowany uzyskał przychód z tytułu znaczków w w/w okresie i w wysokości wskazanej w decyzji. Bez znaczenia jest przy tym to, że znaczki lojalnościowe były przekazywane do odwołującej z PDOK lub od podmiotu pośredniczącego najczęściej w październiku lub wrześniu. Trudno bowiem uznać, iż fakt dysponowania znaczkami przez odwołującą spółkę jest tożsamy z uzyskaniem określonego przychodu przez poszczególnych pracowników odwołującej, w tym zainteresowanego. Rzeczywista korzyść finansowa ze znaczków lojalnościowych dla poszczególnych pracowników powstawała dopiero po spełnieniu kilku warunków: odebrania znaczka przez pracownika, wypełnienia go poprzez wpisanie numeru rachunku bankowego, odesłania tak wypełnionego dokumentu do PDOK i wreszcie dokonania wypłaty przez tę instytucję kwoty wynikającej ze znaczków lojalnościowych i ich wpływ na rachunek bankowy pracowników, w tym zainteresowanego. Dopiero wtedy można mówić, iż po stronie pracownika powstał określony przychód. Organ rentowy natomiast nie poczynił jakichkolwiek ustaleń w tym zakresie. Nie uczyniono tego ani w toku przeprowadzonego postępowania kontrolnego (wydział kontroli organu rentowego nie poczynił jakichkolwiek kroków w celu uzyskania tłumaczenia na język polski dokumentów dotyczących sprawy), ani w wykonaniu zarządzenia o zwróceniu materiału sprawy do uzupełnienia, ani też w toku rozprawy. Organ rentowy nie przedstawił żadnego dowodu na tę okoliczność.

Organ rentowy nie uwzględnił przy tym, iż należności tytułem znaczków były wypłacane przez belgijską instytucję z pominięciem odwołującej, co także wyklucza zaliczenie należności z tytułu znaczków jako przychodu pracownika z tytułu stosunku pracy lub innych pokrewnych łączących pracownika i odwołującą, podlegającego oskładkowaniu.

Należy również zauważyć, że w celu prawidłowego ustalenia podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne z tytułu przychodów związanych z przyznaniem pracownikom znaczków lojalnościowych należy przyjąć rzetelną metodę pozwalającą na obliczenie przychodu poszczególnego pracownika, od którego należy odprowadzić składkę.

Na gruncie niniejszej sprawy, zdaniem Sądu I instancji, przyjęta przez organ rentowy metoda wyliczająca wysokość należności z tytułu znaczków lojalnościowych podlegających oskładkowaniu obciążona była błędami, które w konsekwencji powodują, że nie można uznać jej podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne.

Organ rentowy ustalając wysokość składki przy uwzględnieniu wysokości składki uiszczanej przez pracodawcę na rzecz PDOK w wysokości 9% kwartalnie, pominął okoliczności, iż składka ta nie odzwierciedla rzeczywiście przyznanej pracownikowi należności. Pozwany również nie wyjaśnił sposobu przeliczenia świadczenia na PLN w tym przyczyn przyjęcia kursu Euro stanowiącego odnośnik przeliczenia waluty Euro na PLN. Odnosząc się do wynagrodzenia pracownika w Euro uchybił tym samym przepisom art. 11a ust. 1 do 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jednolity: Dz.U. z 2012 roku, póź. 361 ze zmianami), określającego sposób przeliczenia przychodów w walutach obcych, kosztów poniesionych w walutach obcych i kwot uprawniających do odliczenia od dochodu, podstawy obliczenia podatku lub obniżenia podatku, wydatki oraz podatek na złote polskie. Organ rentowy nie wykazał prawidłowości zastosowania przyjętej stawki przeliczeniowej Euro na PLN dla ustalenia wysokości świadczenia należnego pracownikom z tytułu znaczków lojalnościowych i nie mógł tego, w oparciu o wadliwie przeprowadzone czynności kontrolne, uczynić, skoro nie ustalił precyzyjnie daty uzyskania przez zainteresowanego przychodu. To wszystko oznacza, iż wyliczenia pozwanego mają charakter czysto teoretyczny.

W ocenie Sądu Okręgowego wyliczenia organu rentowego opierają się zatem na błędnych danych wyjściowych i nie mogą odzwierciedlać rzeczywistego przychodu zainteresowanego z tytułu znaczków lojalnościowych. Powyższe

powoduje niemożność zaakceptowania wysokości podstawy wymiaru składek w spornym okresie określonej przez organ rentowy.

Z powyższych względów ustalenia organu rentowego stają się tylko wyliczeniami hipotetycznymi, a wysokość należności pozyskanej z tych wyliczeń to tylko domniemanie organu rentowego. Za pomocą metody przyjętej przez pozwanego nie można w skonkretyzowany sposób wskazać wysokości należności z tytułu znaczków, przypadającej pracownikowi. Jednocześnie, zdaniem Sądu, nie było możliwym dokonanie zmiany tych wartości na etapie postępowania sądowego - zmiany te wymagają bowiem bardzo dużego nakładu pracy, zebrania danych których nie ma w aktach organu rentowego, dokonania szczegółowych wyliczeń, oznaczałyby prowadzenie postępowania w zakresie nieobjętym zaskarżoną decyzją. W ocenie Sądu I instancji tak daleko idące zmiany eliminowałyby jeden etap postępowania (przed organem rentowym) oraz pozbawiały Spółkę prawa wniesienia odwołania od zmienionej w tym zakresie decyzji do Sądu I instancji (możliwe byłoby jedynie odwołanie od wyroku tut. Sądu do Sądu II instancji). Zaznaczyć natomiast należy, iż przedmiotem postępowania w sprawach z zakresu ubezpieczeń społecznych jest ocena zgodności z prawem decyzji wydanej przez organ rentowy na wniosek lub z urzędu. Postępowanie to jest postępowaniem kontrolnym, a badanie legalności decyzji jest możliwe tylko przy uwzględnieniu stanu faktycznego i prawnego istniejącego w chwili wydawania decyzji (vide wyrok Sądu Apelacyjnego w Poznaniu z dnia 25 kwietnia 2013 roku, III AUa 212/13). Zresztą, jak już wyżej zaznaczono, organ rentowy mimo dwukrotnego zobowiązania w toku postępowania sądowego (zarządzenie o zwrocie materiału sprawy do uzupełnienia i zobowiązanie przed terminem rozprawy) nie złożył jakichkolwiek wniosków dowodowych na poparcie twierdzeń wynikających z zaskarżonej decyzji. Wprawdzie w uzasadnieniu wyroku z dnia 12 września 2012 roku, II UK 45/12 Sąd Najwyższy dopuścił dokonywanie ustaleń w zakresie określenia wysokości podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne w drodze uśrednionych obliczeń, jednakże po pierwsze pogląd ten został wyrażony w sprawie, w której występowały inne okoliczności faktyczne. Po wtóre zaakceptowanie tego stanowiska oznaczałoby przekreślenie zasady obowiązku odprowadzania składek na ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenie zdrowotne od kwot lub wartości materialnych rzeczywiście postawionych danemu ubezpieczonemu do dyspozycji, na co też wielokrotnie zwracał uwagę Sąd Najwyższy (vide przykładowo uchwała składu siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z dnia 10 września 2009 roku, I UZP 5/09), a więc kwot, których wysokość została ustalona w precyzyjny i prawidłowy sposób, co w niniejszej sprawie nie ma miejsca. Sąd Okręgowy stoi na stanowisku, iż nie zasługują na akceptację wywody zawarte w przywołanym uzasadnieniu wyroku Sądu Najwyższego dotyczące obowiązku prowadzenia dokumentacji umożliwiającej zadeklarowanie i uiszczenie składek we właściwej wysokości także w przypadku wartości materialnych, czy też kwot pieniężnych, które w ocenie płatnika składek nie stanowią podstawy wymiaru składek. Faktem jest, iż płatnik składek ma obowiązek obliczania, potrącania z dochodów ubezpieczonych, rozliczania oraz opłacania należnych składek za każdy miesiąc kalendarzowy, według zasad wynikających z przepisów ustawy (art. 46 ust. 1 ustawy) i tym samym ma obowiązek rzetelnego prowadzenia dokumentacji umożliwiającej analizę prawidłowości dokonanych rozliczeń, jednakże trudno wymagać od płatnika składek by prowadził także szczegółową dokumentację co do świadczeń, które ocenił jako nie podlegające wliczeniu do podstawy wymiaru składek. Faktem również jest, iż organ rentowy ma prawo i obowiązek dokonywania kontroli prawidłowości wykonywania przez płatników składek obowiązków z zakresu ubezpieczeń społecznych, w tym tych związanych z deklarami podstawy wymiaru składek, jednakże w żadnym razie, w przypadku zakwestionowania postępowania płatnika składek, nie ma uprawnień do niezgodnego z rzeczywistością, hipotetycznego, uśrednionego ustalania wysokości kwot stanowiących podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenie zdrowotne. Ustalenia organu rentowego winny być w takiej sytuacji dokonywane w sposób jasny, jednoznaczny i kategoryczny, a nie hipotetyczny i do tego przy zastosowaniu niewłaściwej metody. Nie można zatem, w ocenie Sądu Okręgowego, za brak wyliczeń rzeczywistej wartości przysporzenia majątkowego poszczególnych ubezpieczonych w sprawie obarczać odwołującej Spółki, skoro nie można od niej wymagać, by prowadziła szczegółową dokumentację na potrzeby organu rentowego w odniesieniu do świadczeń, które, w jej ocenie, nie podlegają wliczeniu do podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne. Odmienna ocena omawianej sytuacji prowadziłaby do absurdalnego wniosku, że płatnicy składek winni zawsze, nie jako na wszelki wypadek, prowadzić w ten sposób dokumentację księgową, by każda kwota wydatkowana na rzecz pracownika była zaewidencjonowana i rozliczona tak, jakby podlegała obowiązkowi wliczenia jej do podstawy wymiaru składek. Obowiązek obliczania, potrącania z dochodów ubezpieczonych, rozliczania oraz



opłacania należnych składek za każdy miesiąc kalendarzowy, według zasad wynikających z przepisów ustawy obciąża w istocie płatnika, jednakże obowiązek ten nie ma charakteru absolutnego i odnosi się wyłącznie do tych przychodów, które jednoznacznie stanowią podstawę wymiaru składek. W przypadku natomiast zakwestionowania przez organ rentowy okoliczności związanej z nieuwzględnieniem określonego przysporzenia majątkowego w podstawie wymiaru składek, to organ rentowy jako kwestionujący stanowisko płatnika składek ma obowiązek przeprowadzenia takich czynności, które potwierdzą jego zapatrywania i pozwolą prawidłowo, rzetelnie i zgodnie z rzeczywistością ustalić wartość przysporzenia majątkowego poszczególnych ubezpieczonych. Brak jest natomiast podstaw prawnych w okolicznościach sprawy do przerzucania tego obowiązku na płatnika składek, czy też na Sąd prowadzący postępowanie odwoławcze, kontrolne w związku wniesieniem odwołań od wydanych przez pozwanego decyzji administracyjnych. Zresztą pozwany nie przedstawił jakiegokolwiek wiarygodnego dowodu, ani też nie przedstawił żadnej metody, która pozwoliłaby w prawidłowy sposób ustalić to, czy i jakie kwoty osiągnął zainteresowany z tytułu znaczków lojalnościowych oraz w jakich okresach, co, przy oczywiście błędnych ustaleniach kontrolnych, uniemożliwia uwzględnienie kwot z tytułu znaczków lojalnościowych i wskazanych w decyzjach w podstawie wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenie zdrowotne zainteresowanego.

Abstrahując zatem od poczynionego przez Sąd I instancji wniosku, iż znaczki lojalnościowe nie stanowią podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenie zdrowotne, o czym wyżej, wskazać należy, iż organ rentowy wbrew spoczywającemu na nim ciężarowi dowodowemu nie wykazał, iż zainteresowany rzeczywiście uzyskał świadczenie z tytułu znaczków, konkretnej wysokości świadczenia oraz daty jego wypłaty na rzecz uprawnionego.

Postępowanie prowadzone przez organ stanowiące podstawę wydania spornej decyzji należy zatem uznać za wadliwe. Organ nie zaoferował należytych dowodów na wykazanie okoliczności wskazanych w decyzji, przedstawione przez niego dowody w postaci dokumentów dotknięte były także, jak już wyżej wskazano, brakami formalnymi (nieczytelne, nieuporządkowane kserokopie, brak tłumaczeń pism).

Kwoty wskazane w zaskarżonej decyzji dotyczące sum wynikających ze znaczków lojalnościowych nie stanowią podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe, chorobowe i wypadkowe oraz ubezpieczenie zdrowotne zainteresowanego.

Wyniki postępowania dowodowego przed Sądem doprowadziły do odmiennych i ustaleń jak te, których dokonał organ rentowy, dlatego też Sąd mając na względzie zebrany w sprawie materiał dowodowy, na podstawie cytowanych przepisów prawa materialnego i art. 477<sup>14</sup> § 2 k.p.c. zmienił zaskarżoną decyzję, dotyczącą M. Z., orzekając jak w pkt. 1 wyroku.

Wyrok ten apelacją zaskarżył pozwany organ rentowy w części zarzucając mu:

- naruszenie art. 18 ust. 1 i art. 20 ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych z dnia 13 października 1998r. (Dz. U. Nr 205, poz. 1585 z 10.11.2009r.), art. 81 ust. 1, 5 i 6 ustawy z dnia 27 sierpnia 2004r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (Dz. U. z 2008r. Nr 164, poz. 1027) i art. 12 ustawy z dnia 26 lipca 1991r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012r., poz. 361 ze zm.) poprzez uznanie, że również przychód Zainteresowanego w kwocie 4.314,55 zł wypłacony w październiku 2010 r. i w kwocie 3.004,67 zł wypłacony w październiku 2011r. - tytułem wynagrodzenia, a nie znaczków lojalnościowych, wskazany w decyzji Organu rentowego nie stanowi podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne Zainteresowanego zatrudnionego w spółce (...)A. N., M. N. sp.j.

W oparciu o powyższe zarzuty pozwany organ rentowy wniósł o:

- 1) zmianę zaskarżonego w tej części wyroku i oddalenie odwołania oraz
- 2) zasądzenie kosztów zastępstwa procesowego za drugą instancję wg norm przepisanych.

Na rozprawie apelacyjnej pełnomocnik ZUS sprecyzował wnioski apelacji wskazując, że apelacja dotyczy wyłącznie lat wymienionych w punkcie 1 wyroku w zakresie kwoty 4.314,55 zł i kwoty 3.004,67 zł.

Odwołujący wniósł o oddalenie apelacji oraz zasądzenie od organu rentowego na rzecz odwołującego za I i II instancję, w tym kosztów zastępstwa prawnego według norm przepisanych.

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

Apelacja okazała się zasadna.

W ocenie Sądu Apelacyjnego, Sąd I Instancji przeprowadził wyczerpujące postępowanie dowodowe, a zebrany materiał poddał wszechstronnej ocenie z zachowaniem granic swobodnej oceny dowodów przewidzianej przez art. 233 § 1 k.p.c. Na tej podstawie Sąd Okręgowy poczynił prawidłowe ustalenia faktyczne, które tutejszy Sąd w pełni podziela i przyjmuje za własne bez potrzeby ponownego ich przytaczania.

Sąd I instancji dokonał jednak błędnej subsumcji prawidłowo ustalonego stanu faktycznego.

Istotę sporu w niniejszej sprawie stanowiło ustalenie czy prawidłowo organ rentowy stwierdził, iż podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenie zdrowotne w miesiącach: 10/2010r. i 10/2011 r. dla M. Z. z tytułu zatrudnienia u płatnika składek (...) Sp. j. A. N. M. N. siedzibą w O. stanowiła kwota szczegółowo wymieniona w decyzji.

W tym miejscu wskazać należy podstawę prawną niniejszego orzeczenia.

Artykuł 18 ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz.U. z 1998 r. nr 137 poz.887 z późn. zm) stanowi, iż podstawą wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe pracowników, jest przychód w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Szczegółowe zasady ustalania podstawy wymiaru składek, z uwzględnieniem ograniczenia, o którym mowa w art. 19 ust. 1 ustawy o ubezpieczeniach społecznych oraz wyłączenia z podstawy wymiaru składek niektórych rodzajów przychodów zostały określone w rozporządzeniu Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 19 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe (Dz. U. 1998 r. nr 161 poz. 1106).

Przychodem ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej oraz spółdzielczego stosunku pracy zgodnie z art. 12 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych są 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 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.

Słusznie argumentował pozwany organ rentowy w treści apelacji, że Sąd I instancji zmieniając zaskarżoną decyzję co do podstawy wymiaru składek zainteresowanego za miesiąc październik 2010r. i październik 2011r. nie wziął pod uwagę, że na kwotę 10.359,36 zł i odpowiednio 8.504,76 zł składają się nie tylko kwoty z tytułu znaczków lojalnościowych ale również wynagrodzenie za pracę a w konsekwencji błędnie zmienił całą wskazaną w decyzji kwotę podstawy wymiaru składek.

Za sporny okres podstawa wymiaru składek winna być naliczona jedynie od wynagrodzenia, które za październik 2010r. wynosiło kwotę 4.314,55 zł zaś za październik 2011r. wynosiło kwotę 3.004,67 zł.

Uwzględniając powyższe Sąd Apelacyjny na podstawie art. 386 § 1 orzekł jak w pkt. 1 wyroku.

Orzeczenie o kosztach zawarte w punkcie 2 wyroku znajduje swoje uzasadnienie w treści art. 102 kpc.

del. SSO Izabela Halik	SSA Wiesława Stachowiak	SSA Ewa Cyran
------------------------	-------------------------	---------------