

Sygn. akt **III AUa 637/19**

## WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 30 marca 2021 r.

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

w składzie:

Przewodniczący: sędzia Roman Walewski

Sędziowie: Marta Sawińska (spr.)

del. Przemysław Horak

Protokolant: Emilia Wielgus

po rozpoznaniu w dniu 17 marca 2021 r. w Poznaniu

sprawy **Zakładu Poligraficznego (...) spółka jawna z siedzibą w P.**

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

przy udziale K. K.

o podstawę wymiaru składek

na skutek apelacji Zakładu Poligraficznego (...) spółka jawna z siedzibą w P.

od wyroku Sądu Okręgowego w Poznaniu

z dnia 9 stycznia 2019 r. sygn. akt VII U 3423/17

1. Oddala apelację;
2. Zasądza od odwołującej spółki na rzecz pozwanego kwotę 240 zł tytułem zwrotu kosztów zastępstwa procesowego w instancji odwoławczej.

Przemysław Horak	Roman Walewski	Marta Sawińska
------------------	----------------	----------------

## UZASADNIENIE

Decyzją z 28 września 2017 r. Nr (...) adresowaną do (...) sp.j. w P. i **K. K.** Zakład Ubezpieczeń Społecznych I Oddział w P., działając na podstawie art. 83 ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 18 ust. 1 i ust. 1a, art. 20 ust. 1 ustawy z 13 października 1998 roku o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz. U. z 2016 r., poz. 963 ze zm.) i art. 81 ust. 1 i 6 ustawy z 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (Dz. U. z 2016 r., poz. 1793 ze zm.) stwierdził, że podstawa wymiaru składek na obowiązkowe ubezpieczenia emerytalne, rentowe, wypadkowe i ubezpieczenie zdrowotne **K. K.** z tytułu wykonywania pracy na podstawie umów zlecenia u płatnika składek Zakład Poligraficzny (...) spółka jawna z siedzibą: P. ul. (...) wynosi określone szczegółowo w decyzji kwoty za sporne okresy.

W uzasadnieniu decyzji organ rentowy przytoczył treść przepisów stanowiących jej podstawę i podał, że płatnik składek naliczył za osobę ubezpieczoną składki na ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenie zdrowotne K. K. od wskazanych szczegółowo podstaw wymiaru.

Organ rentowy stwierdził, że płatnik składek w podstawie wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenie zdrowotne nie uwzględnił wartości świadczeń w naturze - zapewnianego nieodpłatnie zakwaterowania oraz transportu zbiorowego na trasie pomiędzy miejscem zakwaterowania a miejscem wykonywania powierzonych zadań.

Kwoty, o których mowa w rozstrzygnięciu decyzji stanowią przychód K. K. z tytułu wykonywania pracy na podstawie umowy zlecenia, a w konsekwencji stanowią podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne, rentowe i wypadkowe oraz na ubezpieczenie zdrowotne, a także na Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych i Fundusz Pracy (oprócz miesiąca 12/2016 r.).

Odwołanie od powyżej opisanej decyzji wywiódł płatnik składek Zakład Poligraficzny (...) spółka jawna z siedzibą w P., zaskarżając ją w całości i zarzucając jej:

1) naruszenie prawa materialnego, tj. art. 18 ust. 1 i art. 20 ust. 1 w zw. z art. 4 pkt 9 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych w zw. z art. 13 pkt 8 lit. a w zw. z art. 11 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych poprzez ich nieprawidłowe zastosowanie i zaliczenie do podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne, rentowe, wypadkowe i ubezpieczenie zdrowotne kwot objętych obowiązkiem dokonania ich zwrotu przez odwołującego na rzecz K. K. z tytułu poniesionych kosztów związanych z wykonywaniem umowy o świadczenie usług, niestanowiących przychodu zainteresowanego świadczącej usługi na rzecz odwołującego.

Na wypadek nieuwzględnienia przez sąd wskazanego zarzutu płatnik składek dodatkowo zarzucił:

2) błąd w ustaleniach faktycznych przyjętych za podstawę decyzji polegający na nieprawidłowym i sprzecznym ze zgromadzonym materiałem dowodowym przyjęciu, że K. K. zakwaterowany był w lokalu w hotelu, podczas gdy w rzeczywistości zainteresowany zakwaterowany był w domu stanowiącym własność prywatną, a w konsekwencji:

3) naruszenie prawa materialnego, tj. art. 18 ust. 1 i art. 20 ust. 1 w zw. z art. 4 pkt 9 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych w zw. z art. 13 pkt 8 lit. a w zw. z art. 11 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w zw. z § 3 pkt 3 lit. d rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe poprzez ich nieprawidłowe zastosowanie i zaliczenie do podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne, rentowe, wypadkowe i ubezpieczenie zdrowotne zainteresowanego kwot stanowiących koszt udostępnienia zainteresowanemu lokalu mieszkalnego w hotelu, podczas gdy w rzeczywistości zainteresowany zakwaterowany był w domu stanowiącym własność prywatną,

4) naruszenie prawa materialnego, tj. art. 18 ust. 1 i art. 20 ust. 1 w zw. z art. 4 pkt 9 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych w zw. z art. 13 pkt 8 lit. a w zw. z art. 11 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w zw. z § 3 pkt 3 lit. c rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe poprzez ich niezastosowanie i niezaliczenie do podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne, rentowe, wypadkowe i ubezpieczenie zdrowotne zainteresowanego kwot stanowiących koszt udostępnienia zainteresowanemu lokalu mieszkalnego położonego w domu stanowiącym własność prywatną.

Wskazując na powyższe płatnik składek wniósł o zmianę zaskarżonej decyzji w całości i orzeczenie co do istoty sprawy, tj. ustalenie, że do podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne, rentowe, wypadkowe i ubezpieczenie zdrowotne zainteresowanego

K. K. nie wchodzi świadczenia z tytułu zakwaterowania oraz transportu zbiorowego na trasie pomiędzy miejscem zakwaterowania oraz miejscem wykonywania usług na rzecz odwołującego, ewentualnie, w przypadku nieuwzględnienia powyższego żądania, wniósł o zmianę zaskarżonej decyzji w całości i orzeczenie co do istoty sprawy,

tj. ustalenie podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne, rentowe, wypadkowe i ubezpieczenie zdrowotne zainteresowanego w niższej wysokości niż ustalona w zaskarżonej decyzji.

Ponadto w każdym wypadku płatnik składek wniósł o zasądzenie od organu rentowego zwrotu kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego według norm przepisanych.

Sąd nie wzywał K. K. do udziału w postępowaniu odrębnym postanowieniem, bowiem był on już stroną postępowania administracyjnego przed organem rentowym i adresatem decyzji, stając się automatycznie stroną postępowania odwoławczego. K. K. nie zajął stanowiska w sprawie.

**Sąd Okręgowy** – Wydział Pracy i Ubezpieczeń Społecznych w Poznaniu **wyrokiem** z dnia 9 stycznia 2019 r. (sygn. akt VII U 3423/17):

1. oddalił odwołanie od decyzji z dnia 28 września 2017 r. nr (...),
2. zasądził od odwołującej na rzecz pozwanego organu rentowego 270,00 zł (dwieście siedemdziesiąt złotych) tytułem zwrotu kosztów zastępstwa procesowego w sprawie z udziałem K. K..

**Podstawą rozstrzygnięcia wyroku Sądu I instancji były następujące ustalenia i rozważania.**

Zakład Poligraficzny (...) spółka jawna powstał z przekształcenia spółki cywilnej i w 2002 r. został wpisany do Krajowego Rejestru Sądowego pod numerem (...).

Siedziba spółki znajduje się w P. przy ul. (...). Spółka prowadzi pozarolniczą działalność gospodarczą w B. przy ul. (...).

Przedmiotem działalności spółki są: produkcja artykułów gospodarstwa domowego, toaletowych i sanitarnych, produkcja papieru i tektury, produkcja papieru falistego, tektury falistej oraz opakowań z papieru i tektury, produkcja pozostałych wyrobów z papieru i tektury, produkcja artykułów piśmiennych, działalność usługowa związana z przygotowaniem do druku, sprzedaż detaliczna prowadzona przez domy sprzedaży wysyłkowej lub internet, działalność fotograficzna oraz wytwarzanie energii elektrycznej. W 2016 r. w Zakładzie Poligraficznym (...) było zatrudnionych 330 osób na podstawie umowy o pracę i umowy zlecenia przy czym 98% zatrudnionych stanowią cudzoziemcy.

W 2016 r. odwołujący zawierał z obywatelami Ukrainy umowy zlecenia. Jako podmiot zlecający pracę odwołujący pokrywał koszty miejsc noclegowych i transportowania zleceniobiorców z tego miejsca do lokalizacji, w której była świadczona praca, tj. B. ul. (...). W tym celu odwołujący zawarł 15 października 2015 roku umowę o świadczenie usług z podmiotem zewnętrznym, tj. z firmą (...) z siedzibą w B.. H. B. prowadzi pozarolniczą działalność gospodarczą w zakresie transportu, zakwaterowania i udostępniania pracowników z wyłączeniem działalności hotelarskiej. W ramach umowy o świadczenie usług firma (...) zapewniała zleceniobiorcom odwołującego nocleg i transport do miejsca świadczenia przez nich pracy, sprawowała nadzór nad lokalami, zajmowała się także doradztwem w zakresie uzyskania wizy, wyjazdu z Ukrainy do Polski, przyjazdu i legalizacji zatrudnienia i miejsca pobytu obywateli Ukrainy na terenie Polski, kwestii związanych z przedłużeniem możliwości pracy w Polsce oraz organizacji pracy. H. B. sporządzała miesięczne zestawienie kosztów zakwaterowania jednostkowo każdego ze zleceniobiorców, a odwołujący otrzymywał każdorazowo fakturę VAT ze te usługi. Na fakturze VAT była podana stawka miesięczna ustalona dla każdego zleceniobiorcy. Stawka ta obejmowała koszty związane z rekrutacją, zakwaterowaniem, transportem, serwisem i doradztwem w zakresie legalizacji pracy i pobytu cudzoziemców w Polsce oraz marżę, której wysokość była uzależniona od kosztów ponoszonych przez H. B. w okresie objętym umową zlecenia. W przypadku gdy zleceniobiorca nie przepracował pełnego miesiąca stawka była odpowiednio przeliczana do liczby faktycznie przepracowanych dni kalendarzowych. Skorzystanie przez zleceniobiorcę z zakwaterowania i dojazdu było warunkiem zawarcia umowy zlecenia. Zakwaterowanie cudzoziemców w jednym budynku obniżało koszty związane z wynajmem i organizacją transportu. Lokale w których byli zakwaterowani zleceniobiorcy znajdowały się w P. przy ulicy (...) w odległości około 7-8 km oraz w B. przy ulicy (...) w odległości około 5 km od miejsca, w którym uruchomiona była produkcja firmy.

H. B. otrzymywała od odwołującego z wyprzedzeniem tygodniowym harmonogram pracy, który zawierał szczegółowe informacje o liczbie osób mających stawić się do pracy. Dla pracowników zatrudnionych na podstawie umowy o pracę odwołujący nie zapewniał transportu do miejsca prowadzonej działalności.

Przedmiotem umów zlecenia było wykonywanie czynności związanych z pakowaniem, etykietowaniem, paletowaniem asortymentu papierniczego. Prace pomocnicze polegały na utrzymywaniu porządku przy maszynie produkcyjnej.

4 sierpnia 2016 r. płatnik składek zawarł umowę zlecenia nr (...) z K. K. zamieszkałym w B. przy ulicy (...) na czas od 4 sierpnia 2016 roku do 24 grudnia 2016 roku, na podstawie której ubezpieczony zobowiązał się do wykonywania czynności związanych z pakowaniem asortymentu papierniczego, pomocy przy produkcji w zakładzie odwołującego w B. ul. (...).

W § 3 umowy zatytułowanym „Wynagrodzenie” wskazano, że zleceniobiorca otrzyma miesięczne wynagrodzenie brutto 1 500,00 zł (ust. 1), zleceniodawca zastrzega sobie prawo dokonania stosownych potrąceń z wynagrodzenia na poczet zaliczki na podatek dochodowy i składki na ubezpieczenie emerytalne, rentowe i zdrowotne (ust. 3).

K. K. był zakwaterowany w B. przy ul. (...), w piętrowym domu wybudowanym w latach 2010-2014, o powierzchni 140 m<sup>2</sup>, w którym znajdowało się 5 pokoi, 2 łazienki, 2 toalety, kuchnia, korytarz, pomieszczenie gospodarcze. Mieszkało tam od 10 do 14 osób.

W 2016 roku pracownicy odwołującego, w tym K. K. korzystali ze świadczeń w naturze - zapewnianego nieodpłatnie zakwaterowania oraz transportu zbiorowego na trasie pomiędzy miejscem zakwaterowania a miejscem wykonywania powierzonych zadań.

W przypadku K. K. wartość świadczeń w naturze wynosiła:

- w 08/2016 r. 650,00 zł,
- w 09/2016 r. 620,00 zł
- w 10/2016 r. 620,00 zł,
- w 11/2016 r. 620,00 zł,
- w 12/2016 r. 475,33 zł

Odwołujący nie włączył w okresie od stycznia 2016 r. do grudnia 2016 r. do przychodu cudzoziemców zatrudnionych na podstawie umów zlecenia wartości zapewnianego nieodpłatnie zakwaterowania oraz transportu zbiorowego na trasie pomiędzy miejscem zakwaterowania a miejscem wykonywania powierzonych zadań. W konsekwencji od wartości tych świadczeń nie zadeklarował składek na ubezpieczenia społeczne, ubezpieczenie zdrowotne, Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych. Prowadzeniem list płac w firmie odwołującego zajmuje się M. H. zatrudniona w Dziale Kadr od 2005 r.

K. K. został wyrejestrowany z ubezpieczeń społecznych przez płatnika składek 11 listopada 2017 r. Aktualnie jest zgłoszony przez H. B. pod adresem ul. (...), (...) P.

28 września 2017 roku ZUS wydał zaskarżoną decyzję Nr (...).

**Na podstawie powyżej przedstawionego stanu faktycznego, Sąd I instancji wydał powyższy wyrok uznając odwołanie za nieuzasadnione.**

Jako podstawę rozstrzygnięcia wskazano art. 18 ust. 1, art. 18 ust. 3, art. 20 ust. 1, art. 4 pkt 9 ustawy z 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (tekst jednolity: Dz. U. z 2016 r., poz. 1793 ze zm.) oraz art. 11 ust. 1 i

art. 13 pkt 8a ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jednolity: Dz. U. z 2016 r., poz. 2032 ze zm.).

Przedmiotem sporu w sprawie, jak podnosił Sąd Okręgowy, było to, czy kwoty przypisane ubezpieczonemu K. K. jako przychody w okresie od 08/2016 r. i 12/20016 r. szczegółowo opisane powyżej stanowią podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne, rentowe, wypadkowe i ubezpieczenie zdrowotne oraz, czy w związku z tym prawidłowo kwoty te doliczono do przychodów osiągniętych przez ubezpieczonego K. K. w miesiącach wskazanych w zaskarżonej decyzji.

Poza sporem pozostaje, że ubezpieczony K. K., obywatel Ukrainy, na podstawie umowy zlecenia wykonywał na rzecz odwołującego czynności związane z pakowaniem asortymentu papierniczego i pomagał przy produkcji. Odwołujący zapewniał ubezpieczonemu nieodpłatnie zakwaterowanie oraz transport zbiorowy na trasie pomiędzy miejscem kwatunku a miejscem wykonywania powierzonych zadań. Było to zakwaterowanie zbiorowe poza stałym miejscem zamieszkania ubezpieczonych i poza miejscem zamieszkania ich rodzin. Ubezpieczony miał określone stałe miejsce pracy.

W ocenie organu rentowego świadczenia takie jak nieodpłatne zakwaterowanie oraz transport zbiorowy na trasie pomiędzy miejscem kwatunku a miejscem wykonywania powierzonych zadań stanowią dla zleceniobiorcy przychód, od którego zleceniodawca jest zobowiązany obliczać składki na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne. Organ rentowy argumentował, że tylko wydatki, które są niezbędne i konieczne do wykonywania tych zleceń będą wydatkami, o których mowa w art. 742 kc. Natomiast fakt finansowania przez odwołującego wydatków związanych z zakwaterowaniem oraz transportem nie potwierdza, że są to wydatki, o których mowa w art. 742 kc.

Natomiast zdaniem odwołującego wymienione w decyzji świadczenia nie stanowią przychodu zleceniobiorcy i w konsekwencji nie stanowią podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne, rentowe, wypadkowe i ubezpieczenie zdrowotne osoby, która wykonywała prace na rzecz płatnika składek.

Spór w sprawie sprowadza się zatem do rozstrzygnięcia kwestii dotyczącej tego, czy wartość świadczeń w naturze - zapewnianego nieodpłatnie zakwaterowania oraz transportu zbiorowego na trasie pomiędzy miejscem zakwaterowania a miejscem wykonywania powierzonych zadań stanowi dla ubezpieczonej przychód z tytułu wykonywania usług na podstawie umowy zlecenia w rozumieniu art. 11 ust. 1 w zw. z art. 13 pkt 8a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. W rezultacie czy odwołujący jako płatnik składek będzie zobowiązany uwzględnić w podstawie wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenie zdrowotne wartość tych świadczeń.

Oceniając sporną kwestię Sąd Okręgowy odwołał się do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 8 lipca 2014 r. sygn. akt K 7/13 (Dz. U. z 2014 r., Nr 947), który analizował definicję przychodu podatkowego pracowników z tytułu nieodpłatnych świadczeń.

Co prawda, wyrok ten dotyczył przychodu ze stosunku pracy, ale z uwagi na to, że zasadnicza część rozważań Trybunału Konstytucyjnego oparta była na art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, który definiuje pojęcie przychodu nie tylko ze stosunku pracy, ale także z innych tytułów, to wnioski płynące z wyroku Trybunału Konstytucyjnego należy odnieść także do przychodów innych niż pracownicy osób. Punktem wyjścia określenia warunków powstania przychodu (w przedmiotowym zakresie) był przepis art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych mający ogólny charakter, którego zastosowanie wykracza poza przypadki przychodu ze stosunku pracy (i zrównanych).

Z uzasadnienia wyroku Trybunału Konstytucyjnego wynika, że za przychód pracownika mogą być uznane świadczenia, które:

1) zostały spełnione za zgodą pracownika (skorzystał z nich w pełni dobrowolnie),

2) zostały spełnione w jego interesie (a nie w interesie pracodawcy) i przyniosły mu korzyść w postaci powiększenia aktywów lub uniknięcia wydatku, który musiałby ponieść,

3) korzyść ta jest wymierna i przypisana indywidualnemu pracownikowi (nie jest dostępna w sposób ogólny dla wszystkich podmiotów).

Trybunał Konstytucyjny podkreślił, że podstawowym kryterium, które powinno być stosowane przy ustalaniu, czy dane nieodpłatne świadczenie pracodawcy stanowiło przychód ze stosunku pracy, jest wystąpienie po stronie pracownika przysporzenia, czy to w postaci nabycia wymiernej korzyści majątkowej również w postaci wymiernego zaoszczędzenia wydatku. To ostatnie może występować, gdy pracownik dobrowolnie skorzystał ze świadczenia oferowanego przez pracodawcę. Tę dobrowolność, wedle Trybunału, wyznacza uprzednia zgoda pracownika na przyjęcie nieodpłatnego świadczenia od pracodawcy, będąca następstwem przyjęcia zaproponowanych warunków umowy o pracę uwzględniających takie świadczenie, co sprawia, że pracownik, wyrażając na nie zgodę traktuje je jako - stanowiący część dochodu - element wynagrodzenia za pracę. Zgoda na skorzystanie ze świadczenia wyraża bowiem ocenę pracownika, że świadczenie - z punktu widzenia jego sytuacji zawodowej, życiowej, rodzinnej - jest celowe i przydatne, leży w jego interesie. Oznacza to, że w braku świadczenia ze strony pracodawcy pracownik musiałby ponieść wydatek. W konsekwencji przyjęcie świadczenia oferowanego przez pracodawcę oznacza uniknięcie tego wydatku.

Powyższy wyrok Trybunału Konstytucyjnego wytycza prokonstytucyjną wykładnię wymienionych w nim przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Powyższe warunki odnoszą się również do zleceniobiorców.

Zgodnie z art. 734 § 1 kc przez umowę zlecenia przyjmujący zlecenie zobowiązuje się do dokonania określonej czynności prawnej dla dającego zlecenie. Przedmiotem najczęściej spotykanych umów zlecenia nie jest dokonywanie czynności prawnych, lecz czynności faktycznych. Na podstawie art. 750 kc do umów o świadczenie usług, które nie są uregulowane innymi przepisami, stosuje się odpowiednio przepisy o zleceniu.

Jeżeli ani z umowy, ani z okoliczności nie wynika, że przyjmujący zlecenie zobowiązał się wykonać je bez wynagrodzenia, za wykonanie zlecenia należy się wynagrodzenie - art. 735 § 1 kc.

Zgodnie z art. 742 kc dający zlecenie powinien zwrócić przyjmującemu zlecenie wydatki, które ten poczynił w celu należytego wykonania zlecenia, wraz z odsetkami ustawowymi; powinien również zwolnić przyjmującego zlecenie od zobowiązań, które ten w powyższym celu zaciągnął w imieniu własnym.

Przepis ten stanowi konsekwencję działania przyjmującego zlecenie na rachunek dającego zlecenie. Ten ostatni ponosi zatem koszty związane z realizacją zlecenia. Ustawodawca ogranicza jednakże obowiązek zwrotu wydatków poniesionych przez przyjmującego zlecenie do wydatków służących należytemu wykonaniu zlecenia. Pomimo że brak jest wyraźnego określenia charakteru tych wydatków, należy przyjąć, że chodzi o zwrot wydatków koniecznych i użytecznych. Wydatki o innym charakterze będą podlegały zwrotowi, jeżeli w zawartej między stronami umowie zostały przewidziane. Decydujące znaczenie ma jednak celowy charakter tych wydatków. Muszą one być uzasadnione dążeniem do należytego wykonania umowy.

Wydatki konieczne to takie, bez których wykonanie zlecenia w ogóle nie byłoby możliwe. Wydatki użyteczne natomiast to wydatki, których poniesienie w sposób racjonalny przyspieszyło lub ułatwiło wykonanie zlecenia bądź zwiększyło prawdopodobieństwo osiągnięcia pożądanego przez dającego zlecenie skutku czynności.

Jak podkreślał Sąd Okręgowy, w wyroku z 21 sierpnia 2008 r. IV CSK 168/08, Legalis nr 105269 Sąd Najwyższy wskazał, że w literaturze w zasadzie jednolicie przyjmowany jest pogląd, że przepisy dotyczące umowy zlecenia mają charakter względnie obowiązujący i w związku z tym strony tego stosunku prawnego mogą odmiennie w umowie, zgodnie z zasadą swobody umów, określić swe prawa i obowiązki. Z tego względu należy przyjąć, że *ius dispositivum* stanowi także art. 742 kc, gdyż nie występują żadne poważniejsze argumenty przemawiające za bezwzględnym charakterem tego unormowania.

Powyższe oznacza to, że strony umowy zlecenia, zgodnie z zasadą swobody umów, mogą odmiennie niż w art. 742 kc uregulować obowiązek zwrotu wydatków poczynionych w celu należytego wykonania umowy, w szczególności strony mogą postanowić, że wydatki przyjmującego zlecenie poczynione w celu należytego wykonania umowy będą wkalkulowane w wynagrodzenie przyjmującego zlecenie.

W przypadku K. K. zebrany w sprawie materiał dowodowy, a przede wszystkim umowa stron z 4 sierpnia 2016 r. wskazuje, że strony uzgodniły, że odwołujący zapewnia ubezpieczonemu w okresie trwania umowy zlecenia zakwaterowanie oraz dojazd do miejsca pracy. Odwołujący zastrzegł sobie prawo dokonania stosownych potrąceń z wynagrodzeń na poczet zaliczki na podatek dochodowy i składki na ubezpieczenia emerytalne, rentowe i zdrowotne. Natomiast nie zastrzegł sobie prawa dokonania stosownych potrąceń z wynagrodzeń na poczet poniesionych wydatków związanych z zapewnieniem ubezpieczonemu w okresie trwania umowy zakwaterowania oraz dojazdu do miejsca pracy. Jednocześnie odwołujący nie zwiększył wysokości wynagrodzenia ubezpieczonego o wydatki potrzebne na zakwaterowanie i dojazd do miejsca pracy, pozostawiając wynagrodzenie na poziomie niższym niż wynagrodzenie minimalne. Odwołujący nie ustalił tak wynagrodzenia ubezpieczonego, aby uwzględniło życiowo uciążliwy charakter pracy wymuszającej czasowe zamieszkanie ubezpieczonego poza jego centrum życiowym.

W tym miejscu Sąd Okręgowy odwołał się także do uchwały z 10 grudnia 2015 r. podjętej w sprawie III UZP 14/15, Legalis nr 1361416, w której Sąd Najwyższy wskazał, że pojęcie przychodu określone w art. 4 ust. 9 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych obejmuje wartość świadczeń ponoszonych przez pracodawcę z tytułu zakwaterowania pracowników i tym samym stanowi podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne w rozumieniu art. 18 ust. 1 tej ustawy. W uzasadnieniu tej uchwały Sąd Najwyższy podkreślił, że przepisy prawa nie obligują pracodawcy do zapewnienia pracownikowi miejsca zamieszkania, w którym będzie zaspokajał swoje potrzeby bytowe. Jest to sfera prywatna pracownika, realizowana poza godzinami pracy i poza dyspozycją pracodawcy. Jedynym wyjątkiem jest tu podróż służbowa (art. 77 § 1 kp), podczas której pracownik pozostaje w dyspozycji pracodawcy a wymuszony nią nocleg poza miejscem zamieszkania nie jest wpisany w umówiony charakter pracy. Z samego faktu zamieszkiwania poza stałym miejscem pobytu (w miejscu wykonywania pracy) nie wynika, że pracownik pozostaje w dyspozycji pracodawcy i że używa lokalu, w którym został zakwaterowany, w celach służbowych. Zakwaterowanie pracowników w miejscu wykonywania obowiązków pracowniczych nie jest związane z samym procesem pracy, jak ma to miejsce np. w przypadku przygotowania stanowiska pracy wraz z urządzeniami, narzędziami i materiałami. Udostępniona kwatery (lokal) nie jest „narzędziem” pracy, którego koszty obciążałoby pracodawcę, ale służy realizacji pozapracowniczych potrzeb życiowych (socjalnych). O ile zatem pracodawca jest organizatorem pracy i ma zapewnić warunki techniczno-organizacyjne wykonywania pracy, to obowiązek ten nie rozciąga się na zapewnienie pracownikowi mobilnemu noclegu. W przypadku znacznych odległości między miejscem zamieszkania a miejscem wykonywania obowiązków, zakwaterowanie pracownika jest niezbędne, aby zobowiązanie pracownicze mogło być realizowane, ale nie jest to warunek prawny, lecz faktyczny, na który pracownicy, nawiązując stosunek pracy na takich warunkach (z miejscem pracy określonym jako pewien obszar geograficzny), godzą się dobrowolnie. Sąd Najwyższy dodał, że nie jest to zresztą cecha charakterystyczna wyłącznie stosunek pracy pracownika mobilnego, ale także każdego pracownika podejmującego pracę „niemobilną” w dużej odległości od swojego miejsca zamieszkania, w tym pracownika oddelegowanego do pracy za granicą. Również i w takiej sytuacji pracownik - gdyby nie konieczność wywiązania się z obowiązków wynikających z umowy o pracę - nie miałby powodu do ponoszenia kosztu noclegu (pobytu) poza swoim miejscem zamieszkania. Sąd Najwyższy zaakcentował, że nie budziło wątpliwości Trybunału Konstytucyjnego, że mieszkanie służbowe (udostępnienie lokalu mieszkalnego) stanowi „inne nieodpłatne świadczenie”.

Sąd Okręgowy w pełni zaakceptował powyższą uchwałę i wskazał, że nie ma żadnych wątpliwości, że ma ona zastosowanie tak jak i powołany wyrok Trybunału Konstytucyjnego do sytuacji ubezpieczonego K. K..

Wskazać należy, że stanowisko wyrażone w powołanej uchwale podtrzymał Sąd Najwyższy w wyroku z 29 listopada 2017 r. w sprawie I UK 99/17 (niepublikowany), z 20 marca 2018 r. w sprawie I UK 221/17 (Legalis nr 1807242), w postanowieniu z 27 marca 2018 r. w sprawie I UK 329/17 (Legalis nr 1807223), nie znalazłszy powodów do odstąpienia od jednolitego już swego orzecznictwa.

W swoim ugruntowanym orzecznictwie Sąd Najwyższy stwierdza, że świadczenia poniesione przez pracodawcę z tego tytułu na rzecz pracownika powodują określony „ubytek” w majątku pracodawcy, powiększając o taką samą kwotę majątek pracownika, w innej sytuacji bowiem musiałby on pokryć ten wydatek sam, wobec czego są dla takiego pracownika konkretnym przysporzeniem. Jeżeli zatem pracodawca uwzględnia (musi uwzględniać) ten aspekt w wysokości wynagrodzenia, a ze względów organizacyjnych decyduje się na nieodpłatne udostępnienie pracownikom noclegów (mających wymierną wartość ekonomiczną), to jest to zapłata za pracę. Dobrowolne przyjęcie od pracodawcy nieodpłatnego zakwaterowania leży w interesie pracownika mobilnego, gdyż uzyskuje on w ten sposób wymierną korzyść w postaci uniknięcia kosztów (przysporzenie majątkowe), które musiałby ponieść, gdyby zdecydował się na wynikające z umowy o pracę „mobilne” miejsce pracy. Świadczenie to nie leży natomiast w interesie pracodawcy.

W uzasadnieniu postanowienia z 27 marca 2018 roku Sąd Najwyższy wskazał, że w polskim porządku nie istnieje zasada spójności orzecznictwa sądów administracyjnych i powszechnych. Co najwyżej można twierdzić, że w celu zachowania spójności systemu dopuszczalny jest postulat zachowania zbieżności wypowiedzi jurydycznych. Nie istnieją zaś instrumenty prawne dające możliwość wypracowania jednolitości wypowiedzi orzeczniczych sądów administracyjnych i powszechnych. Jednakże nie dostrzegając rozbieżności w orzecznictwie sądów powszechnych w spornej kwestii, Sąd Najwyższy przejął i podtrzymał pogląd wyrażony w uchwale Sądu Najwyższego z 10 grudnia 2015 r., III UZP 14/15.

Sąd Okręgowy w pełni zgodził się ze stanowiskiem organu rentowego, że świadczenia w postaci zapewnienia ubezpieczonemu - zleceniobiorcom zakwaterowania i transportu są świadczeniami, które mają charakter osobisty, niezależnie od celu i okoliczności w jakich zostały poniesione. Skoro przez okres wykonywania umowy zlecenia zleceniobiorca zamieszkuje w danym miejscu noclegowym, tym samym wykorzystuje on to miejsce przede wszystkim dla celów osobistych (prywatnych). Miejsce zakwaterowania, nawet w przypadku zbiorowego zakwaterowania, nie służy zleceniobiorcy jako miejsce pracy (służące wykonaniu umowy), lecz służy osobistym celom zleceniobiorcy. Zapewnienie przez zleceniodawcę zleceniobiorcy mieszkania i transportu powoduje, że zleceniobiorca zaoszczędza na wydatkach, do ponoszenia których byłby zmuszony, gdyby zleceniodawca nie zapewnił mu lokalu mieszkalnego i transportu z i do miejsca wykonywania pracy. W konsekwencji nie można uznać, że ww. wydatki na rzecz ubezpieczonych - zleceniobiorców poniesione zostają w celu należytego wykonania umowy zlecenia.

W konsekwencji należy przyjąć, że wartość zapewnianego ubezpieczonemu K. K. nieodpłatnie zakwaterowania oraz transportu zbiorowego na trasie pomiędzy miejscem zakwaterowania a miejscem wykonywania powierzonych zadań stanowi dla ubezpieczonego przychód w rozumieniu art. 11 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych - ze źródła przychodu, jakim jest działalność wykonywana osobiście, o której mowa w art. 10 ust. 1 pkt 2 w zw. z art. 13 pkt 8a ww. ustawy.

Konsekwencją zaś przyjęcia, że świadczenia ponoszone przez odwołującego z tytułu zapewnienia ubezpieczonemu zakwaterowania (noclegu) oraz transportu zbiorowego stanowią jego przychód w rozumieniu art. 4 pkt 9 ustawy systemowej, jest konieczność wliczenia wartości tych świadczeń, zgodnie z art. 18 ust. 1 w zw. z art. 18 ust. 3 ustawy, do podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe, bowiem żaden z punktów § 2 ust. 1 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe (tekst jednolity: Dz. U. z 2015 r., poz. 2236 ze zm.) nie przewiduje wyłączenia z podstawy wymiaru składek przychodu w postaci wartości świadczeń ponoszonych przez pracodawcę z tytułu zapewnienia pracownikowi noclegu (zakwaterowania pracownika) i transportu.

Skoro zatem sporne w sprawie kwoty stanowią, w świetle powyższego, przychód w rozumieniu art. 4 pkt 9 ustawy systemowej, w następnej kolejności należało ustalić, czy organ rentowy w sposób prawidłowy ustalił wartość świadczeń w naturze.

Stosownie do treści § 3 pkt 2 wskazanego rozporządzenia 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. Z kolei stosownie pkt 3 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.

Poza sporem pozostaje, że odwołujący nie posiadał prawa do korzystania z lokali, które udostępniał ubezpieczonym. Opłacał natomiast faktury za usługi świadczone na jego rzecz przez H. B. prowadzącą pozarolniczą działalność gospodarczą w zakresie transportu, zakwaterowania i udostępniania pracowników.

W ocenie Sądu organ rentowy w sposób prawidłowy zwiększył podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenie zdrowotne. Kwoty, o które je zwiększył nie są hipotetyczne. Są to indywidualnie wyliczone kwoty dla poszczególnych ubezpieczonych, co wynika jednoznacznie z dokumentów zgromadzonych przez organ rentowy w toku kontroli. Są to kwoty, które odwołujący zapłacił H. B. na podstawie faktury za świadczone przez nią usługi, z których korzystali poszczególni ubezpieczeni.

Należy pamiętać, że reguły dowodzenia w procesie cywilnym nakładają na każdą stronę postępowania obowiązek przedstawienia dowodów (art. 3 kpc). Z kolei ciężar udowodnienia faktów mających dla rozstrzygnięcia sprawy istotne znaczenie (art. 227 kpc) spoczywa na stronie, która z faktów tych wywodzi skutki prawne (art. 6 kc). Skoro zatem płatnik składek twierdzi, że do podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenie zdrowotne nie powinna być wliczona kwota stanowiąca koszt udostępniania lokalu mieszkalnego w hotelu, lecz kwota stanowiąca koszt udostępnienia lokalu mieszkalnego w domu stanowiącym własność prywatną, to powinien wykazać przemawiające za tym racje.

Szczególne zaakcentowanie zdaniem Sądu Okręgowego wymaga ukształtowany w orzecznictwie pogląd, zgodnie z którym ilekroć jedna ze stron swoim postępowaniem spowoduje uniemożliwienie lub poważne utrudnienie wykazania okoliczności przeciwnikowi, na którym spoczywał ciężar ich udowodnienia, wówczas na tę stronę przechodzi ciężar dowodu, co do tego, że okoliczności takie nie zachodziły (vide: wyroki Sądu Najwyższego z 3 marca 1971 r., II PR 453/1970 oraz Sądu Apelacyjnego w Białymstoku z 10 kwietnia 2003 r., III APa 40/02, OSA 2003 r., z.12, poz. 43).

W ocenie Sądu Okręgowego odwołujący w żaden sposób nie wykazał, że organ rentowy w sposób nieprawidłowy ustalił kwoty, o jakie zwiększył podstawy wymiaru składek. Powtórzyć należy, że kwoty stanowiące koszt udostępnienia lokalu, jak i transportu zbiorowego, zostały ustalone indywidualnie dla każdego ubezpieczonego, a odwołujący zapłacił H. B. stosowną kwotę wynikającą z faktury za jej usługi.

Wątpliwość Sądu I instancji może budzić stanowisko organu rentowego, że w okolicznościach sprawy usługi świadczone przez H. B. w zakresie zakwaterowania ubezpieczonych można zakwalifikować jako usługi hotelarskie stosownie do treści art. 3 pkt 8 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. o usługach turystycznych (tekst jednolity: Dz. U. z 2016 r., poz. 187). Zgodnie z art. 3 pkt 8 ustawy usługi hotelarskie to krótkoterwałe, ogólnie dostępne wynajmowanie domów, mieszkań, pokoi, miejsc noclegowych oraz świadczenie, w obrębie obiektu, usług z tym związanych.

Jak wskazuje się w literaturze, w przypadku wynajęcia pokoi studentom lub pracownikom nie mamy do czynienia z usługami hotelowymi, ponieważ z założenia są to umowy długoterminowe, dzięki czemu budynek mieszkalny nie podlega rygorom stawianym hotelom. Zgodnie bowiem z art. 35 ustawy usługi hotelarskie mogą być świadczone w obiektach hotelarskich, do których ustawodawca zaliczył hotele, motele i pensjonaty oraz inne objekty. Jednak

podstawową cechą tych wszystkich obiektów jest ich przeznaczenie - krótkotrwale wynajmowanie, co zdecydowanie odróżnia je od innych budynków przeznaczonych do wynajmowania. Zauważa się również, że „działalność związana z zakwaterowaniem” to działalność w zakresie „zapewnienia zakwaterowania”, a nie „usługi zakwaterowania”. Obejmuje ono zapewnienie zakwaterowania (tymczasowego lub długoterminowego) w konkretnych obiektach takich jak domy studenckie, internaty i bursy szkolne, hotele robotnicze, bloki mieszkalne (por. Stella Brzeszczyńska, Nieruchomości 2015, Nr 12).

W okolicznościach sprawy H. B. zapewniała zakwaterowanie zleceniobiorcom odwołującego. Zapewniała też zleceniobiorcom transport. Za swoje usługi wystawiała stosowną fakturę, a odwołujący płacił za te usługi. Należy więc uznać, że w sprawie znajdzie zastosowanie § 3 pkt 2 rozporządzenia w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe.

Mając zatem na uwadze fakt, że odwołujący niewątpliwie nie wypełnił ciężących na nim obowiązków związanych z ustaleniem podstawy wymiaru składek, to należy uznać, że ciężar dowodu w zakresie wykazania tej okoliczności przeszedł na niego. Innymi słowy, to odwołujący powinien wykazać, że kwoty przyjęte przez organ rentowy w zaskarżonej decyzji nie odpowiadają rzeczywistemu stanowi rzeczy i udowodnić wysokość przychodów uzyskanych przez ubezpieczonego z tytułu wykonywania umowy zlecenia. Tym samym nie zasługiwały na uwzględnienie wnioski dowodowe odwołującego zawarte w odwołaniu zmierzające do ustalenia niższej wartości czynszu, aniżeli tej wskazanej w fakturach i pozostałe usługi, wystawione na odwołującego. Podkreślenia także wymaga, że odwołujący nie wniósł zastrzeżeń do protokołu kontroli oraz aneksu do niego. Nie zakwestionował ustaleń organu w zakresie zwiększenia podstawy wymiaru składek co do zasady, nie wykazywał błędnej wysokości przychodów ustalonej przez organ rentowy dla ubezpieczonego, a zarzuty w tej mierze sformułował dopiero na etapie postępowania sądowego. Wskazać należy, że protokół kontroli, będący opisem ustaleń kontroli, którego obligatoryjną treść określa art. 91 ust. 1 ustawy systemowej jest dokumentem urzędowym w rozumieniu art. 244 § 1 kpc. Korzysta on z domniemania zgodności z prawdą (że zaświadcza on prawdziwy stan rzeczy), bowiem jest dokumentem typu sprawozdawczego, czyli dokumentem informującym, narratywnym. W ocenie sądu w toku postępowania odwołujący nie wzruszył domniemania zgodności z prawdą dokumentu w postaci protokołu kontroli.

W konsekwencji kwoty, o których mowa w rozstrzygnięciu decyzji Nr (...) stanowią przychód K. K. z tytułu wykonywania pracy na podstawie umowy zlecenia, a w konsekwencji stanowią podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne, rentowe i wypadkowe oraz na ubezpieczenie zdrowotne, a także na Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych i Fundusz Pracy (oprócz miesiąca 12/2016 r.).

Uwzględniając powyższe rozważania Sąd Okręgowy na podstawie art. 477<sup>14</sup> §1 k.p.c. i powołanych przepisów prawa materialnego, oddalił odwołanie płatnika składek jako bezzasadne, orzekając jak w punkcie 1 wyroku.

O kosztach postępowania Sąd I instancji orzekł w punkcie 2 wyroku na podstawie art. 98 § 1, 3 i 4 k.p.c. w zw. z art. 99 k.p.c. w zw. z § 2 ust. 2 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z 22 października 2015 r. w sprawie opłat za czynności radców prawnych (Dz. U. z 2018 r., poz. 265).

Zgodnie z art. 98 § 1 k.p.c. strona przegrywająca sprawę obowiązana jest zwrócić przeciwnikowi na jego żądanie koszty niezbędne do celowego dochodzenia praw i celowej obrony (koszty procesu). Zgodnie z § 2 ust. 2 rozporządzenia stawki minimalne przy wartości przedmiotu sprawy powyżej 500 zł do 1500 zł wynoszą 270 zł w sprawach o świadczenia pieniężne z ubezpieczenia społecznego i zaopatrzenia emerytalnego oraz w sprawach dotyczących podlegania ubezpieczeniom społecznym.

Mając powyższe na uwadze, oceniając nakład pracy pozwanego organu rentowego, Sąd uznał, że zasadne jest zasądzenie od odwołującego jako przegrywającego sprawę w całości na rzecz pozwanego organu rentowego kwotę 270 zł, odpowiadającej minimalnej stawce kosztów zastępstwa procesowego zgodnie z powołanymi przepisami. Sąd nie znalazł natomiast podstaw do zasądzenia kosztów zastępstwa procesowego w wysokości przewyższającej stawkę minimalną. Nie uzasadnia tego bowiem ani charakter sprawy, ani stopień zaangażowania pełnomocnika w jej

rozstrzygnięcie, czy też jego nakład pracy (pozwany przygotował odpowiedzi na odwołania tej samej treści do każdej z 83 spraw odwoławczych).

**Apelację** od powyższego wyroku złożył **płatnik składek** zaskarżając go w całości. Zaskarżonemu orzeczeniu zarzucił:

1. naruszenie przepisów postępowania, tj.

a) art. 233 § 1 k.p.c. poprzez zaniechanie dokonania wszechstronnego rozważenia całokształtu materiału dowodowego zgromadzonego w postępowaniu przed Sądem I instancji i pominięcie przy ustalaniu stanu faktycznego treści zeznań świadków M. H. i H. B., a także treści protokołu rozprawy zawierającej zeznania D. M. (3) złożonych w charakterze strony sprawie VII U 3403/17, w szczególności w zakresie w jakim osoby te zeznały, że:

a. zleceniobiorcy tym zainteresowany nie mieli możliwości samodzielnego poszukiwania zakwaterowania i transportu do miejsca świadczenia usług na rzecz odwołującego, a wyrażenie zgody na pokrycie przez odwołującego wydatków z tego tytułu było warunkiem podjęcia przez odwołującego współpracy z zainteresowanymi,

b. zainteresowany przybył do Polski wyłącznie w celu zawarcia umów zlecenia z Odwołującym,

c. sposób organizacji współpracy odwołującego ze zleceniobiorcami, w tym z zainteresowanym, przynosił istotne organizacyjne i ekonomiczne korzyści dla odwołującego,

b) art. 217 § 1 i 2 w zw. z art. 227 w zw. z art. 278 § 1 k.p.c. poprzez ich niezastosowanie i oddalenie wniosku odwołującego o przeprowadzenie dowodu z opinii biegłego pomimo tego, że zmierzał on do ustalenia okoliczności istotnych dla rozstrzygnięcia niniejszej sprawy, w szczególności wartości pieniężnej świadczenia w naturze w postaci udostępnienia zainteresowanym lokali mieszkalnych położonych w domu stanowiącym własność prywatną w wysokości odpowiadającej czynszowi określoneму według zasad i stawek dla mieszkań komunalnych na danym terenie,

c) art. 217 § 1 i 2 w zw. z art. 227 k.p.c. w zw. z art. 250 k.p.c. § 1 in fine poprzez ich niezastosowanie i oddalenie wniosku odwołującego o zażądanie od Gminy T. przedstawienia zarządzenia Wójta Gminy T. ustalającego - na podstawie § 13 ust. 2 Uchwały nr XVIII/264/2015 Rady Gminy T. z dnia 17 listopada 2015 r. w sprawie wieloletniego programu gospodarowania mieszkaniowym zasobem Gminy T. na lata 2016-2020 - wysokość stawki bazowej czynszu miesięcznego za 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej lokalu mieszkalnego, pomimo tego, że wniosek ten zmierzał do ustalenia okoliczności istotnych dla rozstrzygnięcia niniejszej sprawy, w szczególności wartości pieniężnej świadczenia w naturze w postaci udostępnienia zainteresowanym lokali mieszkalnych położonych w domu stanowiącym własność prywatną w wysokości odpowiadającej czynszowi określoneму według zasad i stawek dla mieszkań komunalnych na danym terenie,

d) art. 217 § 1 i 2 w zw. z art. 227 niezastosowanie i oddalenie wniosku odwołującego o przeprowadzenie dowodu z umowy z H. B., pomimo tego, że wniosek ten zmierzał do ustalenia okoliczności istotnych dla rozstrzygnięcia,

e) art. 102 k.p.c. poprzez jego niezastosowanie, pomimo istnienia przesłanek do jego zastosowania i obciążenie Odwołującego kosztami zastępstwa procesowego w obu sprawach połączonych do wspólnego rozpoznania i rozstrzygnięcia, czego skutkiem było nieuzasadnione zwielokrotnienie kosztów zastępstwa procesowego,

2. sprzeczność ustaleń faktycznych przyjętych za podstawę orzeczenia z zebrany w postępowaniu materiałem dowodowym polegającą na bezzasadnym pominięciu w opisie stanu faktycznego stanowiącego podstawę wydania zaskarżonego wyroku następujących okoliczności mających istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia niniejszej sprawy:

a) braku po stronie zainteresowanych dobrowolności co do skorzystania z zakwaterowania i transportu zapewnianego przez odwołującego,

- b) przybycia zainteresowanych do Polski wyłącznie w celu zawarcia umów zlecenia z odwołującym,
- c) przynoszenia przez sposób organizacji współpracy odwołującego ze zleceniobiorcami, w tym z zainteresowanymi, korzyści organizacyjnych i ekonomicznych dla Odwołującego,

3. sprzeczność ustaleń faktycznych przyjętych za podstawę orzeczenia z zebrany w postępowaniu materiałem dowodowym oraz błąd w ustaleniach faktycznych przyjętych za podstawę orzeczenia polegające na bezzasadnym uznaniu, że:

a) H. B. sporządzała miesięczne zestawienia kosztów zakwaterowania jednostkowo dla każdego ze zleceniobiorców, podczas gdy treść przedmiotowych zestawień nie daje podstaw do takiego stwierdzenia, albowiem zawierały one jedynie informacje o nazwiskach poszczególnych zleceniobiorców, konkretnych datach, w których świadczyli oni usługi na rzecz odwołującego, liczbie dni świadczenia przez danego zleceniobiorcę usług na rzecz odwołującego w danym miesiącu kalendarzowym, wysokości stawki ryczałtowego wynagrodzenia należnego H. B. za jeden dzień świadczenia usług przez zleceniobiorcę oraz łącznej kwocie wynagrodzenia należnej H. B. z tytułu świadczenia usług przez danego zleceniobiorcę w danym miesiącu kalendarzowym,

b) odwołujący cyklicznie otrzymywał fakturę za usługi w zakresie noclegu i transportu zapewnianego zleceniobiorcom przez H. B., podczas gdy z niekwestionowanych i uznanych przez Sąd I instancji za w pełni wiarygodne zeznań H. B. wynika, że należne jej od Odwołującego wynagrodzenie obejmowało nie tylko koszty zakwaterowania i transportu zleceniobiorców, ale również usługi świadczone w zakresie rekrutacji zleceniobiorców, legalizacji ich pobytu i doradztwa świadczonego na rzecz Odwołującego, a także marżę,

c) wartość świadczeń w naturze z jakich korzystać miał zainteresowany, wynosiła wskazane w uzasadnieniu kwoty:

- w 08/2016 r. 650,00 zł,

- w 09/2016 r. 620,00 zł

- w 10/2016 r. 620,00 zł,

- w 11/2016 r. 620,00 zł,

- w 12/2016 r. 475,33 zł

podczas gdy wymienione kwoty stanowiły wysokość wynagrodzenia należnego H. B. za usługi świadczone na rzecz odwołującego, które oprócz zapewnienia zleceniobiorcom zakwaterowania i transportu obejmowało także organizację procesu rekrutacji zleceniobiorców, legalizacji ich pobytu w Polsce oraz doradztwo, a także marżę, co wynika z niekwestionowanych i uznanych przez Sąd I instancji za w pełni wiarygodne zeznań H. B.,

4. naruszenie przepisów prawa materialnego, tj.

a) art. 742 k.c. poprzez jego niezastosowanie, pomimo istnienia przesłanek do jego zastosowania i nieuwzględnienie, iż zgodnie z umowami zlecenia łączącymi odwołującego jako zleceniodawcę z zainteresowanymi jako zleceniobiorcami, odwołujący zobowiązany był do pokrycia kosztów zakwaterowania i dojazdu zainteresowanych do miejsca świadczenia przez nich usług na rzecz odwołującego jako wydatków niezbędnych do wykonania zlecenia,

b) art. 18 ust. 1 i art. 20 ust. 1 w zw. z art. 4 pkt 9) ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych w zw. z art. 13 pkt 8) lit. a) w zw. z art. 11 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych poprzez ich nieprawidłowe zastosowanie pomimo braku przesłanek do ich zastosowania na skutek nieprawidłowego uznania, że kwoty objęte obowiązkiem dokonania ich zwrotu przez odwołującego na rzecz zainteresowanych z tytułu poniesionych kosztów związanych z wykonywaniem umów zlecenia, stanowią przychód zainteresowanych świadczących usługi na rzecz odwołującego i

w związku z tym stanowią także podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne, rentowe, wypadkowe i ubezpieczenie zdrowotne,

c) naruszenie prawa materialnego, tj. art. 18 ust. 1 i art. 20 ust. 1 w zw. z art. 4 pkt 9) ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych w zw. z art. 13 pkt 8) lit. a) w zw. z art. 11 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w zw. z § 3 pkt 2) rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe poprzez ich błędną wykładnię polegająca na uznaniu, że możliwe jest zastosowanie § 3 pkt 2) rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe również do ustalenia wartości pieniężnej świadczeń w naturze polegających na udostępnieniu lokalu mieszkalnego oraz poprzez ich nieprawidłowe zastosowanie poprzez zaliczenie do podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne, rentowe, wypadkowe i ubezpieczenie zdrowotne zainteresowanych kwot nieodpowiadającym cenom zakupu usług przez odwołującego na skutek nieuwzględnienia, iż wynagrodzenie uiszczane przez odwołującego na rzecz H. B. poza zwrotem kosztów zakwaterowania i transportu zapewnianego zainteresowanemu obejmowało także wynagrodzenie za usługi świadczone przez H. B. na rzecz odwołującego w zakresie organizacji procesu rekrutacji zleceniobiorców, legalizacji ich pobytu w Polsce oraz doradztwa, a także marżę,

d) naruszenie prawa materialnego, tj. art. 18 ust. 1 i art. 20 ust. 1 w zw. z art. 4 pkt 9) Ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych w zw. z art. 13 pkt 8) lit. a) w zw. z art. 11 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w zw. z § 3 pkt 3) lit. c) rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe poprzez ich niezastosowanie i niezaliczenie do podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne, rentowe, wypadkowe i ubezpieczenie zdrowotne zainteresowanego kwot stanowiących koszt udostępnienia zainteresowanemu lokalu mieszkalnego w położonego w domu stanowiącym własność prywatną w wysokości czynszu określonego według zasad i stawek dla mieszkań komunalnych na danym terenie,

e) art. 6 k.c. poprzez jego nieprawidłowe zastosowanie polegające na przyjęciu, że to odwołujący winien wykazać wysokość podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne pomimo tego, że odwołujący skutecznie zakwestionował prawidłowość obliczeń podstawy wymiaru składek zawartych w zaskarżonych decyzjach.

Wskazując na powyższe naruszenia odwołujący wniósł o:

1. zmianę zaskarżonego wyroku poprzez zmianę zaskarżonych decyzji i ustalenie, że do podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne, rentowe, wypadkowe i ubezpieczenie zdrowotne zainteresowanych nie wchodzi świadczenia z tytułu zakwaterowania oraz transportu zbiorowego na trasie pomiędzy miejscem zakwaterowania oraz miejscem wykonywania usług na rzecz odwołującego.

ewentualnie, w przypadku nieuwzględnienia powyższego żądania, wniósł o zmianę zaskarżonego wyroku poprzez zmianę zaskarżonych decyzji w całości i ustalenie podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne, rentowe, wypadkowe i ubezpieczenie zdrowotne zainteresowanych w niższej wysokości niż ustalona w zaskarżonych decyzjach.

b) zasądzenie od organu rentowego na rzecz odwołującego zwrotu kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego według norm przepisanych.

ewentualnie, w przypadku nieuwzględnienia któregokolwiek z powyższych żądań wnoszę o zmianę zaskarżonego wyroku poprzez uchylenie jego punktów 2) i 4) i nieobciążanie odwołującego kosztami procesu.

2. zasądzenie od organu rentowego na rzecz odwołującego zwrotu kosztów postępowania apelacyjnego, w tym kosztów zastępstwa procesowego według nom przepisanych.

ewentualnie wniósł o

3. uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania przez Sąd I instancji przy uwzględnieniu kosztów postępowania apelacyjnego.

Ponadto, w przypadku oddalenia niniejszej apelacji, na podstawie art. 102 k.p.c., wniósł o nieobciążanie odwołującego kosztami postępowania apelacyjnego.

W odpowiedzi na apelację **pozwany organ rentowy** wniósł o jej oddalenie i zasądzenie zwrotu kosztów zastępstwa procesowego według norm przepisanych.

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

Apelacja nie zasługuje na uwzględnienie.

Wbrew zarzutom apelującego Sąd Okręgowy wydał trafne rozstrzygnięcie, które znajduje uzasadnienie w całokształcie okoliczności faktycznych sprawy oraz w treści obowiązujących przepisów prawnych.

W ocenie Sądu Apelacyjnego Sąd pierwszej instancji prawidłowo przeprowadził postępowanie dowodowe, zgodnie z art. 233 § 1 k.p.c, w żaden sposób nie uchybiając przepisom prawa procesowego oraz dokonał wszechstronnej oceny całokształtu zebranego w sprawie materiału dowodowego, w konsekwencji prawidłowo ustalając stan faktyczny sprawy. W pisemnych motywach zaskarżonego wyroku Sąd Okręgowy wskazał, jaki stan faktyczny stał się jego podstawą oraz podał na jakich dowodach oparł się przy jego ustalaniu. Sąd Apelacyjny ustalenia Sądu I instancji w całości uznał i przyjął jako własne, rezygnując jednocześnie z ich ponownego szczegółowego przytaczania (por. wyrok Sądu Najwyższego z 5 listopada 1998 r., I PKN 339/98, OSNAP 1999/24/776 oraz z 22 lutego 2010 r., I UK 233/09, LEX nr 585720 i z 24 września 2009 r., II PK 58/09, LEX nr 558303).

Przedmiotem oceny Sądu Okręgowego była decyzja ustalająca podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne dla K. K. z tytułu zatrudnienia na podstawie umowy z leczenia u odwołującego płatnika składek Zakład Poligraficzny (...) sp.j.

Spór sprowadzał się do tego, czy podstawą wymiaru składek winna być objęte wartość świadczeń w naturze – zapewnione nieodpłatnie zakwaterowanie oraz transport zbiorowy z miejsca zamieszkania do miejsca wykonywania pracy. Przy czym niesporne w sprawie było, że zainteresowany, obywatel Ukrainy, wykonywał na rzecz odwołującego pracę na podstawie umów zlecenia, że odwołujący zapewniał zleceniobiorcom nieodpłatnie zakwaterowanie oraz transport zbiorowy na trasie pomiędzy miejscem kwaterunku (poza miejscem ich stałego zamieszkania) a miejscem wykonywania powierzonych zadań.

W myśl art. 18 ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe ubezpieczonych wymienionych w art. 6 w tym pracowników i zleceniobiorców stanowi przychód, o którym mowa w art. 4 pkt 9 i 10, z zastrzeżeniami.

Wedle art. 4 pkt 9 powyżej ustawy, „przychód” - to przychody w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu zatrudnienia między innymi w ramach stosunku pracy.

Powyższe odesłanie oznacza, że przychód pracownika ze stosunku pracy definiowany jest przepisami ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Punktem wyjścia jest tu art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, który 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: 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. Biorąc zaś po uwagę treść art. 11 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, warunkiem uznania tych świadczeń za przychód pracownika jest ich otrzymanie od pracodawcy.

Z kolei z językowego brzmienia art. 21 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, zawierającego zwolnienia od podatku dochodowego o charakterze przedmiotowym, wynika, że ustawodawca nie wyłącza wymienionych w nim świadczeń z zakresu pojęciowego „przychód”, a jedynie „zwalnia” je od podatku dochodowego. Są one nadal przychodem, ale nie stanowią podstawy opodatkowania (nie wchodzi w skład kwoty podlegającej opodatkowaniu).

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

Taka wykładnia akceptowana była w orzecznictwie Sądu Najwyższego. Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 23 kwietnia 2012 r., sygn. akt I UK 600/12 (OSNP 2014 nr 2, poz. 28) stwierdził, że „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”. Identyczne stanowisko zajął Sąd Najwyższy także w wyrokach z dnia 12 września 2012 r., sygn. akt II UK 45/12, OSNP 2013 nr 15-16, poz. 189 z dnia 19 listopada 2012 r., sygn. akt II UK 96/12.

W argumentacji przedstawianej na tym gruncie przez Sąd Najwyższy podkreślano, że skorzystanie przez pracownika mobilnego ze świadczenia w postaci noclegu, nawet wykupionego przez niego samodzielnie, nie jest świadczeniem spełnionym w jego interesie, ale w interesie pracodawcy oraz nie przynosi pracownikowi korzyści w postaci powiększenia aktywów lub uniknięcia wydatków, które musiałby ponieść. Zapewnienie noclegów pracownikom leży bowiem wyłącznie w interesie pracodawcy, a nie pracowników, którzy swoje potrzeby mieszkaniowe zaspokajają w innym miejscu i w inny sposób oraz którzy - gdyby nie konieczność wywiązania się z obowiązków wynikających z umowy o pracę - nie mieliby powodu do ponoszenia kosztu takich noclegów.

W wyroku z dnia 8 lipca 2014 r., K 7/13, Trybunał Konstytucyjny orzekł, że „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 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2012 r. poz. 361, 362, 596, 769, 1278, 1342, 1448, 1529 i 1540, z 2013 r. poz. 888, 1036, 1287, 1304, 1387 i 1717 oraz z 2014 r. poz. 223, 312, 567 i 598), 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”. W uzasadnieniu tego wyroku zaakceptowany został pogląd wyrażony w uchwale składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 18 listopada 2002 r., sygn. akt FPS 9/02 (ONSA 2003 nr 2, poz. 47), a następnie w uchwale z dnia 16 października 2006 r., sygn. akt II FPS 1/06 (ONSAiWSA 2006 nr 12, poz. 153), że pojęcie nieodpłatnego świadczenia ma na gruncie art. 12 ust. 1 pkt 2 PDOPrU szerszy zakres niż w prawie cywilnym, bowiem obejmuje ono wszystkie zjawiska gospodarcze i zdarzenia prawne, których następstwem jest uzyskanie korzyści kosztem innego podmiotu, lub te wszystkie zdarzenia prawne i zdarzenia gospodarcze w działalności osób prawnych, których skutkiem jest nieodpłatne, to jest niezwiązane z kosztami lub inną formą ekwiwalentu, przysporzenie majątku tej osobie, mające konkretny wymiar finansowy. Zgodził się również z tym, że przytoczone wyżej stanowisko wypracowane na gruncie PDOPrU ma zastosowanie również do przychodu określonego w art. 11 ust. 1 w związku z art. 12 ust. 1 i 3 PDoFizU (tak: w uchwałach Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 maja 2010 r., II FPS 1/10; ONSAiWSA 2010 nr 4, poz. 5; z 24 października 2011 r., II FPS 7/10; ONSAiWSA 2012 nr 1, poz. 1).

Trybunał podkreślił, że podstawowym kryterium, które powinno być stosowane przy ustalaniu, czy dane nieodpłatne świadczenie pracodawcy stanowiło przychód ze stosunku pracy, jest wystąpienie po stronie pracownika przysporzenia,

czy to w postaci nabycia wymiernej korzyści majątkowej również w postaci wymiernego zaoszczędzenia wydatku. To ostatnie może występować, gdy pracownik dobrowolnie skorzystał ze świadczenia oferowanego przez pracodawcę. Tę dobrowolność, wedle Trybunału, wyznacza uprzednia zgoda pracownika na przyjęcie nieodpłatnego świadczenia od pracodawcy, będąca następstwem przyjęcia zaproponowanych warunków umowy o pracę uwzględniających takie świadczenie, co sprawia, że pracownik, wyrażając na nie zgodę traktuje je jako - stanowiący część dochodu - element wynagrodzenia za pracę. Zgoda na skorzystanie ze świadczenia wyraża bowiem ocenę pracownika, że świadczenie - z punktu widzenia jego sytuacji zawodowej, życiowej, rodzinnej - jest celowe i przydatne, leży w jego interesie. Oznacza to, że w braku świadczenia ze strony pracodawcy pracownik musiałby ponieść wydatek. W konsekwencji, przyjęcie świadczenia oferowanego przez pracodawcę oznacza uniknięcie tego wydatku.

Trybunał zwrócił też uwagę, że - mimo bardzo szerokiego ujęcia przychodów ze stosunku pracy - nie każde świadczenie spełnione przez pracodawcę na rzecz pracownika bez ustalonej za nie zapłaty jest świadczeniem podlegającym podatkowi dochodowemu. Dowodzi tego treść art. 21 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, zawierająca listę zwolnień przedmiotowych od podatku. Ustawodawca wylicza tam, między innymi, wartość ubioru służbowego oraz ochronnego, wymaganego przez przepisy bhp (pkt 10, 10a, 11), wartość posiłków i napojów regeneracyjnych (pkt 11 b), koszty przeniesienia służbowego i zakwaterowania (pkt 14, 19), diety (pkt 16, 17). Zwolnienia określonych świadczeń pracowniczych, czyli niestanowiących części składowych wynagrodzenia rzeczowych i pieniężnych świadczeń ponoszonych przez pracodawcę na rzecz zatrudnionych przez niego pracowników, w rzeczywistości nie oznaczają wyłączenia określonego dochodu spod opodatkowania, lecz raczej świadczą o tym, że wartości objęte zwolnieniem nie są traktowane przez ustawodawcę jako dochód pracownika. Chodzi tu o świadczenia, które gwarantują higieniczne i bezpieczne warunki pracy, służą jej organizacji i - generalnie - umożliwiają prawidłowe wykonanie pracy. Oczywiście, korzysta z nich pracownik, ale tylko w ścisłym związku z wykonywaną pracą. Spełnianie wskazanych świadczeń na rzecz pracowników leży przede wszystkim w interesie pracodawcy, który - bez poczynienia wymaganych przez przepisy (przede wszystkim bhp) wydatków - nie mógłby zorganizować produkcji, czy szerzej - własnej działalności gospodarczej. Natomiast dla pracownika, jako osoby fizycznej - podatnika podatku dochodowego, poza relacją pracowniczą, nie powstaje tu przysporzenie. Korzyść ze świadczeń spełnianych na jego rzecz nie jest przez niego wynoszona na zewnątrz stosunku pracy i nie stanowi dochodu, będącego przedmiotem opodatkowania.

Z przedstawionych wywodów wynika, że: po pierwsze, gdy nieodpłatne świadczenie stanowi warunek niezbędny do zgodnego z prawem wykonywania pracy, po stronie pracownika nie powstanie przychód podlegający opodatkowaniu, po drugie, pracownik rzeczywiście unika wydatków w kontekście nieodpłatnego świadczenia, gdy korzysta z tego pełni dobrowolnie (wyraża zgodę na świadczenie), po trzecie, przysporzenie na rzecz pracownika nie zawsze jest równoznaczne z otrzymaniem świadczenia w interesie podatnika, zatem obie te przesłanki wystąpić muszą łącznie, aby można było mówić o nieodpłatnym świadczeniu.

Biorąc powyższe pod uwagę, podkreślić należy, że przepisy prawa, w tym przepisy bhp, nie obligują pracodawcy do zapewnienia pracownikowi miejsca zamieszkania, w którym będzie zaspokajał swoje potrzeby bytowe. Jest to sfera prywatna pracownika, realizowana poza godzinami pracy i poza dyspozycją pracodawcy. Jedynym wyjątkiem jest tu podróż służbowa (art. 77 § 1 KP), podczas której pracownik pozostaje w dyspozycji pracodawcy a wymuszony nią nocleg poza miejscem zamieszkania nie jest wpisany w umówiony charakter pracy. Z samego faktu zamieszkiwania poza stałym miejscem pobytu (w miejscu wykonywania pracy) nie wynika, że pracownik pozostaje w dyspozycji pracodawcy i że używa lokalu, w którym został zakwaterowany, w celach służbowych. Zakwaterowanie pracowników w miejscu wykonywania obowiązków pracowniczych nie jest związane z samym procesem pracy, jak ma to miejsce np. w przypadku przygotowania stanowiska pracy wraz z urządzeniami, narzędziami i materiałami. Udostępniona kwatera (lokal) nie jest „narzędziem” pracy, którego koszty obciążałoby pracodawcę, ale służy realizacji pozapracowniczych potrzeb życiowych (socjalnych). O ile zatem pracodawca jest organizatorem pracy i ma zapewnić warunki techniczno-organizacyjne wykonywania pracy, to obowiązek ten nie rozciąga się na zapewnienie pracownikowi mobilnemu noclegu. Oczywiście w przypadku znacznych odległości między miejscem zamieszkania a miejscem wykonywania obowiązków, zakwaterowanie pracownika jest niezbędne, aby zobowiązanie pracownicze mogło być realizowane, ale

nie jest to warunek prawny, lecz faktyczny, na który pracownicy, nawiązując stosunek pracy na takich warunkach (z miejscem pracy określonym jako pewien obszar geograficzny), godzą się dobrowolnie. Nie jest to zresztą cecha charakteryzująca wyłącznie stosunek pracy pracownika mobilnego, ale także każdego pracownika podejmującego pracę „niemobilną” w dużej odległości od swojego miejsca zamieszkania, w tym pracownika oddelegowanego do pracy za granicą. Również i w takiej sytuacji pracownik - gdyby nie konieczność wywiązania się z obowiązków wynikających z umowy o pracę - nie miałby powodu do ponoszenia kosztu noclegu (pobytu) poza swoim miejscem zamieszkania. Gdyby zatem zaakceptować przedstawianą przez Naczelnego Sąd Administracyjny argumentację, to również w każdym takim przypadku udostępnienie lokalu mieszkalnego (mieszkania służbowego) służyłoby interesowi pracodawcy. Tymczasem nie budziło wątpliwości Trybunału Konstytucyjnego, że mieszkanie służbowe (udostępnienie lokalu mieszkalnego - art. 11 ust. 2a pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych) stanowi „inne nieodpłatne świadczenie” (por. pkt 3.4.3. uzasadnienia).

Jeżeliby oceniać tę kwestię (z wyłączeniem podróży służbowych) z perspektywy warunku niezbędnego do zgodnego z prawem wykonywania pracy (obciążającego pracodawcę), to jednie w aspekcie prawa pracownika do takiego wynagrodzenia, aby odpowiadało rodzajowi wykonywanej pracy (art. 78 § 1 KP) i było godziwe (art. 13 KP), a więc w przypadku pracy wymuszającej czasowe zamieszkanie pracownika poza jego centrum życiowym, wynagrodzenie powinno być tak ustalone, aby uwzględniało taki życiowo uciążliwy charakter pracy (zob. uzasadnienie uchwały Sądu Najwyższego z dnia 19 listopada 2008 r., II PZP 11/08; OSNP 2009 nr 13-14, poz. 166).

Zasadą powinno być, że pracownik za swoją pracę otrzymuje wynagrodzenie (świadczenie pieniężne), a nieodpłatne świadczenia stanowią wyjątek od tej zasady, uzasadniony między innymi względami praktycznymi, w tym ekonomicznymi, np. ze względu na ulgi przy grupowym ubezpieczeniu, zakwaterowaniu czy przy zbiorczych pakietach medycznych.

Ta zasada odpowiedniej płacy ma także uzasadnienie z ekonomicznego punktu widzenia. Zbyt niskie wynagrodzenie za pracę, nieuwzględniające kosztów pracownika ponoszonych w związku z wykonywaniem zwykłych, bo wynikających z umowy o pracę, obowiązków, może spowodować nieatrakcyjność oferty pracodawcy na rynku pracy, gdyż podjęcie takiej pracy może być oceniane jako „nieopłacalne”. Jeśli pracodawca uwzględnia (musi uwzględniać) ten aspekt w wysokości wynagrodzenia, ale ze względów organizacyjnych, praktycznych decyduje się na nieodpłatne świadczenie w postaci udostępnienia pracownikom nieodpłatnych noclegów (mających wymierną wartość ekonomiczną), to nadal jest to zapłata za pracę. Gdyby zatem przyjąć, że ponoszenie przez pracodawcę wydatków w celu zapewnienia noclegów pracownikowi mobilnemu jest świadczeniem poniesionym w interesie pracodawcy, ponieważ to jemu przynosi konkretną i wymierną korzyść w postaci prawidłowo i efektywnie wykonanej przez pracownika pracy, to również taki charakter miałoby wynagrodzenie za pracę np. w formie dodatku „za mobilność”, a nie budzi wątpliwości, że wynagrodzenie jest przychodem pracownika.

Oceniając zatem obiektywnie, dobrowolne przyjęcie od pracodawcy nieodpłatnego zakwaterowania leży w interesie pracownika mobilnego, gdyż uzyskuje on w ten sposób wymierną korzyść w postaci uniknięcia kosztów (przysporzenie majątkowe), które musiałby ponieść, skoro zdecydował się na wynikające z umowy o pracę „mobilne” miejsce pracy.

Przedmiotem ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych jest podatek od dochodu, a zatem, ogólnie rzecz ujmując, podatek od kwoty przychodu pomniejszonej o koszty przychodu, czyli o wydatek poniesiony w celu uzyskania przychodu. W przypadku stosunku pracy jako źródła przychodu (art. 10 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych), kwota z tego tytułu ma charakter zryczałtowany, a więc ze swej istoty nie uwzględnia wszystkich kosztów poniesionych w celu uzyskania przychodu. Można więc przyjąć, że wyłączenie z podstawy opodatkowania wartości określonych świadczeń oznacza, że ustawodawca traktuje je jako surogat kosztów uzyskania przychodu, a co za tym idzie, zgodnie z poglądem Trybunału Konstytucyjnego, niektóre wartości objęte art. 21 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie są traktowane przez ustawodawcę jako dochód pracownika. Nie jest to jednakże równoznaczne z tym, że nie stanowią one jego przychodu w rozumieniu art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Zatem wykładnia funkcjonalna prowadzi do wniosku, że art. 21 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie modyfikuje pojęcia „przychód” wynikającego z art. 12

ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, a co więcej, że definiuje on niektóre „inne nieodpłatne świadczenia” (przychody). W pkt 19 tego artykułu wymienia się - jako wolną od podatku - wartość świadczeń ponoszonych przez pracodawcę z tytułu zakwaterowania pracowników do wysokości nieprzekraczającej miesięcznie kwoty 500 zł. Wartość ta jest przychodem pracownika, tyle że do określonej kwoty - w ujęciu faktycznym - traktowanym (dla potrzeb podatkowych) jako koszt uzyskania przychodu.

O ile na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych pojęcie „przychód” jest wspólne, o tyle przepisy prawa ubezpieczeń zawierają autonomiczne unormowania dotyczące „wyłączenia z podstawy wymiaru składek niektórych rodzajów przychodów” (art. 21 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych). Na mocy delegacji zawartej w tym przepisie, wyłączeniu z podstawy wymiaru składek podlegają wymienione w § 2 rozporządzeniu Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe, przychody ujęte w art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, a do nich nie należy wartość świadczeń ponoszonych przez pracodawcę z tytułu zakwaterowania pracowników, co przesądza o tym, że tego rodzaju nieodpłatne świadczenie podlega „oskładkowaniu”.

W rezultacie, zarówno wykładnia językowa komentowanych przepisów, jak i wykładnia funkcjonalna prowadzi do wniosku, że pojęcie przychodu określone w art. 4 ust. 9 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych obejmuje wartość świadczeń ponoszonych przez pracodawcę z tytułu zakwaterowania pracowników, w tym pracowników mobilnych, i stanowi ona podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne w rozumieniu art. 18 ust. 1 tej ustawy. (por. Uchwała Sądu Najwyższego - Izba Pracy, Ubezpieczeń Społecznych i Spraw Publicznych z dnia 10 grudnia 2015 r. III UZP 14/15)

Prawidłowo, wbrew zarzutom apelacji, Sąd I instancji odwołał się do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 8 lipca 2014 r. sygn. akt K 7/13, który analizował definicję przychodu podatkowego pracowników z tytułu nieodpłatnych świadczeń, ale zasadnicza część rozważań Trybunału Konstytucyjnego oparta była na art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, który definiuje pojęcie przychodu nie tylko ze stosunku pracy, ale także z innych tytułów. Wobec tego wnioski płynące z wyroku z 8 lipca 2014 r., K 7/13, należy odnieść także do przychodów innych osób niż pracownicy.

W uzasadnieniu wyroku Trybunał Konstytucyjny wyjaśnił, że w zakres nieodpłatnego świadczenia jako przychodu wchodzi wszystkie zjawiska gospodarcze i zdarzenia prawne, „których skutkiem jest nieodpłatne, tj. niezwiązane z kosztami lub inną formą ekwiwalentu, przysporzenie majątku tej osobie, mające konkretny wymiar finansowy.

Z uzasadnienia wyroku Trybunału Konstytucyjnego wynika, że za przychód pracownika mogą być uznane świadczenia, które:

- 1) zostały spełnione za zgodą pracownika (skorzystał z nich w pełni dobrowolnie),
- 2) zostały spełnione w jego interesie (a nie w interesie pracodawcy) i przyniosły mu korzyść w postaci powiększenia aktywów lub uniknięcia wydatku, który musiałby ponieść,
- 3) korzyść ta jest wymierna i przypisana indywidualnemu pracownikowi (nie jest dostępna w sposób ogólny dla wszystkich podmiotów).

Trybunał Konstytucyjny podkreślił, że podstawowym kryterium, które powinno być stosowane przy ustalaniu, czy dane nieodpłatne świadczenie pracodawcy stanowiło przychód ze stosunku pracy, jest wystąpienie po stronie pracownika przysporzenia, czy to w postaci nabycia wymiernej korzyści majątkowej również w postaci wymiernego zaoszczędzenia wydatku. To ostatnie może występować, gdy pracownik dobrowolnie skorzystał ze świadczenia oferowanego przez pracodawcę. Tę dobrowolność, wedle Trybunału, wyznacza uprzednia zgoda pracownika na przyjęcie nieodpłatnego świadczenia od pracodawcy, będąca następstwem przyjęcia zaproponowanych warunków umowy o pracę uwzględniających takie świadczenie, co sprawia, że pracownik, wyrażając na nie zgodę traktuje je jako - stanowiący część dochodu - element wynagrodzenia za pracę. Zgoda na skorzystanie ze świadczenia wyraża bowiem

ocenę pracownika, że świadczenie - z punktu widzenia jego sytuacji zawodowej, życiowej, rodzinnej - jest celowe i przydatne, leży w jego interesie. Oznacza to, że w braku świadczenia ze strony pracodawcy pracownik musiałby ponieść wydatek. W konsekwencji przyjęcie świadczenia oferowanego przez pracodawcę oznacza uniknięcie tego wydatku.

Do przywołanego wyroku Trybunału Konstytucyjnego odwoływał się również Naczelny Sąd Administracyjny, który kilkakrotnie oceniał kwestię objętą sporem w niniejszej sprawie. I tak w wyroku z 13 sierpnia 2019 r. II FSK 2904/17 NSA stwierdził, że **wartość ponoszonych przez zleceniodawcę kosztów zakwaterowania oraz dowozu do miejsca wykonywania pracy dla zleceniobiorców będzie stanowiło dla tych osób przychód w rozumieniu art. 11 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych ze źródła przychodu określonego w art. 10 ust. 1 pkt 2 w związku z art. 13 pkt 8 lit. a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych podlegający opodatkowaniu.** Wyrok ten zapadł w sprawie, w której podatnik zatrudniał na podstawie umowy zlecenie cudzoziemców, którym zapewniał bezpłatne zakwaterowanie w lokalach służących celom zbiorowego zakwaterowania oraz planował zapewnienie cudzoziemcom nieodpłatnego transportu zbiorowego na trasie pomiędzy miejscem zamieszkania a miejscem wykonywania zadań wynikających z umowy zlecenie. NSA odwołując się do analizy pojęcia przychodu przeprowadzonej przez Trybunał w wyroku z 8 lipca 2014 r., K 7/13 wywiódł, że świadczenia uzyskiwane od pracodawcy, niezależnie od tego czy są dokonywane w formie pieniężnej czy w formie świadczenia rzeczowego lub usługi, aby podlegać opodatkowaniu muszą prowadzić do pojawienia się po stronie pracownika dochodu, czyli korzyści majątkowej, która może wystąpić w dwóch postaciach: prowadzi do powiększenia aktywów, co jest zwykłym skutkiem wypłaty pieniędzy, albo do zaoszczędzenia wydatków, co może być następstwem świadczenia rzeczowego lub w formie usługi. Przychody osób fizycznych będących cudzoziemcami jak i obywatelami polskimi (zleceniobiorcy) z tytułu umowy zlecenia na wykonywanie pracy tymczasowej na rzecz pracodawców (klientów strony) należało zaliczyć do źródła przychodów określonego w art. 10 ust. 12 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, czyli m.in. działalność wykonywana osobiście. Przy czym, zgodnie z art. 13 pkt 8 lit. a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych za przychody z działalności wykonywanej osobiście uważa się przychody z tytułu wykonywania usług, na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło, uzyskiwane wyłącznie od osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą, osoby prawnej i jej jednostki organizacyjnej oraz jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej. Przyjmując, że świadczenia w postaci nieodpłatnego zakwaterowania i transportu zleceniodawca spełniał dysponując uprzednią zgodą zleceniobiorcy na ich przyjęcie, a następnie, że płatnikowi wiadome jest, który zleceniobiorca i w jakim zakresie korzysta z tych nieodpłatnych świadczeń, w związku z czym przypisanie pracownikowi określonej wartości przychodu z tego tytułu jest kwestią, którą na podstawie posiadanych informacji spółka jest w stanie precyzyjnie określić uznał, że spełnione zatem zostały dwie pierwsze przesłanki, które sformułował Trybunał Konstytucyjny: spełnienie nieodpłatnego świadczenia za zgodą zleceniobiorcy, a korzyść jest wymierna i może być przypisana indywidualnie każdemu z nich. W odniesieniu do trzeciego warunku dotyczącego wyjaśnienia, czy przyjęcie nieodpłatnego noclegu oraz dowozu do miejsca wykonywania pracy przez zleceniobiorcę leży w jego interesie, bo pozwala mu uniknąć niezbędnego wydatku z tym związanego, NSA wskazał, że i ten warunek jest spełniony.

NSA przywołał uzasadnienie wyroku Trybunału, który stwierdził, że "sytuacja jest zupełnie oczywista w razie wskazania w umowie o pracę określonych świadczeń, które pracodawca będzie wypełniał na rzecz pracownika (mieszkanie służbowe, bilet miesięczny, pakiet ubezpieczenia zdrowotnego, dowóz do pracy itp.)". Akceptując warunki umowy pracownik wyraża zgodę na przyjęcie tych świadczeń, w istocie traktując je jako - stanowiący część dochodu - element wynagrodzenia za pracę. Zdaniem Trybunału, kwalifikacja prawnopodatkowa tego rodzaju świadczeń nie powinna ulec zmianie, jeśli zostaną one zaproponowane w trakcie trwania stosunku służbowego czy stosunku pracy, zawsze jednak po uzyskaniu zgody pracownika.

Zgoda na skorzystanie ze świadczenia wyraża bowiem ocenę pracownika, że świadczenie - z punktu widzenia jego sytuacji zawodowej, życiowej, rodzinnej - jest celowe i przydatne, leży w jego interesie. Oznacza to, że z braku świadczenia ze strony pracodawcy pracownik musiałby ponieść wydatek. W konsekwencji, przyjęcie świadczenia oferowanego przez pracodawcę oznacza uniknięcie tego wydatku.

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego z tego rodzaju sytuacją mamy do czynienia w rozpoznawanej sprawie w odniesieniu do wykonywania pracy na podstawie umowy zlecenia. W uznaniu NSA argumentów za zaakceptowaniem stanowiska wyrażonego w zaskarżonym wyroku nie dostarczają również wnioski wyprowadzone na tle regulacji umowy zlecenia. Na podstawie przedstawionych regulacji dotyczących umowy zlecenia stwierdził, że zasadą powinno być, iż zleceniobiorca w razie przyjęcia odpłatności zlecenia za swoją pracę otrzymuje wynagrodzenie (świadczenie pieniężne), a nieodpłatne świadczenia stanowią wyjątek od tej zasady, uzasadniony między innymi względami praktycznymi, np. ze względu na ulgi przy grupowym zakwaterowaniu czy organizacji grupowego przewozu. Ta zasada odpowiedniego wynagrodzenia ma także uzasadnienie z ekonomicznego punktu widzenia. Zbyt niskie wynagrodzenie za pracę, nieuwzględniające kosztów zleceniobiorcy ponoszonych w związku z wykonywaniem zwykłych, bo wynikających z umowy zlecenia obowiązków, może spowodować nieatrakcyjność oferty zleceniodawcy na rynku pracy, gdyż podjęcie takiej pracy może być oceniane jako "nieopłacalne". Jeśli dający zlecenie uwzględnia (musi uwzględniać) ten aspekt w wysokości wynagrodzenia, ale ze względów organizacyjnych, praktycznych decyduje się na nieodpłatne świadczenie w postaci udostępnienia przyjmującym zlecenie nieodpłatnego zakwaterowania oraz dowozu do miejsca wykonywania pracy (mających wymierną wartość ekonomiczną), to nadal jest to zapłata za pracę.

Takie samo stanowisko zajął NSA w wyroku z 13.11.2018 r., II FSK 3247/16 NSA oraz w dalszych wyrokach: z 18 października 2019 r., II FSK 3659/17 oraz z 28 stycznia 2020 r., II FSK 488/18.

Sąd Apelacyjny w pełni podziela argumentację zaprezentowaną przez Naczelną Sad Administracyjny w przywołanych orzeczeniach.

Przechodząc do dalszych rozważań wskazać należy, że wbrew zarzutom apelacji Sąd Okręgowy prawidłowo ustalił, w zgodzie ze zgromadzonym materiałem dowodowym, że H. B. sporządzała miesięczne zestawienia kosztów zakwaterowania jednostkowo dla każdego ze zleceniobiorców. Płatnik składek w toku kontroli przedstawił na żądanie kontrolera Zakładu sporządzane przez H. B. zestawienia zawierały informacje o nazwiskach poszczególnych zleceniobiorców, liczbie dni zakwaterowania w lokalach udostępnionych przez H. B. oraz faktury wystawiane przez H. B. dla płatnika składek opisane jako „noclegi” wystawiane cyklicznie co miesiąc. Ponadto P. M. (2) składając zeznania do protokołu kontroli przyznał, że kwoty wskazane w przedstawionych przez płatnika fakturach obejmują koszty noclegów. Innych dokumentów płatnik nie przedstawił. Nie zakwestionował również treści protokołu kontroli. Twierdzenia, iż wskazane wyżej faktury obejmują nie tylko koszty zakwaterowania i transportu zleceniobiorców, ale również usługi świadczone w zakresie rekrutacji zleceniobiorców, legalizacji ich pobytu i doradztwa świadczonego przez H. B., a także marżę, podniesione zostały dopiero w toku postępowania odwoławczego przed sądem, w ocenie Sądu Apelacyjnego, na użytek sprawy. Jednocześnie płatnik składek nie przedstawił w postępowaniu odwoławczym dokumentów, które mogłyby być podstawą do ustalenia, jaka część kwot objętych fakturami opisanymi „noclegi” dotyczy kosztów zakwaterowania i transportu, a jaka część dotyczy wynagrodzenia należnego H. B. z tytułu świadczonych przez nią usług - legalizacji ich pobytu i doradztwa i marży.

W świetle zeznań złożonych przez H. B. i P. M. (2), z których wynika, że należne jej wynagrodzenie obejmowało oprócz kosztów noclegu i transportu jeszcze koszty wynagrodzenia należnego z tytułu świadczonych przez nią usług - legalizacji pobytu i doradztwa i marży, to przyjąć należy, że faktury opisane jako noclegi obejmowały koszty zakwaterowania i transportu, a za pozostałe usługi wystawiana była odrębna faktura. W trakcie kontroli przedstawiono 2 faktury ze stycznia i z lutego 2016 r.

W konsekwencji, w ocenie Sądu Apelacyjnego, prawidłowo Sąd Okręgowy ustalił, że kwoty wskazane w fakturach obejmują koszty zakwaterowania i transportu ubezpieczonych.

Niezasadny jest zarzut naruszenia prawa materialnego, tj. art. 6 k.c. przez uznanie, że na odwołującym spoczywał ciężar dowodu w zakresie wykazania wysokości podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne pomimo tego, że odwołujący skutecznie zakwestionował prawidłowość obliczeń podstawy wymiaru składek zawartych w zaskarżonych decyzjach.

Stosownie do art. 6 k.c. ciężar udowodnienia faktu spoczywa na osobie, która z faktu tego wywodzi skutki prawne. W świetle tego przepisu za prawdziwe mogą być przyjęte fakty, które zostały udowodnione przez stronę obciążoną ciężarem ich dowodzenia, zaś pominięte powinny zostać fakty, które przez stronę obciążoną obowiązkiem dowodzenia nie zostały należycie wykazane. Materialnoprawną zasadę rozkładu ciężaru dowodu z art. 6 k.c. uzupełniają reguły procesowe, w szczególności art. 3 k.p.c. oraz art. 232 k.p.c. nakazujące stronom przejawiać aktywność w celu wykazania wszystkich istotnych okoliczności i faktów, z których wywodzą skutki prawne, w szczególności wskazywać dowody. Obowiązek przedstawiania dowodów odnosi się zarówno do przesłanek dotyczących samej zasadności dochodzonego roszczenia, jak i jego wysokości. Niedochowanie powyższych obowiązków skutkuje ryzykiem przegrania procesu przez stronę, którą obciążał ciężar wykazania okoliczności istotnych dla rozstrzygnięcia sprawy.

W sprawach z zakresu ubezpieczeń społecznych przedmiot rozpoznania sprawy sądowej wyznacza decyzja organu rentowego, od której wniesiono odwołanie, w niniejszej sprawie ustalenie podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne z tytułu zatrudnienia na podstawie umowy zlecenie. Sprawy te podlegają reżimowi procesowemu właściwemu dla spraw cywilnych, w związku z czym zgodnie z treścią art. 6 k.c. i 232 k.p.c. to na odwołującym (odpowiednik strony powodowej w klasycznym procesie cywilnym) spoczywał ciężar udowodnienia twierdzeń przez niego podnoszonych w odwołaniu (który pełni rolę pozwu). Ciężar dowodu, że niezasadne było ustalenie podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne z uwzględnieniem wartości świadczeń w naturze – zapewnionego nieodpłatnie zakwaterowania oraz transportu zbiorowego z miejsca zamieszkania do miejsca wykonywania pracy, spoczywał zatem na odwołującym, w szczególności ciężar dowodu tego, że kwoty przyjęte przez pozwanego nie odpowiadały rzeczywistej wartości tych świadczeń.

Szczególnego zaakcentowania wymaga ukształtowany w orzecznictwie pogląd, zgodnie z którym ilekroć jedna ze stron swoim postępowaniem spowoduje uniemożliwienie lub poważne utrudnienie wykazania okoliczności przeciwnikowi, na którym spoczywał ciężar ich udowodnienia, wówczas na tę stronę przechodzi ciężar dowodu, co do tego, że okoliczności takie nie zachodziły (por. wyroki Sądu Najwyższego z 3 marca 1971 r., II PR 453/1970, oraz Sądu Apelacyjnego w Białymstoku z 10 kwietnia 2003 r., III APa 40/02, OSA 2003 r., z. 12, poz. 43).

W ocenie sądu II instancji odwołujący w żaden sposób nie wykazał, że organ rentowy nieprawidłowo ustalił kwoty, o jakie zwiększył podstawy wymiaru składek. Powtórzyć należy, że kwoty stanowiące koszt udostępnienia lokalu, jak i transportu zbiorowego, zostały ustalone indywidualnie dla każdego ubezpieczonego, a odwołujący zapłacił H. B. stosowną kwotę wynikającą z faktury za jej usługi. Słusznie Sąd I instancji oddalił wniosek dowodowy o powołanie biegłego z dziedziny gospodarki mieszkaniowej w celu ustalenia wysokości czynszu dla mieszkań komunalnych położonych na terenie odpowiadającym lokalizacji miejsca zakwaterowania ubezpieczonych. Ta okoliczność nie ma znaczenia dla rozstrzygnięcia sprawy. W okolicznościach sprawy H. B. zapewniała zakwaterowanie zleceniobiorcom odwołującego. Zapewniała też zleceniobiorcom transport. Za swoje usługi wystawiała stosowną fakturę, a odwołujący płacił za te usługi. Należy więc uznać, że w sprawie znajdzie zastosowanie § 3 pkt 2 rozporządzenia w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe.

Warto w tym miejscu przytoczyć wyrok Sądu Najwyższego z 3 grudnia 2013 r., I UK 156/13 (OSNP 2015/2/25), w którym stwierdził, że „niedopełnienie przez spółkę jej ustawowych obowiązków jako płatnika składek i pracodawcy w zakresie dokumentowania wartości świadczeń w naturze udzielonych pracownikom nie zwalnia jej z obowiązku opłacania składek na ubezpieczenia pracowników od wartości tych świadczeń.” Sąd Apelacyjny pogląd ten w pełni aprobuje. Wyrok ten zapadł na tle sprawy dotyczącej kwalifikacji prawnej zakwaterowania pracownika za granicą na koszt pracodawcy. Sąd Najwyższy stwierdził tam, że niewystarczające jest jedynie zakwestionowanie ustaleń protokołu kontroli w odniesieniu do przychodów pracowników osiągniętych z tytułu zapewnienia im nieodpłatnego zakwaterowania (w sprawie zakwaterowanie 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. Sąd Najwyższy zaakcentował, że **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. Brak stosownej dokumentacji obciąża Spółkę, a nie organ rentowy,** co oznacza, że podważenie treści ustaleń protokołu kontroli, mających przełożenie na treść 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 zestawienie nie odzwierciedla rzeczywistych kosztów zakwaterowania pracowników za granicą poniesionych przez spółkę jest niewystarczające.

Takie samo stanowisko zajął Sąd Najwyższy w wyroku z 12 września 2012 r., II UK 45/12, w którym stwierdził, że „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.”

Powyższe poglądy Sąd Apelacyjny w pełni aprobuje.

W konsekwencji należało przyjąć, że odwołujący nie wykazał, że organ rentowy w sposób nieprawidłowy ustalił kwoty, o jakie zwiększył podstawy wymiaru składek. Kwoty stanowiące koszt udostępnienia lokalu, jak i transportu zbiorowego, zostały ustalone indywidualnie dla każdego ubezpieczonego, a odwołujący zapłacił H. B. stosowną kwotę wynikającą z faktury za jej usługi.

Niezasadny jest również zarzut naruszenia art. 233 § 1 k.p.c., który miałby wyrażać się pominięciem ustalenia, w oparciu o zeznania świadków M. H. i H. B., a także zeznań D. M. (3) złożonych w charakterze strony w innym toczącym się przed Sądem Okręgowym w Poznaniu postępowaniu zawisłym pomiędzy tymi samymi stronami, że zainteresowany nie miał możliwości samodzielnego poszukiwania zakwaterowania i transportu do miejsca do miejsca pracy, a wyrażenie zgody na pokrycie przez odwołującego wydatków z tego tytułu było warunkiem podjęcia przez odwołującego współpracy z zainteresowanymi oraz, że zainteresowany przybył do Polski wyłącznie w celu zawarcia umów zlecenia z odwołującym i że sposób organizacji współpracy odwołującego ze zleceniobiorcami, w tym z zainteresowanym, przynosił istotne organizacyjne i ekonomiczne korzyści dla odwołującego.

Ustalenie żądanych przez apelującego okoliczności oznaczałoby, że zleceniobiorcy de facto zostali zmuszeni do zawarcia umów, w których zapewniono im zakwaterowanie i transport do miejsca pracy. Takie stwierdzenie jest sprzeczne z zasadami doświadczenia życiowego i logiki, które nakazują przyjąć, że umowy w okolicznościach sprawy zostały zawarte dobrowolnie, w wyniku negocjacji warunków, na jakich zlecenie ma być wykonane. Ubezpieczeni zaakceptowali zapłatę za wykonanie zlecenia ukształtowaną na poziomie najniższego wynagrodzenia z zapewnieniem noclegów, których kosztów nie ponosili samodzielnie oraz z zapewnieniem dojazdu z miejsca zakwaterowania do miejsca świadczenia pracy. Bez znaczenia dla rozstrzygnięcia sprawy jest okoliczność, że sposób organizacji współpracy odwołującego ze zleceniobiorcami, w tym z zainteresowanymi, przynosił istotne organizacyjne i ekonomiczne korzyści dla odwołującego. Przyjmując tę okoliczność za prawdziwą stwierdzić należy, że również dla ubezpieczonych sposób organizacji współpracy przynosił korzyści.

Podsumowując rozważania wskazać należy, że odpowiedzi w sprawie wymagało, czy wartość zapewnianego nieodpłatnie zakwaterowania oraz transportu zbiorowego na trasie pomiędzy miejscem zakwaterowania a miejscem wykonywania powierzonych zadań stanowi dla zleceniobiorcy przychód z tytułu wykonywania usług na podstawie umowy zlecenia w rozumieniu art. 11 ust. 1 w zw. z art. 13 pkt 8a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Przenosząc powyższe wskazówki płynące z przytoczonego wyżej orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, Sądu Najwyższego i Naczelnego Sądu Administracyjnego na grunt ocenianej sprawy stwierdzić należy, że w okolicznościach sprawy zostały spełnione wszystkie warunki, na które orzecznictwo wskazało jako istotne przy kwalifikacji świadczeń jako przychodu.

W okolicznościach sprawy, jak wskazano wyżej, świadczenie w postaci nieodpłatnego zakwaterowania zostało spełnione za zgodą zleceniobiorcy. Wbrew twierdzeniom apelacji, nie było podstaw do ustalenia, że zleceniobiorca podpisał umowę zlecenie pod przymusem, wbrew swojej woli. Jeśli nie, to oznacza to, że uczynił to dobrowolnie, akceptując zaproponowane im warunki pracy, na które składało się wynagrodzenie – najniższe krajowe, nieodpłatny nocleg oraz nieodpłatny przewóz z miejsca zakwaterowania do miejsca wykonywania zlecenia. Ponadto, zindywidualizowana była korzyść, jaką zleceniodawcy otrzymali, ponieważ możliwe było określenie, jaki był koszt noclegu i koszt dowożenia do miejsca wykonywania zlecenia. Wynikało to z przedstawionych przez płatnika faktur oraz prowadzonych przez H. B. miesięcznych zestawień zleceniobiorców i liczby dni w danym miesiącu, przez które zamieszkiwali w zapewnionych im kwaterach. Niewątpliwie również świadczenia te zostały spełnione w interesie zleceniobiorcy i przyniosły mu korzyść w postaci uniknięcia wydatku, który musiałby ponieść, gdyby indywidualnie wynajmował mieszkanie i dojeżdżał do pracy. Zwrócić należy uwagę, że wynagrodzenie oferowane zleceniobiorcom było niskie, równe najniższemu wynagrodzeniu wówczas obowiązującemu. Zapewnienie zatem zleceniobiorcom kwater oraz dojazdu stanowiło element oferty zatrudnienia, podnoszącej jej atrakcyjność na rynku pracy.

W konsekwencji przyjęć należało, że przypisane ubezpieczonemu jako przychody w miesiącach wskazanych w zaskarżonych decyzjach i szczegółowo opisane powyżej kwoty stanowią podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne, rentowe, wypadkowe i ubezpieczenie zdrowotne.

Z powyższych względów Sąd apelacyjny oddalił apelację jako nieuzasadnioną na podstawie art. 385 k.p.c.

O kosztach procesu Sąd orzekł na podstawie art. 98 § 1 kpc w zw. z art. 99 kpc i § 2 ust. 2 w zw. z § 10 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z 22 października 2015 r. w sprawie opłat za czynności radców prawnych (tekst jednolity: Dz. U. z 2018 r., poz. 265), zasądzając je od odwołującego jako przegrywającego sprawę w całości.

Sąd Apelacyjny nie znalazł podstaw do zastosowania wobec odwołującej dobrodziejstwa przewidzianego w art. 102 k.p.c. stanowiącego, że w wypadkach szczególnie uzasadnionych sąd może zasądzić od strony przegrywającej tylko część kosztów albo nie obciążać jej kosztami w ogóle. Art. 102 k.p.c. stanowi wyjątek od zasady odpowiedzialności za wynik sporu, a zatem nie podlega wykładni rozszerzającej. Jednocześnie jednak przepis art. 102 k.p.c. daje sądom swobodę przy rozstrzygnięciu o zwrocie kosztów procesu, gdy stosowanie zasady wyrażonej w art. 98 k.p.c. (odpowiedzialności za wynik procesu) nie można by pogodzić z zasadą słuszności. Odstąpienie od obciążenia strony kosztami postępowania uzależnione jest od dyskrecjonalnej oceny sądu. Zakwalifikowanie przypadku jako "szczególnie uzasadnionego" wymaga rozważenia całokształtu okoliczności faktycznych sprawy. Do kręgu tych okoliczności należy zaliczyć zarówno fakty związane z samym przebiegiem procesu, jak i fakty leżące na zewnątrz procesu, zwłaszcza dotyczące stanu majątkowego (sytuacji życiowej). Do tych pierwszych zalicza się m.in. podstawę oddalenia żądania, szczególną zawilgość lub precedensowy charakter sprawy albo subiektywne przekonanie powoda co do zasadności roszczenia – trudne do zweryfikowania a limine, usprawiedliwione racjonalnie zobiektywizowanymi okolicznościami sprawy (por. wyrok Sądu Apelacyjnego w Krakowie z dnia 18 marca 2015 r., I ACa 1783/14; wyrok Sądu Apelacyjnego w Krakowie z dnia 6 marca 2015 r., I ACa 1760/14; wyrok Sądu Apelacyjnego w Gdańsku z dnia 25 marca 2015 r., III AUa 1825/14). Oceniając okoliczności niniejszej sprawy Sąd Apelacyjny doszedł do przekonania, że brak było podstaw do odstąpienia od obciążenia odwołującego kosztami procesu ze względu na szczególnie uzasadniony przypadek, o jakim mowa w art. 102 k.p.c. Sąd nie dysponuje żadnymi danymi o kondycji finansowej odwołującej spółki, które pozwalałyby ewentualnie na sformułowanie wniosku, że poniesienie kosztów procesu przekracza możliwości finansowe spółki. Ponadto wywodząc apelację spółka powinien liczyć się z możliwością przegrania sprawy i związanej z tym powinności zwrócenia pozwanemu kosztów procesu. Wbrew twierdzeniom apelacji, w dacie jej wywiedzenia znane już było orzecznictwo sądów administracyjnych kwalifikujące jako przychód wartość ponoszonych przez zleceniobiorców kosztów zakwaterowania oraz dowozu zleceniobiorców do miejsca wykonywania pracy. Ponadto, nawet jeśli zważy się, że nakład pracy pełnomocnika pozwanego był mniejszy, gdyż sprawy połączone do wspólnego rozpoznania były sprawami tego samego rodzaju i w każdej z tych spraw podejmował jednakowe czynności, to zauważyć należy, że względu na niską wartość przedmiotu sporu, należne pozwanemu koszty procesu to stawka minimalna – najniższa przewidziana w § 2 pkt 1 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z 22

października 2015 r. w sprawie opłat za czynności radców prawnych. W ocenie Sadu Apelacyjnego są to koszty obiektywnie niskie i nie przystają do wysokości rzeczywistych kosztów związanych z prowadzeniem postępowania sądowego. Odpowiadają one niewątpliwie nakładowi pracy profesjonalnego pełnomocnika pozwanego.

Przemysław Horak	Roman Walewski	Marta Sawińska
------------------	----------------	----------------