

Sygn.akt III AUa 994/16

## WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 20 kwietnia 2017 r.

Sąd Apelacyjny w Białymstoku, III Wydział Pracy i Ubezpieczeń Społecznych

w składzie:

**Przewodniczący: SSA Barbara Orechwa-Zawadzka (spr.)**

**Sędziowie: SA Bożena Szponar – Jarocka**

**SA Dorota Elżbieta Zarzecka**

**Protokolant: Barbara Chilimoniuk**

po rozpoznaniu na rozprawie 20 kwietnia 2017 r. w B.

**sprawy z odwołania (...) Spółki Akcyjnej z siedzibą w B.**

**przy udziale zainteresowanego K. B. (1)**

przeciwko Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych Oddział w B.

o ustalenie podstawy wymiaru składek

**na skutek apelacji (...) Spółki Akcyjnej z siedzibą w B.**

od wyroku Sądu Okręgowego w Białymstoku V Wydziału Pracy i Ubezpieczeń Społecznych z 21 czerwca 2016 r. sygn. akt V U 939/15

I. **oddala apelację;**

II. **zasądza od (...) Spółki Akcyjnej z siedzibą w B. na rzecz Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddział w B. kwotę 270 (dwieście siedemdziesiąt) złotych tytułem zwrotu kosztów zastępstwa procesowego za II instancję.**

SSA Dorota Elżbieta Zarzecka SSA Barbara Orechwa-Zawadzka SSA Bożena Szponar - Jarocka

Sygn. akt III AUa 994/16

## UZASADNIENIE

Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w B. decyzją z dnia 3 czerwca 2015 r. ustalił podstawę wymiaru składek K. B. (1) na ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenie zdrowotne z tytułu zatrudnienia w (...) S.A. w okresie wskazanym w decyzji. W uzasadnieniu decyzji organ rentowy wskazał, że na skutek kontroli przeprowadzonej u płatnika składek ustalono, że płatnik w podstawie wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenie zdrowotne dla pracowników delegowanych do pracy w Niemczech nie uwzględnił świadczeń dodatkowych, tj. ryczałtów na zakwaterowanie i wyżywienie. Ryczałty na zakwaterowanie i wyżywienie nie zostały wymienione w 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 wśród składników wynagrodzenia, od których nie odprowadza się składek.

Odwołanie od tej decyzji wniosła (...) S.A. z siedzibą w B., wnosząc o jej zmianę poprzez orzeczenie, że ryczałt na zakwaterowanie i wyżywienie nie podlega doliczeniu do podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenie zdrowotne.

Sąd Okręgowy w Białymstoku wyrokiem z dnia 21 czerwca 2016 r. oddalił odwołanie oraz zasądził od (...) Spółki Akcyjnej z siedzibą w B. na rzecz Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddział w B. kwotę 60 zł tytułem zwrotu kosztów zastępstwa procesowego.

Sąd odwołał się do art. 18 ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (tekst jedn. Dz.U. z 2015 r., poz. 121), zgodnie z którym podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe ubezpieczonych będących pracownikami stanowi przychód, o którym mowa w art. 4 pkt 9 ustawy, co oznacza przychody w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu zatrudnienia w ramach stosunku pracy. Na podstawie art. 12 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r., poz. 361) Sąd ustalił definicję przychodu według tej ustawy. W świetle przywołanego przepisu za przychód (a więc przysporzenie, które może prowadzić do uzyskania dochodu) należy uznać wszelkie przysporzenia majątkowe o charakterze trwałym, powodujące wzrost aktywów albo zmniejszenie pasywów, stanowiące ściśle określone wartości powodujące realne przysporzenie majątkowe. Nie ulega zatem wątpliwości, że przychodami ze stosunku pracy lub stosunków pokrewnych są wszystkie świadczenia, które otrzymuje pracownik w związku z pozostawaniem w stosunku pracy lub stosunku pokrewnym, które to świadczenia pokrywane są ze środków pracodawcy (wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w P. z dnia 30 listopada 2009 r., I SA/Po 760/09, LEX nr 549900; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w P. z dnia 19 stycznia 2010 r., I SA/Po 836/09, LEX nr 559531). Na podstawie orzecznictwa sądowego Sąd przykładowo wymienił świadczenia z tytułu przychodów ze stosunku pracy lub stosunków pokrewnych.

Sąd pierwszej instancji ustalił, że (...) S.A. z siedzibą w B. prowadzi działalność gospodarczą polegającą na budowie i sprzedaży domów. W jej ramach świadczy roboty w postaci wznoszenia budynków, wykonania instalacji elektrycznych, wykonania instalacji wodno-kanalizacyjnych, tynkowania, zakładania stolarki budowlanej, malowania i szklenia, wykonywania konstrukcji i pokryć dachów. Usługi swe realizuje zarówno w kraju, jak i za granicą (spółka posiada oddział przedsiębiorstwa w Niemczech - B.). W okresie wskazanym w decyzji ubezpieczony K. B. (1) jako pracownik świadczył pracę na rzecz (...) S.A. w B. na terenie Niemiec. Był zatrudniony przy montażu budynków mieszkalnych i przy ich wykańczaniu. Z uwagi na to, że pobyt żadnego z pracowników nie trwał dłużej niż 24 miesiące, zgodnie z art. 12 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 883/2004 z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie koordynacji systemów zabezpieczenia społecznego (Dz. U. UE z 30 kwietnia 2004 r.) każdy z nich wykonujący działalność jako pracownik najemny w Państwie Członkowskim w imieniu pracodawcy, nadal podlegał ustawodawstwu pierwszego Państwa Członkowskiego – Polski. Żaden z nich nie podlegał także regulacjom niemieckim odnoszącym się do opodatkowania uzyskiwanych płac, uposażeń i wynagrodzeń (art. 15 umowy między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Federalną Niemiec w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku podpisanej w B. dnia 14 maja 2003 r. -Dz. U. 2005.12.90).

Do 6 stycznia 2012 r. obowiązywał w spółce (...) S.A. regulamin wynagradzania, który w § 19 stanowił, że pracownikowi skierowanemu do pracy za granicą przysługiwało bezpłatne zakwaterowanie, a w przypadku jego niezapewnienia ryczałt na pokrycie kosztów zakwaterowania w wysokości określonej w obowiązujących przepisach. Od 7 stycznia 2012 r. na mocy nowego regulaminu pracodawca mógł przyznać pracownikowi świadczenie dodatkowe związane z podjęciem pracy w kraju oddelegowania w postaci bezpłatnego zakwaterowania albo ryczałtu pieniężnego na zakwaterowanie i wyżywienie, co najmniej w wysokości określonej w przepisach obowiązujących w kraju zatrudnienia lub pomocy w organizacji zakwaterowania, a także ewentualnie zaliczkowego opłacania zakwaterowania w imieniu pracownika (§ 21).

Sąd stwierdził, że spór w niniejszej sprawie sprowadzał się do ustalenia, w jaki sposób były ponoszone koszty zakwaterowania pracowników na terenie Niemiec i czy winny one być uwzględnione w podstawie wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne oraz ubezpieczenie zdrowotne. Zauważył, że odnośnie sposobu finansowania

kosztów zakwaterowania należy przyjąć istnienie kilku systemów regulujących wzajemne rozliczenia pracodawcy i pracowników z tego tytułu. Możliwe jest bowiem m.in.: poniesienie stosownych kosztów przez samego pracownika z obowiązkiem ich zwrotu przez pracodawcę, wypłacanie określonej kwoty, z której należności za zakwaterowanie mają być poniesione, pozostawiając pracownikowi swobodę w wyborze miejsca zakwaterowania (tzw. ryczałt) oraz poniesienie kosztów bezpośrednio przez pracodawcę przy jednoczesnym narzuceniu miejsca zakwaterowania. O przyjęciu konkretnego z nich każdorazowo decyduje pracodawca.

Odnosząc się do zeznań świadków R. K., D. Ł. i W. J. (1), zeznań przesłuchanych w charakterze strony J. G. i G. S. (1) oraz wyjaśnień ubezpieczonych M. B., D. B., K. B. (2), Sąd stwierdził, że kwota przeznaczona na zakwaterowanie była wypłacana jedynie kierownikom budowy. Pozostali pracownicy nie otrzymywali żadnej kwoty, która była jedynie wyliczana na pasku wynagrodzeń. K. B. (2) wyjaśnił, że był kierownikiem budowy na terenie Niemiec i to on jako kierownik budowy, był odpowiedzialny za zorganizowanie zakwaterowania pracownikom. Na dany termin organizował zakwaterowanie dla pracowników w pensjonatach z kuchnią. Dokonywał zapłaty z zaliczek przekazywanych przez spółkę, w żadnym wypadku pracownicy nie płacili sami za swój pobyt. Nigdy nie było tak, aby spółka płaciła za nocleg bez jego udziału, on zawsze płacił za wszystkie noclegi. Z kolei on jako kierownik budowy otrzymywał ryczałt na swoje zakwaterowanie, była to kwota za każdy dzień pobytu. Z wartości przekazywanych przez pracodawcę na zakwaterowanie pracowników musiał się rozliczyć. Nie było możliwości, aby pracownik sam sobie organizował nocleg. Pozostali ubezpieczeni wskazali, że podczas trwania inwestycji na terenie Niemiec to kierownik budowy załatwiał zakwaterowanie całej brygady. Oni sami nigdy nie organizowali samodzielnie noclegu, bo to firma zapewniała zakwaterowanie. Pracownicy nie ponosili żadnych kosztów z tym związanych. Za zakwaterowanie nigdy nie dostawali żadnych pieniędzy na rękę ani na konto. Natomiast wyżywienie każdy pracownik załatwiał we własnym zakresie.

Zeznania świadków D. Ł. oraz W. J. (2), pracowników organu rentowego potwierdziły przeprowadzenie kontroli u pracodawcy. D. Ł. wskazała, że wartości za zakwaterowanie widniały na liście płac, co stwarza domniemanie ich wypłacenia pracownikom (nagranie z rozprawy z dnia 1 grudnia 2015 r. w sprawie V U 980/15: 00:53:20-01:09:38). W. J. (1) potwierdził, że spółka wynajmuje pracownikom motele, hotele, a kierownicy na ten cel mają zaliczkę i z niej opłacają zakwaterowanie dla pracowników. Dodał również, że na liście płac widniał ryczałt – dodatek za zakwaterowanie, co następnie nie zostało przez pracodawcę ujęte przy wskazywaniu podstawy składek. Wobec powyższego koniecznym było przypisanie tych wartości do podstawy wymiaru składek jako dochód w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym (nagranie z rozprawy z dnia 9 grudnia 2015 r.: 00:15:20-00:30:22, nagranie z rozprawy z dnia 9 listopada 2015 r., w sprawie V U 987/15: 01:13:18-01:55:08, nagranie z rozprawy z dnia 1 grudnia 2015 r., w sprawie V U 980/15: 01:14:49-01:41:25). Członek zarządu (...) S.A. G. S. (1) przesłuchany w charakterze strony wyjaśnił, że pracownik zatrudniony przy montażu na terenie Niemiec otrzymuje wynagrodzenie zasadnicze, ustalone na podstawie przepisów prawa niemieckiego plus dodatki. Ryczałt na zakwaterowanie i wyżywienie wynikał z regulaminu i był on rozliczany faktycznymi kosztami noclegu. To spółka organizowała miejsca noclegów, a konkretnie czynił to kierownik budowy. Ona też za nie płaciła. Na rachunek pracownik nic nie otrzymywał, bo zakwaterowanie było zapewnione. Okoliczność, że kwota ryczałtu za zakwaterowanie była ujawniona na pasku wynagrodzeń wynikała jedynie z powinności spełnienia wymogów kontrolnych. Wartość wykazanego ryczałtu odpowiadała w 100% kosztom noclegów. Następnie wykazywano potrącenie kosztów tego noclegu, dzięki czemu nie było żadnych nieprawidłowości. Miało to wykazać, że pracownik nie był obciążony żadnymi kosztami zakwaterowania. Faktycznie jednak nie było wypłat ryczałtu pracownikowi, ani nic nie było pracownikowi potrącane czy doliczane do wynagrodzenia. Rzeczywisty koszt związany z zakwaterowaniem ponosiła spółka. Wyjaśniając zapisy regulaminu odnośnie kosztów zakwaterowania wskazał, że najpierw obowiązywał zapis, że spółka zapewnia pracownikowi bezpłatne zakwaterowanie na terenie Niemiec, potem obowiązywał zapis, że spółka zapewniała zakwaterowanie lub ryczałt. Jednak sposób dokumentowania, przyznawania tego zakwaterowania nie zmieniał się. Pracownik mógł otrzymać to świadczenie w dwojakiej formie – albo ryczałtu, albo bezpłatnego zakwaterowania i wtedy nie otrzymywał ryczałtu. Z kolei kierownik budowy sam sobie organizował nocleg (nagranie z rozprawy z dnia 9 grudnia 2015 r.: 00:30:22-01:08:05, wyjaśnienia w sprawie V U 946/15 z dnia 26 listopada 2015 r. oraz w sprawie V U 939/15 z dnia 24 listopada 2015 r.).

Członek zarządu spółki (...) wskazał, że z korzyścią firmy jest, aby praca była zorganizowana, a pracownicy mieli zapewnione zakwaterowanie na konkretnej budowie. Fizycznie byłoby niemożliwe, aby pracownik sam sobie organizował nocleg, ponieważ dowiadywał się o terminie wyjazdu tuż przed wyjazdem i nie miał takiej możliwości. Wyżywienia spółka nie zapewniała (wyjaśnienia w sprawie V U 946/15 z dnia 26 listopada 2015 r.).

Sąd dał wiarę wyjaśnieniom członków zarządu oraz przesłuchanym w sprawie świadkom i ubezpieczonym w zakresie, w jakim wskazali na brak wypłaty pracownikom jakiegokolwiek kwoty tytułem zakwaterowania. Podkreślił, że twierdzenia wszystkich wskazanych wyżej osób wzajemnie się uzupełniają, są logiczne i konkretne. Koszty zakwaterowania pracowników były ponoszone bezpośrednio przez spółkę, która za pośrednictwem kierownika budowy organizowała pracownikom miejsce noclegowe na czas wykonania pracy poza terytorium kraju. Poniesienie tych kosztów było koniecznością i wynikało z obowiązującego w spółce regulaminu, inaczej bowiem pracownik byłby zmuszony płacić za zakwaterowanie we własnym zakresie, co uszczuplałoby jego uposażenie. Decyzja o takim sposobie pokrywania kosztów podyktowana była również szczególnym charakterem działalności spółki. Wobec krótkiego terminu od informacji o planowanej zagranicznej inwestycji do wyjazdu, pracownicy nie mogli faktycznie dokonać rezerwacji noclegu, która odpowiadałaby zarówno warunkom finansowym, jak i ekonomicznym. Żadne kwoty z tytułu zakwaterowania nie były też ani wypłacane pracownikom ani też nie były potrącane z ich wynagrodzenia. Jedynie w stosunku do kierowników budowy spółka przekazywała mu określoną kwotę, z której ten musiał pokryć koszty swojego zakwaterowania. Sąd podkreślił, że zeznania świadków pracowników organu rentowego D. Ł. oraz W. J. (1), umożliwiły ustalenie okoliczności przeprowadzonej kontroli. Jak wskazali świadkowie, ujawnienie na pasku wynagrodzeń kwoty tytułem kosztów zatrudnienia stwarzało domniemanie jej wypłacenia pracownikowi, co przełożyło się na zakres wydanej decyzji. Tym samym z ich twierdzeń nie sposób wywieść sprzeczności z wyjaśnieniami K. B. (2) i innych ubezpieczonych oraz zeznaniami J. G. i G. S. (1), którzy konsekwentnie podnosili brak rzeczywistej wypłaty pracownikom jakiegokolwiek kwoty.

Odnosząc się do samej istoty świadczenia w postaci zakwaterowania pracownika za granicą, Sąd Okręgowy wywiódł, że zakwaterowanie takie niewątpliwie stanowi świadczenie w naturze, którego wartość pieniężna jest przychodem danego pracownika ze stosunku pracy. Dla przypisania danemu świadczeniu charakteru przychodu w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, a tym samym stanowiącym podstawę naliczenia składek na ubezpieczenie społeczne istotne jest, że powoduje ono określony "ubytek" w majątku pracodawcy lub też dokonane zostało kosztem majątku pracodawcy (wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w W. z dnia 11 sierpnia 2010 r., (...) SA/Wa 44/10, LEX nr 653563; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w P. z dnia 19 stycznia 2010 r., I SA/Po 836/09, LEX nr 559531). Jednocześnie powiększa on o taką samą kwotę majątek pracownika, wobec czego jest konkretnym dla takiego pracownika przysporzeniem. Skoro bowiem w innej sytuacji pracownicy musieliby sami pokryć owe koszty, te stanowią dla nich konkretne przysporzenie, kwalifikowane jako nieodpłatne świadczenie, stanowiące przychód ze stosunku pracy (wyrok Sądu Najwyższego z dnia 23 kwietnia 2013 r., I UK 600/12, OSNP 2014/2/28; wyrok Sądu Najwyższego z dnia 3 grudnia 2013 r., I UK 156/13 OSNP 2015/2/25; wyrok Sądu Apelacyjnego w Poznaniu z dnia 24 kwietnia 2013 r., III AUa 1332/12 LEX nr 1322547; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w G. z dnia 14 listopada 2014 r., I SA/Gl (...), LEX nr 1647157). Nie ma przy tym znaczenia brak rzeczywistej wartości majątkowej znajdującej się w posiadaniu pracownika, powiększającej jego majątek.

Sąd zaznaczył, że stosownie do treści art. 21 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, określenie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek oraz wyłączeń z tej podstawy niektórych rodzajów przychodów pozostawiono ministrowi właściwemu do spraw zabezpieczenia społecznego do uregulowania w drodze rozporządzenia. Na podstawie tej delegacji Minister Pracy i Polityki Socjalnej wydał w dniu 18 grudnia 1998 r. rozporządzenie w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe. Z § 2 pkt 16 tego aktu wynika, że podstawy wymiaru składek nie stanowi przychód stanowiący część wynagrodzenia pracowników zatrudnionych za granicą u polskich pracodawców, odpowiadający równowartości diety z tytułu podróży służbowej przysługującej poza granicami kraju, za każdy dzień pobytu, z tym zastrzeżeniem, że tak ustalony miesięczny przychód tych osób stanowiący podstawę wymiaru składek nie może być niższy od kwoty przeciętnego wynagrodzenia, o którym mowa w art. 19 ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych. Sąd

zauważył przy tym, że pracownik zatrudniony za granicą u polskiego pracodawcy nie odbywa podróży służbowej, i nie przysługują mu należności z tym związane. Jego sytuacja faktyczna wykazuje podobieństwo do przebywania w takiej podróży, co generuje wyższe niż zwykle wydatki na utrzymanie (w tym na wyżywienie i noclegi). Biorąc to pod uwagę, ustawodawca zdecydował się zastosować w tym przypadku ulgę w opłacaniu składek na ubezpieczenia społeczne, zbliżoną do ulgi uzyskiwanej przez pracownika przebywającego w podróży służbowej, przez wyłączenie z podstawy ich wymiaru części wynagrodzenia stanowiącej równowartość diety, nie przewidując jednak żadnych dalszych wyłączeń w przypadku takiego zatrudnienia. Oznacza to, że wykluczone jest dalsze wyłączenie z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne tych pracowników świadczeń finansowanych przez pracodawcę, a dotyczących kosztów zakwaterowania.

Ponadto, Sąd zaznaczył, że § 2 ww. rozporządzenia zawiera własny katalog przychodów wyłączonych z podstawy wymiaru składek. Katalog ten w wielu punktach jest tożsamy z wyłączeniami świadczeń wolnymi od podatku dochodowego wymienionymi w art. 21 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, jednakże treść tego przepisu nie zmienia definicji przychodu, a tworzy jedynie katalog wyłączeń na potrzeby obliczania podatku dochodowego od osób fizycznych i nie ma żadnego prawnego przełożenia na określenie "przychodu" w rozumieniu art. 4 pkt 9 ustawy systemowej stanowiącego, zgodnie z art. 18 tej ustawy, podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe. Warto w tym miejscu wskazać na art. 21 ust. 1 pkt 19 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w którym określono jako wolną od podatku dochodowego wartość świadczeń ponoszonych przez pracodawcę z tytułu zakwaterowania pracowników w hotelach pracowniczych i w kwaterach prywatnych wynajmowanych na cele zbiorowego zakwaterowania, do wysokości nieprzekraczającej miesięcznie kwoty 500 złotych. Zwolnienie to nie ma jednak wpływu na ustalenie podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenie zdrowotne. W przepisach dotyczących ubezpieczeń społecznych i ubezpieczenia zdrowotnego brak jest sformułowania odpowiadającego treści przepisu art. 21 ust. 1 pkt 19 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Przychody, które nie wchodzą do podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe, zostały enumeratywnie wymienione w art. 18 ust. 2 ustawy systemowej oraz § 2 rozporządzenia, a wśród nich brak jest przychodu stanowiącego przedmiot sporu.

W ocenie Sądu pierwszej instancji, ustalony stan faktyczny sprawy nie pozostawia jakichkolwiek wątpliwości, że ponoszone przez odwołującą spółkę jako pracodawcę koszty zakwaterowania pracowników podczas świadczenia przez nich pracy na terenie Niemiec, stanowiły ich przysporzenie. Mimo że pracownicy nie otrzymywali do ręki żadnych kwot tytułem zapewnionego noclegu, faktycznie korzystali oni ze świadczenia niepieniężnego, jakim było zapewnienie zakwaterowania. Poniesione przez pracodawcę koszty najmu mieszkań stanowiły rzeczywiste uszczuplenie jego majątku, które nie nastąpiłoby, gdyby nie konieczność wyjazdów pozostająca bezpośrednią konsekwencją działalności gospodarczej spółki (...). Tym samym wartość pieniężna przeznaczona na zakwaterowanie pracownika za granicą jako koszt pracodawcy jest przychodem danego pracownika ze stosunku pracy, uwzględnianym w podstawie wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne.

Sąd zaznaczył, że zgodnie z art. 46 ust. 1 ustawy systemowej, obowiązek obliczania, potrącania z dochodów ubezpieczonych, rozliczania oraz opłacania należnych składek za każdy miesiąc kalendarzowy, według zasad wynikających z przepisów ustawy, spoczywa na płatniku składek. W stosunku do pracowników płatnikiem składek jest pracodawca (art. 4 pkt 2 lit. a ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych). Wynika z tego, że powinnością odwołującej się Spółki było obliczenie, potrącenie, rozliczenie i opłacenie składek należnych od wszystkich przychodów zainteresowanych, w tym od wartości udzielonych im świadczeń w naturze w postaci kosztów zakwaterowania za granicą.

Sąd Okręgowy nie podzielił zarzutu, że w trakcie postępowania kontrolnego organ rentowy nie weryfikował wysokości kosztów ponoszonych przez płatnika tytułem zapewnienia zainteresowanemu zakwaterowania na terenie Niemiec i że kwestia ta nie była przedmiotem zainteresowania organu rentowego. Organ rentowy ustalił wysokość wymiaru składki na ubezpieczenia społeczne i zdrowotnego poszczególnych zainteresowanych w miesiącach wskazanych w decyzjach tylko i wyłącznie na podstawie tego, co wskazywała spółka (...). To spółka wskazała poniesione koszty związane z

zakwaterowaniem. Takie kwoty zostały zadeklarowane niemieckim organom podatkowym jako kwoty poniesionych kosztów zakwaterowania.

W sytuacji, gdy brak jest podstaw do zakwestionowania jakiegoś faktu, organ rentowy przyjmuje za prawdziwe dane wskazywane przez podmiot kontrolowany. Organ rentowy przyjął za prawdziwe (wiarygodne) kwoty zakwaterowania wskazywane przez spółkę (...). Dlatego też nie przeprowadzał w tym zakresie weryfikacji. Gdyby uznał, że spółka, wskazując wartości kwot, przedstawiła niewiarygodne dane, z pewnością w tym zakresie byłoby przeprowadzone stosowne dochodzenie przez organ rentowy.

Sąd dostrzegł, że w toku (...) spółka (...) nie podważyła prawidłowości naliczonych składek pod względem matematycznym. Natomiast składki zostały naliczone przez organ rentowy właśnie na podstawie kwot wykazywanych przez spółkę jako kwoty faktycznie poniesionych kosztów noclegów. Poza tym, w ocenie Sądu, z materiału dowodowego wynika, że wykazywane tzw. ryczałty za noclegi odpowiadały w 100% poniesionym kosztom noclegów, co wynika z zeznań G. S. (1), który w sprawie VU 939/15 na rozprawie w dniu 24 listopada 2014 r. zeznał, że chcąc wykazać do celów kontroli, że każdy pracownik ma zapewniony nocleg spółka pokazuje na pasku wynagrodzeń wartość ryczałtu za zakwaterowanie odpowiadającą w 100% kosztowi tego noclegu. W dalszej części zeznań wskazał, że ryczałt musi odpowiadać wartości faktycznie poniesionych kosztów na noclegi oraz, że wyliczenie ryczałtu na pasku niemieckim odbywa się po to, aby wykazać koszty zakwaterowania. Dalej podkreślił, że kwota ryczałtów łącznie odpowiada kwotom poniesionych kosztów na noclegi.

Ustosunkowując się końcowo do przedstawionej przez odwołującego interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w W. w zakresie skutków podatkowych przyznawania pracownikom oddelegowanym do pracy zagranicą ryczałtu za noclegi, Sąd podkreślił, że jej treść nie jest w żadnej mierze wiążąca dla sądu orzekającego. Interpretacja nie została wydana w sprawie, w której wnioskodawcą był odwołujący, a sama jedynie zbieżność stanu faktycznego przedmiotowej sprawy ze stanem faktycznym zaprezentowanym w interpretacji nie uzasadnia bezrefleksyjnego zaaprobowania stanowiska Dyrektora Izby Skarbowej i przełożenie go na treść rozstrzygnięcia.

Wobec powyższego, Sąd Okręgowy uznał za prawidłowe stanowisko organu rentowego uwzględniające przy ustalaniu podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne kwoty przeznaczonej na zakwaterowanie pracowników spółki (...) podczas pobytu na terytorium Niemiec i na mocy art. 477<sup>14</sup> § 1 k.p.c. oddalił odwołanie.

O kosztach zastępstwa procesowego Sąd orzekł na podstawie art. 98 k.p.c., w zw. z § 11 ust. 2, z § 2 pkt 2 oraz § 3 ust. 1 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 28 stycznia 2002 r. w sprawie opłat za czynności radców prawnych oraz ponoszenia przez Skarb Państwa kosztów pomocy prawnej udzielonej przez radcę prawnego ustanowionego z urzędu (tekst jedn. Dz.U. z 2013 r., poz. 490). Sąd podzielił stanowisko wyrażone w postanowieniu Sądu Najwyższego z dnia 11 maja 2012 r. w sprawie I UZ 17/12 (OSNP 2013/11-12/141), w którym Sąd ten uznał, że wydanie przez organ rentowy wielu decyzji dotyczących wysokości podstawy składek na ubezpieczenie społeczne osobno do każdego ubezpieczonego (pracownika tego samego pracodawcy) nie powinno przekładać się na zwielokrotnienie kosztów zastępstwa procesowego stron. Sąd Najwyższy, dopuszczając możliwość objęcia jednym wyrokiem wielu decyzji ustalających płatnikowi podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne zatrudnionych pracowników, wskazał jednocześnie, że wynikiem postępowania toczącego się w przedmiocie ustalenia podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne pracowników jednego pracodawcy powinna być jedna decyzja skierowana do płatnika składek, jako jedynego dłużnika. Wydanie wielu decyzji (dotyczących każdego zainteresowanego pracownika z osobna) jest zabiegiem czysto technicznym i nie powinno się przekładać na zwielokrotnienie kosztów pomocy prawnej udzielonej stronom, w szczególności dlatego, że stan faktyczny i prawny w każdej ze spraw jest identyczny. W takiej sytuacji nakład pracy pełnomocnika płatnika we wszystkich sprawach nie jest o wiele większy, niż gdyby prowadzona była jedna sprawa z udziałem wszystkich zainteresowanych. Należy podkreślić, że treść uzasadnienia każdej z zaskarżonych decyzji jest identyczna, (zmiana dotyczy tylko danych osób ubezpieczonych), jak również identyczna jest treść odpowiedzi na odwołanie w każdej z połączonych spraw. Na szczególną uwagę zasługuje również okoliczność, że postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 3 lutego 2012 r. w sprawie I CZ 164/11 stanowiące o połączeniu na podstawie 219 k.p.c. kilku oddzielnych spraw w celu ich łącznego rozpoznania

nie może mieć zastosowania w przedmiotowej sprawie, bowiem dotyczy innego stanu faktycznego (jest to sprawa cywilna), a poza tym jest rozstrzygnięciem wcześniejszym w stosunku do rozstrzygnięcia, w oparciu o który wydano rozstrzygnięcie o kosztach.

W związku z powyższym zasądza się od (...) Spółki Akcyjnej z siedzibą w B. na rzecz Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddziału w B. kwotę 60 zł tytułem zwrotu kosztów zastępstwa procesowego, ustaloną na podstawie przywołanej regulacji § 11 ust. 2 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 28 września 2002 r. w sprawie opłat za czynności radców prawnych oraz ponoszenia przez Skarb Państwa kosztów pomocy prawnej udzielonej przez radcę prawnego ustanowionego z urzędu.

(...) S.A. z siedzibą w B. wniosła apelację od wyroku Sądu Okręgowego, zaskarżając wyrok w całości i zarzucając przede wszystkim naruszenie przepisu art. 321 § 1 w zw. z art. 477<sup>9</sup> i art. 477<sup>14</sup> k.p.c. mające istotny wpływ na wynik sprawy poprzez wyrokowanie co do przedmiotu, który nie był objęty treścią zaskarżanej decyzji (podstawa prawna i stanem faktycznym przyjętymi przez organ rentowy), wobec wydania zaskarżonego orzeczenia w oparciu o podstawę faktyczną inną niż przyjętą przez organ rentowy na potrzeby wydania zaskarżonej decyzji, tj. poprzez uwzględnienie okoliczności ponoszenia przez płatnika kosztów zapewnienia zakwaterowania zainteresowanemu na terenie Niemiec, nie będącej uzasadnieniem faktycznym zaskarżanych decyzji (przedmiotem sporu między płatnikiem a organem rentowym), a tym samym nie mogącej być przedmiotem sporu sądowego i wyrokowania przy jej uwzględnieniu, jak uczynił to Sąd Okręgowy. Z tego powodu apelująca spółka wniosła o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy Sądowi Okręgowemu do ponownego rozpoznania przy uwzględnieniu kosztów postępowania apelacyjnego.

Ponadto, apelująca spółka zarzuciła:

1. naruszenie przepisu art. 328 § 2 k.p.c. poprzez sporządzenie uzasadnienia zaskarżanego wyroku z pominięciem ustawowego wzorca zapisanego w powołanym przepisie, tj. wobec nie wskazania podstawy faktycznej rozstrzygnięcia, w tym dowodów, na których oparł się Sąd Okręgowy i przyczyn, dla których innym dowodom odmówił wiarygodności i mocy dowodowej, a także wobec braku pełnego wyjaśnienia podstawy prawnej wyroku z przytoczeniem przepisów prawa, co uniemożliwia całkowicie dokonanie oceny toku wyводу, który doprowadził do wydania zaskarżanego orzeczenia, a tym samym uniemożliwia dokonania skutecznej kontroli instancyjnej;

2. naruszenie przepisu art. 233 § 1 k.p.c. mające istotny wpływ na wynik sprawy poprzez brak wszechstronnego rozważenia zebranego materiału dowodowego, skutkujący dowolną jego oceną, co z kolei spowodowało sprzeczność pomiędzy istotnymi dla rozstrzygnięcia sprawy ustaleniami Sądu a rzeczywistą treścią zgromadzonego materiału dowodowego wskutek:

a) pominięcia zeznań K. B. (2) i M. B. oraz wyjaśnień D. B., G. S. (1) i J. G., zgodnie z którymi zapewnienie zainteresowanemu zakwaterowania na terenie Niemiec na koszt płatnika w okresie niezbędnym dla prawidłowego wykonywania przez zainteresowanego obowiązków służbowych, następowało w okolicznościach wyłączających możliwość uznania, że wartość tego świadczenia stanowiła dla zainteresowanego przychód, o którym mowa w powołanym przepisie art. 18 ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych;

b) pominięcia rzeczywistej treści wyjaśnień złożonych przez G. S. (1) (członka zarządu słuchanego za płatnika), z zgodnie z którymi pomiędzy kwotami tzw. ryczałtu na zakwaterowanie i wyżywienie ujmowanymi na niemieckich listach płac a rzeczywistymi wartościami świadczenia w postaci zapewnienia zainteresowanemu przez płatnika (na koszt płatnika) zakwaterowania na terenie Niemiec były różnice, co wynikało z faktu, że kwoty tzw. ryczałtu na zakwaterowanie i wyżywienie ujmowane przez płatnika na niemieckich listach płac wynikały z wewnętrznych regulacji obowiązujących u płatnika, mających podstawę w obowiązujących u płatnika regulaminach wynagrodzenia, a nie były ustalane w oparciu o rzeczywiste koszty ponoszone przez płatnika tytułem zapewnienia zakwaterowania zainteresowanemu w okresie świadczenia przez niego pracy na terenie Niemiec, tj. przyjęcie na potrzeby wydanego rozstrzygnięcia stanu faktycznego ustalonego w sposób sprzeczny z treścią wyjaśnień G. S. (1) złożonych do protokołu

w dniu 24 listopada 2015 r. (w sprawie V U 939/15), w dniu 26 listopada 2015 r. (w sprawie V U 946/15), z których dowód został dopuszczony w niniejszej sprawie;

c) przyjęcia przez Sąd Okręgowy, że wartość świadczenia w postaci zapewnienia zakwaterowania zainteresowanemu na koszt płatnika była równa kwotom tzw. ryczałtu na zakwaterowanie i wyżywienie ujmowanym przez płatnika na niemieckich listach plac w okolicznościach, w jakich w zgromadzonym materiale dowodowym brak jest dowodów w oparciu, o które Sąd Okręgowy mógłby wyprowadzić taki wniosek i jednocześnie znajdują się dowody, z których jednoznacznie wynika, że pomiędzy wartościami świadczenia w postaci zapewnienia zakwaterowania zainteresowanemu na koszt płatnika (ustalonych z uwzględnieniem dokumentów księgowych wystawianych z tego tytułu na płatnika przez podmioty dostarczające usługę zakwaterowania), a kwotami tzw. ryczałtu na zakwaterowanie i wyżywienie ujmowanymi przez płatnika na niemieckich listach plac za poszczególne okresy rozliczeniowe (miesiące kalendarzowe) były istotne różnice, tj. w rezultacie przyjęcia przez Sąd Okręgowy stanu faktycznego ustalonego bez dostatecznej podstawy i nieznanego potwierdzenie w zgromadzonym materiale dowodowym, przy jednoczesnym pominięciu dowodów złożonych przez płatnika w wykonaniu zobowiązania nałożonego na niego przez Sąd w dniu 24 lutego 2016 r.;

d) przyjęcia przez Sąd Okręgowy, że płatnik w toku procesu nie podważył pod względem matematycznym prawidłowości ustalonych przez organ w zaskarżanej decyzji dotyczących zainteresowanego podstaw wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne w okolicznościach, w jakich w zgromadzonym materiale znajdują się wyliczenia sporządzone przez płatnika w wykonaniu zobowiązania z dnia 24 lutego 2016r. oraz wyjaśnienia co do metodologii dokonanych przez płatnika wyliczeń, których odniesienie do wyliczeń zawartych przez organ w zaskarżanej decyzji prowadzi do oczywistego wniosku co matematycznej nieprawidłowości wyliczeń dokonanych przez organ, będącej rezultatem przyjęcia przez organ wadliwych kursów waluty, a także wartości przyjętych przez organ w poszczególnych okresach rozliczeniowych (miesiącach kalendarzowych) i przypisanych w tych okresach zainteresowanemu świadczeń w postaci zapewnienia zakwaterowania na koszt płatnika, tj. w rezultacie dokonania przez Sąd Okręgowy dowolnej oceny materiału dowodowego i wyprowadzenia z niej wniosków z przekroczeniem granic logicznego rozumowania;

e) przyjęcia przez Sąd Okręgowy, że w toku postępowania kontrolnego płatnik wskazywał, że kwoty tzw. ryczałtu na zakwaterowanie i wyżywienie ujmowane przez płatnika na niemieckich listach plac były odzwierciedleniem wartości świadczenia w postaci zapewnienia zakwaterowania zainteresowanemu na koszt płatnika ustalonej z uwzględnieniem dokumentów księgowych wystawianych z tego tytułu na płatnika przez podmioty dostarczające usługę zakwaterowania, tj. w rezultacie dokonania przez Sąd Okręgowy dowolnej, wykraczającej poza ramy wyznaczone zasadą swobodnej oceny dowodów, a tym w szczególności materiału dowodowego zgromadzonego w ramach postępowania kontrolnego i wyprowadzenia z niej wniosków z przekroczeniem granic logicznego rozumowania;

3. naruszenie prawa materialnego, a to:

a) art. 83 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych będące następstwem wadliwej wykładni przepisu art. 18 ust. 1 w związku z art. 6 ust. 1 pkt 1 i art. 4 pkt 9 powołanej ustawy, skutkującej uznaniem, że wartość świadczenia polegającego na zapewnieniu zainteresowanemu przez płatnika zakwaterowania na terenie Niemiec na koszt płatnika w okresie świadczenia pracy na rzecz płatnika, niezbędnego dla prawidłowego wykonania przez zainteresowanego przyjętych umową o pracę obowiązków służbowych stanowi dla zainteresowanego przychód ze stosunku zatrudnienia, o którym mowa w powołanym przepisie art. 18 ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych;

b) art. 79 ust. 1 w związku z art. 81 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych wobec uznania, że podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne stanowi wartość świadczenia w postaci zapewnienia zainteresowanemu zakwaterowania na terenie Niemiec na koszt płatnika w okresie świadczenia pracy na rzecz płatnika, niezbędnego dla prawidłowego wykonania przez



zainteresowanego przyjętych umową o pracę obowiązków służbowych, co było następstwem wadliwej wykładni przepisu art. 18 ust. 1 w związku z art. 6 ust. 1 pkt 1 i art. 4 pkt 9 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, skutkującej przyjęciem przez Sąd, że wartość świadczenia polegającego na zapewnieniu zainteresowanemu przez płatnika zakwaterowania na terenie Niemiec na koszt płatnika w okresie świadczenia pracy na rzecz płatnika stanowi przychód, o którym mowa w powołanym przepisie art. 18 ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych.

Wskazując na powyższe zarzuty, apelująca spółka wniosła o:

1. zmianę zaskarżonego wyroku poprzez orzeczenie, że kwoty tzw. ryczałtu na zakwaterowanie i wyżywienie ujmowane na niemieckich listach płac nie podlegają uwzględnieniu w podstawie wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne,
2. zasądzenie od organu rentowego na rzecz płatnika zwrotu kosztów procesu, w tym kosztów zastępstwa procesowego, za obie instancje według norm przepisanych,

Jako wniosek alternatywny apelująca spółka wniosła o:

1. zmianę zaskarżonego wyroku poprzez orzeczenie, że poniesione przez płatnika rzeczywiste koszty zapewnienia zainteresowanemu zakwaterowania na terenie Niemiec nie podlegają uwzględnieniu w podstawie wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne,
2. zasądzenie od organu rentowego na rzecz płatnika zwrotu kosztów procesu, w tym kosztów zastępstwa procesowego za obie instancje, według norm przepisanych, ewentualnie
3. uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy Sądowi Okręgowemu do ponownego rozpoznania przy uwzględnieniu kosztów postępowania apelacyjnego.

W odpowiedzi na apelację organ rentowy wniósł o jej oddalenie i zasądzenie na jego rzecz kosztów zastępstwa procesowego według norm przepisanych.

### ***Sąd Apelacyjny ustalił i zważył:***

#### ***Apelacja nie zasługuje na uwzględnienie.***

Rozważania w sprawie wypada rozpocząć od zarzutów dotyczących naruszenia przepisów prawa procesowego, bowiem właściwe zastosowanie przepisów prawa materialnego możliwe jest jedynie w odniesieniu do poczynionych niewadliwie, a zatem zgodnie z przepisami prawa procesowego ustaleń faktycznych (por. w tym zakresie m. in. wyrok Sądu Najwyższego z 26 marca 2004 r., IV CK 208/03, LEX nr 182074; postanowienie Sądu Najwyższego z 18 marca 2009 r., IV CSK 407/08, LEX nr 511007).

Zdaniem Sądu Apelacyjnego, nie sposób podzielić podniesionego zarzutu obrazy art. 321 § 1 k.p.c. w zw. z art. 477<sup>9</sup> i 477<sup>14</sup> k.p.c. poprzez wydanie zaskarżonego orzeczenia w oparciu o podstawę faktyczną inną, niż przyjęta przez organ rentowy na potrzeby wydania zaskarżonych decyzji, tj. poprzez uwzględnienie okoliczności ponoszenia przez płatnika kosztów zapewnienia zakwaterowania zainteresowanego na terenie Niemiec, nie będącej uzasadnieniem faktycznym zaskarżonej decyzji. Zaproponowana w tym zarzucie wykładnia art. 321 §1 k.p.c. nie jest trafna, a jej przyjęcie w zasadzie uniemożliwiłoby sądowi orzekającemu w sprawach z odwołania od decyzji ZUS dokonywanie jakichkolwiek własnych ustaleń faktycznych, niezbędnych do rozstrzygnięcia o prawidłowości decyzji. Zdaniem Sądu Apelacyjnego, prawidłowe rozumienie art. 321 §1 k.p.c. w sprawach z zakresu ubezpieczeń społecznych polega na orzekaniu przez ten Sąd w zakresie, w jakim wyznacza to przede wszystkim przedmiot zaskarżonej decyzji (por. w tym zakresie postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 13 maja 1999 r., II UZ 52/99, OSNP 2000/15/601). Nadto, w dominującym orzecznictwie przyjmuje się nawet, że sąd orzekający w sprawach z zakresu ubezpieczeń jest zobowiązany w przypadku spraw o prawa do świadczeń do kontroli wszystkich przesłanek nabycia tego świadczenia, choćby nawet organ rentowy ich nie kwestionował (por. postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 5 września 2008 r., II UK 104/08, LEX nr 658183;

wyroki Sądu Najwyższego z dnia: 25 stycznia 2002 r., II UKN 788/00, OSNP 2003 nr 23, poz. 575; 7 lutego 2002 r., II UKN 42/01, OSNP 2003 nr 22, poz. 551; 23 listopada 2004 r., I UK 15/04, OSNP 2005 nr 11, poz. 161; 7 marca 2006 r., I UK 195/05, OSNP 2007 nr 3-4, poz. 55). Odnosząc powyższe do sprawy niniejszej, trzeba stwierdzić, że przedmiotem zaskarżonej decyzji było ustalenie podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne (emerytalne, rentowe, chorobowe, wypadkowe) oraz ubezpieczenie zdrowotne, co oznacza, że zakresem orzekania Sądu pierwszej instancji w tej sprawie było ustalenie przychodu uzyskanego przez pracownika płatnika składek w poszczególnych miesiącach, który stanowi podstawę wymiaru tych składek. Bez znaczenia przy tym jest, w jakiej formie pracownik uzyskał ten przychód, czy poprzez wypłatę, czy poprzez potrącenie, umorzenie czy nawet poprzez świadczenie niepieniężne, jeżeli może być ono traktowane jako przychód.

Przechodząc do podniesionego w apelacji zarzutu obraży art. 233 § 1 k.p.c., trzeba stwierdzić niezasadność tego zarzutu w zakresie istotnym dla rozstrzygnięcia. Na pytanie, co jest istotne dla rozstrzygnięcia w tej sprawie, trzeba jednoznacznie wskazać, że pierwszorzędne znaczenie przesądzające o niezasadności odwołania i tym samym apelacji było trafne przyjęcie przez Sąd Okręgowy, że koszty zakwaterowania poniósł pracodawca (odwołująca się spółka), co jest przychodem po stronie pracownika. W tym zakresie trudno mówić o naruszeniu przez Sąd Okręgowy art. 233 § 1 k.p.c., bowiem ustalenie takie poczyniono z zachowaniem rygorów art. 233 § 1 k.p.c., a zatem z zachowaniem nakazu oceny materiału dowodowego w aspekcie wszechstronnego jego rozważenia zebranego materiału w sprawie oraz uwzględnieniem wszystkich dowodów przeprowadzonych w postępowaniu (por. postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 18 lipca 2002 r., IV CKN 1256/00, LEX nr 80267). Prawdą jest jedynie, że labilne twierdzenia odwołującego w zakresie wypłaty pracownikom przedmiotowego ryczałtu na zakwaterowanie spowodowały, że mimo trafnej konkluzji, iż spółka poniosła koszty zakwaterowania, Sąd Okręgowy przyjął, iż przedmiotowy ryczałt przepisany na liście płac pracownikowi pokrywał się z kosztami faktycznego zakwaterowania tego pracownika, co do końca nie jest trafne, a w każdym razie jest to nie do końca weryfikowalne wobec sposobu dokumentowania tych zdarzeń finansowych przez spółkę. Dobrym przykładem w tym zakresie jest zestawienie złożone jeszcze w postępowaniu przed Sądem Okręgowym, które miało unaocznić faktyczny koszt poniesiony na noclegi zainteresowanego w poszczególnych miesiącach (k. 208-209). Analiza tego zestawienia prowadzi do wniosku, że na jego podstawie nie jest możliwe sensowne ustalenie kosztów poniesionych przez spółkę na noclegi zainteresowanego, wynika to bowiem z różnej liczby noclegów w różnych miesiącach, różnych ich cen, uwzględniania wszystkich nocujących pracowników, zakładania takiej samej ceny tego noclegu w każdym pokoju, co nie musi być prawdą. W ocenie Sądu Apelacyjnego, jest ona bezużyteczna na potrzeby ustalenia realnych kosztów noclegów w danym miesiącu. Wynika to niewątpliwie z tego, że spółka poprzez kierowników budów wynajmowała w dłuższym okresie różne hostele na różne ilości dni miesiąca i nie dokumentowała w istocie kosztów zakwaterowania w odniesieniu do poszczególnych pracowników, a samych rozliczeń z hostelami i pracownikowi dokonywała w okresach dłuższych niż miesiąc. Uprawnione jest zatem przyjęcie, że w świetle twierdzeń i dowodów przedstawionych przez spółkę brak jest możliwości ustalenia kosztów zakwaterowania poszczególnych pracowników w okresach miesięcznych, co jest prostą konsekwencją braku po jej stronie dokumentacji umożliwiającej zindywidualizowanie faktycznych kosztów noclegów poszczególnych pracowników w konkretnych miesiącach.

Podzielając główne ustalenie Sądu Okręgowego, że koszty zakwaterowania za pracownika poniosła spółka, koniecznym jest jego doprecyzowanie, iż poniesienie przedmiotowego kosztu polegało na tym, że pracownikowi przyznawany był ryczałt na zakwaterowanie, którego to ryczałtu spółka co do zasady fizycznie (do ręki /na konto) nie wypłacała, bowiem dokonywała jego zaliczenia na poczet wyliczonych przez siebie i w sobie znany sposób kosztów noclegów przypisanych danemu pracownikowi, które w istocie trudno nawet nazwać faktycznymi kosztami, bo spółka nie przedstawiła dokumentów wiarygodnych umożliwiających stanowcze ustalenia w tym zakresie. Możliwość wypłaty przedmiotowego ryczałtu, tj. jego części, pojawiała się wyłącznie w sytuacji, gdy ryczałt przyznany pracownikowi był wyższy, niż koszty poniesione na jego nocleg (czy raczej przypisane mu z tego tytułu). W przypadku K. B. (1) w okresie od lutego 2011 r. do grudnia 2013 r. ryczałt naliczony (przysługujący pracownikowi na pokrycie kosztów noclegów) wyniósł 9.005,16 euro, a ryczałt potrącony (kwota przypisana przez spółkę danemu pracownikowi poniesiona zdaniem spółki na jego zakwaterowanie, którą odejmowano z ryczałtu naliczonego za ten sam okres) – 9.186,42 euro (k. 28). Na rozprawie w dniu 18 lutego 2016 r. (k. 111v) G. S. (2) przyznał, iż w przypadku gdy koszt noclegu był niższy niż ryczałt

określony w liście płac, to różnica była wypłacana pracownikowi. Stanowisko takie nie było jednak konsekwentne, bowiem z zeznań G. S. (1) przesłuchanego w charakterze strony w dniu 24 listopada 2015 r. w sprawie o sygn. V U 939/15 wynikało, że ryczałt zawsze odpowiadał wartości faktycznie poniesionych kosztów na noclegi i pracownik nie miał nic potrącanego ani doliczanego do wynagrodzenia zasadniczego (k. 75).

Powyższe prowadzi do wniosku, że organ rentowy, opierając podstawę wymiaru składek na wysokości przedmiotowego ryczałtu, postąpił właściwie, ryczałt ten bowiem w istocie był świadczeniem na rzecz pracownika, przypisanym w liście płac i potrąconym w stosunku do niego (bez znaczenia z punktu niniejszego postępowania jest to, czy samo potrącenie było zgodne z regulacjami Kodeksu pracy w tym zakresie w szczególności z art. 91 k.p.), a gdy okazał się wyższy niż podniesiony koszt noclegu pracownika – ten otrzymywał jego resztę. Nie bez znaczenia w zakresie przyjęcia wysokości przedmiotowego ryczałtu do podstawy składek na ubezpieczenia są jeszcze 3 okoliczności. Po pierwsze, w toku postępowania organ rentowy wielokrotnie podnosił, że w zasadzie przyjęcie wysokości przedmiotowego ryczałtu wynikało z informacji w tym zakresie podawanych przez przedstawicieli spółki co do sposobu rozliczenia noclegów za granicą (por. akta kontroli k. 31-34). W konsekwencji tego, po drugie nie bez znaczenia jest, że sporządzony protokół kontroli odzwierciedlający udzielone przez spółkę informacje i przedstawioną dokumentację stanowił stosownie do art. 91 ust. 5 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych podstawę do wydania zaskarżonych decyzji. Jego podważanie - jako dokumentu urzędowego w rozumieniu art. 244 § 1 k.p.c., bowiem pochodzi on od organu państwowego (art. 66 ust. 4 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych) - nie może polegać na samym jego zaprzeczeniu. Nie trzeba przypominać, że zgodnie z treścią art. 244 k.p.c. w związku z art. 252 k.p.c. dokumenty urzędowe korzystają z dwóch wzruszalnych domniemań prawnych, tj. z domniemania autentyczności (iż dokument pochodzi od osoby lub organu wskazanego jako jego wystawca) oraz z domniemania zgodności z prawdą (iż zaświadcza on prawdziwy stan rzeczy). Domniemanie zgodności z prawdą z natury rzeczy występuje jedynie przy dokumentach typu sprawozdawczego, czyli dokumentach informujących, narratywnych. Jedynie bowiem w dokumentach sprawozdawczych, tj. w dokumentach zawierających oświadczenia wiedzy (np. raporty, sprawozdania, zaświadczenia, poświadczenia, protokoły, pokwitowania, decyzje administracyjne deklaratywne, notatki urzędowe) występuje kwestia, czy dokumenty te przedstawiają stan rzeczy zgodny ze stanem rzeczywistym (prawdziwym). Z tych przyczyn domniemanie zgodności treści dokumentu urzędowego z prawdą wynikające z art. 244 § 1 k.p.c. dotyczy wyłącznie dokumentów urzędowych sprawozdawczych (por. w tym zakresie por. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 3 grudnia 2013 r. I UK 156/13 OSNP 2015/2/25, nr 2, poz. 25). Do takich dokumentów z całą pewnością należy protokół kontroli sporządzony przez inspektora kontroli Zakładu. Obalenie tych domniemań przez odwołującą spółkę musiałoby polegać na wykazaniu, że faktycznie poniesione przez spółkę koszty na noclegi danego pracownika w danym miesiącu były inne niż przyjął organ rentowy. Zdaniem Sądu Apelacyjnego, odwołująca spółka takiemu ciężarowi dowodowemu nie sprostała, a jak się zdaje było to skutkiem zaniechań w okresie ponoszenia przedmiotowych wydatków i braku ich właściwego dokumentowania w powiązaniu z kosztami noclegów konkretnego pracownika.

Po trzecie, wypada przypomnieć, że umieszczanie przedmiotowego ryczałtu na zakwaterowanie w listach płac powodowało, że ryczał ten stawał się częścią wynagrodzenia i co najmniej był pozostawiony do dyspozycji pracownika (jeżeli nie dochodziło do wypłaty), skoro odbierano od pracowników oświadczenia o wyrażeniu zgody na jego potrącenie. W takiej sytuacji nie ulega wątpliwości, że powinien wchodzić do podstawy wymiaru składek (por. w tym zakresie szerzej uchwała Sądu Najwyższego 7 sędziów z dnia 10 września 2009 r., I UZP 5/09, OSNP 2010/5-6/71).

Reasumując ten wątek, przyjęcie wysokości ryczałtu jako podstawy do ustalania wysokości należnych składek na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne było uzasadnione.

Nie zasługuje na uwzględnienie również zarzut naruszenia art. 328 § 2 k.p.c. Zgodnie z utrwalonym stanowiskiem judykatury obraza cytowanego przepisu może mieć miejsce jedynie wówczas, gdy uzasadnienie zaskarżonego wyroku nie posiadając wszystkich koniecznych elementów wskazanych w tym unormowaniu lub zawierając oczywiste braki w tym zakresie, uniemożliwia dokonanie kontroli apelacyjnej (por. wyroki Sądu Najwyższego z dnia 9 marca 2006 r., I CSK 147/05, LEX nr 190753, z dnia 17 marca 2006 r., I CSK 63/05, LEX nr 179971, z dnia 22 maja 2003 r., II CKN

121/01, LEX nr 137611). Zdaniem Sądu Apelacyjnego, uzasadnienie Sądu pierwszej instancji pozwalało na kontrolę zasadności tego orzeczenia.

Przechodząc do zarzutów naruszenia prawa materialnego, trzeba zauważyć, że skarżąca spółka generalnie neguje zasadność traktowania świadczenia w postaci zakwaterowania zapewnionego przez pracodawcę jako przychodu uwzględnianego przy podstawie wymiaru składek na szeroko rozumiane ubezpieczenia społeczne. Analizując zarzuty obraży prawa materialnego należy przede wszystkim stwierdzić, że pracownik delegowany do pracy za granicą w innym Państwie członkowskim Unii Europejskiej na podstawie przepisów Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 883/2004 z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie koordynacji systemów zabezpieczenia społecznego i rozporządzenia wykonawczego do tegoż (rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 987/2009 z dnia 16 września 2009 r. dotyczącego wykonywania rozporządzenia (WE) nr 883/2004 w sprawie koordynacji zabezpieczenia społecznego) nadal podlegający ustawodawstwu polskiemu w zakresie ubezpieczeń społecznych nie znajduje się w podróży służbowej. Wielokrotnie wyjaśniano w orzecznictwie, że podróż służbową wyróżnia sporadyczność i przemijający czas trwania wysłania oraz wykonywanie konkretnie określonego zadania, a przy tym istotne jest to, że pracownik ma wykonać czynności pracownicze wyznaczone do zrealizowania w poleceniu pracodawcy, które nie powinny należeć do zwykłych, umówionych czynności pracowniczych (por. w tym zakresie wyroki Sądu Najwyższego: z dnia 3 grudnia 2009 r., II PK 138/09, Monitor Prawa Pracy 2010 nr 6, s. 312, z dnia 9 lutego 2010 r., I PK 57/09, OSNP 2011 nr 15-16, poz. 200, z dnia 3 kwietnia 2001 r., I PKN 765/00, OSNP 2003 Nr 1, poz. 17 i z dnia 22 lutego 2008 r., I PK 208/07, OSNP 2009 nr 11-12, poz. 134, uchwała siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z dnia 19 listopada 2008 r., II PZP 11/08, OSNP 2009 nr 13-14, poz. 166, uchwały Sądu Najwyższego z dnia 18 marca 1998 r., III ZP 20/97, OSNAPiUS 1998 Nr 21, poz. 619, z dnia 15 sierpnia 1980 r., I PZP 23/80, OSNCP 1981 nr 2-3, poz. 26 oraz wyroki z dnia 4 marca 2009 r., II PK 210/08, OSNP 2010 nr 19-20, poz. 233, z dnia 4 lipca 1978 r., I PR 45/78, OSNCP 1979 Nr 1, poz. 16 z glosą A. Kijowskiego, Nowe Prawo 1979 nr 11, s. 162, z dnia 16 września 2009 r., I UK 105/09, OSNP 2011 nr 9-10, poz. 131 oraz z dnia 20 lutego 2007 r., II PK 165/06, OSNP 2008 nr 7-8, poz. 97). Powyższy szeroki i jednolity dorobek orzecznictwa w zakresie tego, czym jest podróż służbowa, zwalnia Sąd Apelacyjny z dalszych wywodów, dlaczego pracy ubezpieczonych delegowanych do Niemiec nie można było uznać za podróż służbową.

Nie można podzielić stanowiska spółki, że wydatki na zakwaterowanie pracownika za granicą są świadczeniem (przychodem), które nie wchodzi do podstawy wymiaru składek. Argumentem w tym zakresie przytaczanym, jest nurt orzecznictwa sądów administracyjnych, tyle tylko, że Sądy te nie orzekają w sprawach o wysokość podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne, a w sprawach podatkowych, co nie jest bez znaczenia. Oczywiście byłoby dobrze gdyby orzecznictwo sądów powszechnych i Sądu Najwyższego konweniowało z orzecznictwem sądów administracyjnych, ale nie jest to cel sam w sobie. Inne są wreszcie cele regulacji podatkowych chroniących przede wszystkim interes Państwa, a inne są cele regulacji w zakresie prawa ubezpieczeń społecznych stanowiących odrębną i specyficzną gałąź prawa, której celem jest przede wszystkim ochrona osób ubezpieczonych z punktu widzenia ich późniejszego prawa do świadczeń - niekiedy wbrew ich woli. Ujmując rzecz nieco lapidarnie, „każdy” pracujący (a jego pracodawca tym bardziej) nie chce płacić składek na ubezpieczenia społeczne, a walor płaconych składek nabiera znaczenia w chwili ziszczenia się ryzyka ubezpieczeniowego i powstania potrzeby korzystania ze świadczeń z ubezpieczeń społecznych. Kończąc wywód w tym zakresie, trzeba stwierdzić, że gdyby Sąd Apelacyjny miał problem ze wspomnianą wyżej rozbieżnością orzecznictwa, to skorzystałby z drogi pytania prawnego (art. 390 k.p.c.). Sąd Apelacyjny w pełni podziela dominujące orzecznictwo Sądu Najwyższego, które przyjmuje, że wartość nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo nieodpłatnych uzyskiwanych przez pracownika, w tym koszt pracodawcy zakwaterowania pracownika za granicą stanowiący świadczenie w naturze, który ma określoną wartość pieniężną jest przychodem danego pracownika ze stosunku pracy uwzględnianym w podstawie wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne (por. wyroki SN: z dnia 12 września 2012 r., II UK 45/12, OSNP 2013 nr 15-16, poz. 189, z dnia 18 kwietnia 2013 r., II UK 258/12, LEX nr 1315628; wyrok z dnia 3 grudnia 2013 r., I UK 156/13; wyrok z dnia 23 kwietnia 2012 r., I UK 600/12, OSNP 2014 nr 2, poz. 28; z dnia 19 listopada 2012 r., II UK 96/12, LEX nr 1258357; oraz uchwała SN z dnia 10 grudnia 2015 r., III UZP 14/15). Powyższy pogląd ma swoje uzasadnienie w literalnej wykładni przepisów ustawy systemowej w powiązaniu z przepisami ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Zgodnie

bowiem 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 ust. 1 pkt 1-3 tj. także stanowi przychód, o którym mowa w art. 4 pkt 9 i 10, z zastrzeżeniem ust. 1a i 2, ust. 4 pkt 5 i ust. 12. Wedle tegoż 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. Zgodnie z art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych przychodem ze stosunku pracy są wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne oraz wartość pieniężna świadczeń w naturze bądź ich ekwiwalenty, bez względu na źródło finansowania tych wypłat i świadczeń, a w szczególności: wynagrodzenia zasadnicze, wynagrodzenia za godziny nadliczbowe, różnego rodzaju dodatki, nagrody, ekwiwalenty za niewykorzystany urlop i wszelkie inne kwoty niezależnie od tego, czy ich wysokość została z góry ustalona, a ponadto świadczenia pieniężne ponoszone za pracownika, jak również wartość innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych. Stosownie do treści art. 11 ust. 1 tej ustawy warunkiem uznania tych świadczeń za przychód pracownika jest ich otrzymanie od pracodawcy. W świetle art. 21 ust. 1 ustawy natomiast zawierającego zwolnienia od podatku dochodowego o charakterze przedmiotowym wynika, że ustawodawca nie wyłączył wymienionych w nim świadczeń z zakresu pojęciowego „przychód”, a jedynie „zwalnia” je od podatku dochodowego. Są one zatem nadal przychodem podlegającym oskładkowaniu, nie stanowią jedynie podstawy opodatkowania (nie wchodzi w skład kwoty podlegającej opodatkowaniu).

Przypomnieć należy, że podstawy wymiaru składek nie stanowią przychody, które – na podstawie upoważnienia z art. 21 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych – określone zostały w 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 (Dz.U. z 2004 r., Nr 14, poz. 124). W § 2 ust. 1 pkt 15 tego rozporządzenia wyłączono z podstawy wymiaru składek przychody w postaci diet i innych należności z tytułu podróży służbowej pracownika - do wysokości określonej w przepisach w sprawie wysokości oraz warunków ustalania należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej, z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju oraz poza granicami kraju. W § 2 ust. 1 pkt 16 zwolniono z kolei z podstawy część wynagrodzenia pracowników zatrudnionych za granicą u polskich pracodawców w wysokości równowartości diety przysługującej z tytułu podróży służbowych poza granicami kraju, za każdy dzień pobytu, określonej w przepisach w sprawie wysokości oraz warunków ustalania należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej poza granicami kraju, z tym zastrzeżeniem, że tak ustalony miesięczny przychód tych osób stanowiący podstawę wymiaru składek nie może być niższy od kwoty przeciętnego wynagrodzenia, o którym mowa w art. 19 ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych. W świetle powyższych regulacji uprawnionym jest pominięcie przy ustaleniu podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne równowartości diet, ale nie da się już wyprowadzić takiego zwolnienia co do ryczałtów za noclegi (por. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 30 października 2013 r., II UK 112/13). W przypadku ubezpieczonego nie było wątpliwości, że spółka skorzystała ze zwolnienia przewidzianego w § 2 ust. 1 pkt 16 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.

R. powyższe rozważania, zdaniem Sądu Apelacyjnego, powyższy wywód prowadzi do wniosku, że odwołująca spółka z tytułu przedmiotowych ryczałtów na zakwaterowanie zobowiązana jest do odprowadzenia składek od podstaw wymiaru ustalonych przez organ rentowy:

- na ubezpieczenie społeczne emerytalno-rentowe zgodnie z art. 18 ust.1 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz.U. z 2009 r., Nr 205, poz. 1585 z zm.) w zw. z art. 12 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2010 r., Nr 51, poz. 307 z zm.);
- składek na ubezpieczenie chorobowe i wypadkowe pracowników zgodnie z art. 20 ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych;
- składek na ubezpieczenie zdrowotne pracowników, bowiem w świetle art. 81 ust. 1 w zw. z art. 66 ust. 1 pkt 1 a) ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych

(Dz.U. z 2008 r., Nr 164, poz. 1027 z zm.) do ustalenia podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie zdrowotne stosuje się przepisy dotyczące pracowników określające podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe.

W tym stanie rzeczy Sąd Apelacyjny na mocy art. 385 k.p.c. apelację oddalił (punkt I sentencji wyroku).

Odnosnie rozstrzygnięcia o kosztach postępowania, Sąd Apelacyjny miał na uwadze treść uchwały składu 7 sędziów Sądu Najwyższego z dnia 20 lipca 2016 r. w sprawie III UZP 2/16, obowiązującej od dnia jej podjęcia i mającej moc zasady prawnej. Przed datą wejścia w życie tej uchwały, zgodnie z obowiązującą wykładnią przepisów rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 22 października 2015 r. w sprawie opłat za czynności radców prawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2015 r., poz. 1804), strona mogła się liczyć z tym, że w przypadku przegrania procesu poniesione przez nią koszty będą ustalone w oparciu o § 9 ust. 2 rozporządzenia. Uchwała wprowadziła inny sposób ustalania wynagrodzenia radcy prawnego, uznając, że podstawę zasądzenia opłaty za jego czynności stanowią stawki minimalne określone w § 2 rozporządzenia. Sąd Apelacyjny zważył jednak, że apelacja w niniejszej sprawie została wniesiona przez stronę odwołującą w dniu 8 sierpnia 2016 r., a zatem niecały miesiąc po wejściu w życie tej uchwały. Z tego względu Sąd Apelacyjny uznał, że zachodzi szczególnie uzasadniony przypadek, o którym mowa w art. 102 k.p.c., i zasądził od strony przegrywającej jedynie część kosztów procesu, w kwocie obowiązującej przed wejściem w życie tej uchwały, tj. w kwocie 270 zł zgodnie z § 9 ust. 2 w zw. z § 10 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 22 października 2015 r. w sprawie opłat za czynności radców prawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2015 r., poz. 1804) - punkt II sentencji wyroku.

SSA Dorota Elżbieta Zarzecka SSA Barbara Orechwa-Zawadzka SSA Bożena Szponar-Jarocka