

Sygn. akt III AUa 3/13

WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 5 marca 2013 r.

Sąd Apelacyjny w Poznaniu, III Wydział Pracy i Ubezpieczeń Społecznych

w składzie:

Przewodniczący:	SSA Iwona Niewiadowska-Patzer
Sędziowie:	SSA Ewa Cyran (spr.) SSA Maria Michalska-Goźdź
Protokolant:	st.sekr.sądowy Alicja Karkut

po rozpoznaniu w dniu 5 marca 2013 r. w Poznaniu

sprawy z odwołania (...) **Spółka z o.o. w S.**

przeciwko **Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych Oddział w Z.**

przy udziale zainteresowanych: S. B., A. C. (1), E. C., W. D., R. G. (1), D. G., R. G. (2), K. G., R. K., A. K., J. K., K. K., M. M., A. M., B. M., K. O., M. P., P. S., M. S., J. Ś., S. Ś., A. W.

o składki na ubezpieczenie społeczne

na skutek apelacji pozwanego Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddział w Z.

od wyroku Sądu Okręgowego - Sądu Pracy i Ubezpieczeń Społecznych w Zielonej Górze

z dnia 25 stycznia 2011 r. sygn. akt IV U 62/09

u c h y l a zaskarżony wyrok i sprawę przekazuje Sądowi Okręgowemu w Zielonej Górze do ponownego rozpoznania, pozostawiając temu Sądowi rozstrzygnięcie o kosztach postępowania.

UZASADNIENIE

Decyzją z dnia 24.01.2007r. organ rentowy Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w Z. zobowiązał płatnika składek (...) Sp. z o.o. w R. do uiszczenia składek na obowiązkowe pracownicze ubezpieczenie społeczne, zdrowotne, Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych z tytułu wypłaconych zainteresowanemu R. G. (1) świadczeń w postaci opłaconych kosztów zamieszkania za granicą, dodatku żywieniowego oraz świadczeń urlopowych. W uzasadnieniu decyzji organ wskazał, że w/w świadczenia wypłacone pracownikowi w kwotach określonych w decyzji stanowią podstawę wymiaru składki na ubezpieczenie społeczne.

Analogiczne decyzje Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w Z. wydał w stosunku do zainteresowanych A. C. (1), D. G., W. D., K. G., B. M., S. B., A. W., R. K., R. G. (2), A. K., M. P., A. M., J. Ś., M. M., M. S., K. K., K. O., J. K., S. Ś. i P. S.. W

stosunku do zainteresowanego E. C. w zaskarżonej decyzji za podstawę wymiaru składki na ubezpieczenie społeczne, organ rentowy uznał wypłacone temu pracownikowi diety z tytułu podróży służbowej wskazując, że świadczenie to w/w zainteresowanemu nie należało się, albowiem wykonując pracę na rzecz płatnika składek nie odbywał podróży służbowej, a był oddelegowany do pracy poza miejsce stałego zatrudnienia.

Odwołanie od tej decyzji złożyła (...) Sp. z o.o. w R. wskazując, że w zakresie poniesionych przez płatnika kosztów noclegów pracowników za granicą, organ rentowy nie poczynił żadnych ustaleń co do ich konkretnej wysokości, a kwoty przyjęte w zaskarżonych decyzjach jako podstawa wymiaru składki, nie mają żadnego uzasadnienia księgowego. Odnośnie wypłaconych pracownikom przez płatnika składek pozostałych świadczeń pieniężnych, to nie stanowią one podstawy wymiaru składki z uwagi na charakter tego świadczenia. Nie był to bowiem dodatek żywieniowy, ale tzw. dodatek rozłąkowy, który nie wchodzi do podstawy wymiaru składek na podstawie obowiązujących przepisów prawa. Świadczenia urlopowe były zaś wypłacane pracownikom spółki nie przez płatnika składek, a przez Niemiecką Kasę Urlopową w oparciu o obowiązujące na terenie państwa, w którym praca była świadczona, przepisy prawa. Co do pracowników zatrudnionych na terenie Irlandii to przebywali oni w podróży służbowej, na podstawie wystawionych przez pracodawcę delegacji i z tego tytułu otrzymali stosowane świadczenia w postaci diet, które nie stanowią podstawy wymiaru składek.

Wyrokiem z dnia 25.01.2011r. Sąd Okręgowy - Sąd Pracy i Ubezpieczeń Społecznych w Zielonej Górze (sygn. akt IV U 62/09): zmienił zaskarżone decyzje w ten sposób, że ustalił, iż kwoty przyjęte przez organ rentowy w zaskarżonych decyzjach, jako poniesiony przez płatnika składek koszt noclegów zainteresowanych w czasie pracy poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej, świadczenia wypłacane im z niemieckiej kasy urlopowej, wypłacony dodatek żywieniowy oraz diety z tytułu podróży służbowych nie stanowiły podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne.

Sąd Okręgowy ustalił następujący stan faktyczny:

(...) Sp. z o.o. z siedzibą w R. prowadzi działalność gospodarczą polegającą na usługach budowlanych - montowaniu fasad realizowanych na terenie kraju i za granicą. Spółka nie posiada oddziału za granicą. Do wykonywania w/w prac zatrudniono na umowy o pracę w okresach szczegółowo wskazanych w zaskarżonych decyzjach zainteresowanych: A. C. (1), D. G., W. D., K. G., B. M., S. B., A. W., R. K., R. G. (2), A. K., M. P., A. M., J. Ś., M. M., M. S., K. K., K. O., J. K., E. C., S. Ś. i P. S. jako monterów fasad. W umowach o pracę, jako miejsce wykonywania pracy, wskazano miejscowość (...), gmina R.. W ramach zawartych umów o pracę na podstawie podpisanych aneksów do umów, zainteresowani zostali oddelegowani do pracy na terenie Niemiec przy realizacji inwestycji budowlanych w różnych miejscowościach na terenie tego kraju. W umowach o pracę i aneksach ustalono płacę zasadniczą w PLN na poziomie minimalnego wynagrodzenia oraz w czasie pracy na terenie Niemiec stawkę podstawową według aktualnego taryfikatora dla budownictwa w Niemczech, wynagrodzenie akordowe w wysokości 33 % wykonanego przerobu. Nadto pracodawca zobowiązał się do odprowadzenia składki urlopowej według przepisów niemieckich, pokrycia kosztów wyjazdu i zjazdu z kontraktu, kosztów zakwaterowania. W przypadku tych zainteresowanych pracodawca każdorazowo organizował noclegi dla pracowników i finansował koszty noclegów płacąc za te noclegi właścicielom kwater lub hotelom na podstawie wystawionych faktur w języku niemieckim. Dokumenty księgowe potwierdzające te płatności stanowią element dokumentacji księgowej płatnika i znajdują się w jego dyspozycji.

Koszty noclegów pracowników na terenie Niemiec poniesione przez odwołującego były różne w stosunku do poszczególnych zainteresowanych. Każdorazowo zależały od rodzaju kwatery oraz długości pobytu pracownika na terenie danej budowy. Zdarzało się, że przy realizacji niektórych zleceń, inwestorzy niemieccy zapewniali pracownikom noclegi na swój koszt. Było tak np. przy realizacji budowy na zlecenie firmy (...) w M.. W takich wypadkach (...) Sp. z o.o. w R. nie ponosiła kosztów noclegów pracowników na terenie Niemiec. W toku postępowania przed organem rentowym zarówno przed wydaniem zaskarżonych decyzji jak i w trakcie postępowania sądowego, pomimo zobowiązania nałożonego przez Sąd, nie ustalono faktycznych kosztów noclegów poniesionych przez płatnika w rozliczeniu na poszczególnych pracowników z uwzględnieniem terminu pobytu każdego z nich na budowie zagranicznej. Ustalenie kosztów noclegów w zaskarżonych decyzjach nastąpiło poprzez przyjęcie za koszt noclegu jednego pracownika średnich kosztów noclegów za granicą (na terenie Niemiec), ustalonych w oparciu

o dane pozyskane z Internetu. Zestawienie takie przygotował na żądanie organu rentowego Z. L. zatrudniony u płatnika składek jako zastępca prezesa. Z. L. przygotowując to „hipotetyczne zestawienie” nie został poinformowany przez organ do jakiego celu dane te zostaną użyte. Organ rentowy nie wystąpił do płatnika składek o wydanie księgowych dowodów zapłaty za koszty noclegów za pracowników w okresie spornym, nie zobowiązał odwołującego do tłumaczenia faktur, ani przygotowania zestawienia kosztów noclegów faktycznie poniesionych przez płatnika w oparciu o te dokumenty. Ustalone w zaskarżonych decyzjach koszty poniesione przez płatnika za noclegi w/w zainteresowanych na terenie Niemiec, nie są kwotami faktycznie zapłaconymi przez płatnika składek.

W trakcie pobytu zainteresowanych na terenie Niemiec odwołujący w okresach szczegółowo wymienionych w zaskarżonych decyzjach wypłacał pracownikom tzw. „dodatek rozłąkowy” w kwotach opisanych w zaskarżonych decyzjach.

Na listach plac sporządzonych w języku niemieckim, widnieje pozycja „dodatek rozłąkowy”. Pracownicy (...) zatrudnieni na terenie Niemiec byli przekonani, że wypłacane im świadczenie stanowi dodatek do wynagrodzenia zasadniczego za pracę w miejscowości oddalonej od miejsca zamieszkania. Od wynagrodzeń wypłacanych pracownikom zatrudnionym na terenie Niemiec odprowadzano składkę do Niemieckiej Kasy Urlopowej (...) na podstawie obowiązujących na terenie tego kraju przepisów prawa. Po zakończeniu każdego roku kalendarzowego Niemiecka Kasa Urlopowa przesyłała do każdego z pracowników formularz zawierający oświadczenie o niewykorzystaniu urlopu i na jego podstawie wypłacała pracownikom świadczenia urlopowe w kwotach szczegółowo wymienionych w zaskarżonych decyzjach.

Zainteresowany E. C. został zatrudniony przez płatnika składek na umowę o pracę w okresach szczegółowo wskazanych w zaskarżonej decyzji z wynagrodzeniem zasadniczym na poziomie minimalnej płacy. Jako miejsce wykonywania pracy w umowie o pracę wskazano S. gm. R.. Zainteresowany E. C. w ramach zatrudnienia na umowę o pracę otrzymywał polecenia wyjazdów służbowych do Irlandii, gdzie w okresach spornych również realizowano kontrakty budowlane. Na podstawie wypełnionego druku delegacji złożonego przez zainteresowanego do rozliczenia, pracodawca wypłacał mu diety z tytułu podróży służbowej.

Na podstawie tak ustalonego stanu faktycznego Sąd Okręgowy zważył, iż odwołania (...) Spółka z o.o. w R. okazały się uzasadnione, aczkolwiek niezupełnie z przyczyn wskazywanych w odwołaniach.

Spór w rozpoznanej sprawie sprowadzał się do ustalenia przede wszystkim tego, jaka kwota stanowiła, zgodnie z obowiązującymi przepisami, podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe zainteresowanych.

W rozpoznawanej sprawie niesporne pozostaje, że (...) Spółka z o.o. w R. realizowała usługi budowlane na terenie Niemiec i że do realizacji tych prac zatrudniała na podstawie umów o pracę pracowników A. C. (2), D. G., W. D., K. G., B. M., S. B., A. W., R. K., R. G. (2), A. K., M. P., A. M., J. Ś., M. M., M. S., K. K., K. O., J. K., S. Ś. i P. S..

Wprawdzie w umowach o pracę, jako miejsce wykonywania pracy wskazano miejscowość (...) gmina R., to praktycznie żaden z zainteresowanych w tej miejscowości pracy nie wykonywał, gdyż aneksami do umów o pracę pracodawca wskazał jako miejsce pracy pracę przy realizacji inwestycji budowlanych na terenie Niemiec.

Pomiędzy stronami nie był sporny także fakt, że Spółka zapewniała pracownikom lokale mieszkalne, których koszty najmu ponosiła. Koszty te określały faktury wystawiane przez właścicieli lokali.

Od tego składnika odwołująca nie naliczała i nie odprowadzała składek na ubezpieczenie społeczne, ubezpieczenie zdrowotne i na Fundusz Pracy. W tej kwestii spór sprowadzał się do ustalenia, czy z podstawy wymiaru składek należało wyłączyć równowartość kosztów noclegów z tytułu podróży służbowych należnych pracownikom.

Mając na uwadze art. 18 ustawy z dnia 17 grudnia 1998r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz. U. z 2009r., Nr 205, poz. 1585 ze zm.) art. 12 ustawy z dnia 26 lipca 1991r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2010r., Nr 51, poz. 307 ze zm.) przepisy Rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998r. w sprawie

szczególnych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe (Dz. U. z 1998r. Nr 161, poz. 1106 ze zm.), przepisy Rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 19 grudnia 2002r. w sprawie wysokości oraz warunków ustalania należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej poza granicami kraju (Dz. U. 02.236.1991 ze zm.) oraz art. 77⁵ Kodeksu pracy Sąd Okręgowy stwierdził, że odwołanie (...) Sp. z o.o. nie zasługuje na uwzględnienie. Płatnik składek zapewnił zatrudnionym pracownikom lokale mieszkalne, których koszty pokrywał, a zatem taka forma zapewnienia zakwaterowania nie odpowiada definicji ryczałtu na nocleg według obowiązujących przepisów i jest to w istocie świadczenie w naturze. Zatem zgodnie z art. 12 ustawy o PIT jest przychodem ze stosunku pracy i stanowi podstawę wymiaru składki na ubezpieczenie społeczne. Nie można uznać również, że zainteresowani przebywali w podróży służbowej, skoro wszyscy faktycznie przebywali za granicą, z zagwarantowanymi przez pracodawcę miejscami pobytu, a do tego uzyskiwali przychody (wynagrodzenie), co określone zostało w umowach o pracę i aneksach do tych umów.

W związku z powyższym, pokrywanych przez Spółkę kosztów zakwaterowania pracowników wykonujących czynności służbowe poza granicami kraju, w którym siedzibę ma pracodawca, nie można uznać za należności na pokrycie kosztów związanych z podróżą służbową. Skoro z powołanego już art. 12 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wynika, że skoro kosztów zakwaterowania pracowników nie można uznać za diety i inne należności z tytułu podróży służbowej, to stanowią one świadczenia pracownika w naturze, a zatem są jego przychodem. Skoro zatem, zgodnie z art. 18 ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, podstawą wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne jest przychód w rozumieniu ustawy o PIT osiągnięty u pracodawcy z tytułu pozostawania w stosunku pracy, to pracodawca winien odprowadzić od tego przychodu składki na ubezpieczenia społeczne, ubezpieczenie zdrowotne i Fundusz Pracy, (podobne stanowisko zajął Sąd Apelacyjny w Poznaniu w spr. III AUa 754/06)

Reasumując, stanowisko pozwanego co do zasady ustalającej obowiązek przyjęcia do podstawy wymiaru składki wartości otrzymanego świadczenia przez zainteresowanych w postaci poniesionych przez płatnika kosztów zakwaterowania, jest w ocenie Sądu Okręgowego zgodne z obowiązującymi w tym zakresie przepisami. Biorąc jednakże pod uwagę fakt, iż przypisane poszczególnym zainteresowanym kwoty uzyskanego przychodu nie zostały ustalone w sposób prawidłowy, decyzje pozwanego w tym zakresie jako wadliwe nie mogą się ostać.

Sąd Okręgowy podkreślał, że w polskim systemie prawa ubezpieczeń społecznych, wysokość składki jest wielkością matematyczną wyliczaną na podstawie stałych, ustawowo określonych danych. Wbrew twierdzeniom organu rentowego wysokość składki przyjęta w zaskarżonych decyzjach od kosztów zakwaterowania poniesionych przez płatnika w czasie pobytu pracowników za granicą, jest okolicznością sporną. Wartości te przyjęte w zaskarżonych decyzjach zostały bowiem ustalone przez organ rentowy w oparciu o „hipotetyczne zestawienie” przygotowane przez jednego z pracowników płatnika, a nie w oparciu o dowody księgowe. Niedopuszczalne jest zdaniem Sądu wyliczenie wartości składek od świadczeń noclegowych w oparciu o dane o charakterze statystycznym, określające jedynie przeciętne koszty wynajmu kwater w miastach, gdzie prowadzone były budowy. Z tego powodu organ rentowy został zobowiązany przez Sąd postanowieniem z dnia 29.12.2008r. na podstawie art. 467 § 4 kpc do uzupełnienia postępowania w tym zakresie. Przy obliczaniu wartości składki od kosztów zakwaterowania konieczne było, zdaniem Sądu, skorzystanie z dokumentów księgowych w postaci faktur za noclegi i rozliczenie tych kosztów na poszczególnych pracowników w precyzyjnie określonych ramach czasowych ich pobytu za granicą. Obowiązku tego organ rentowy zaniechał w czasie kontroli i aby ułatwić sobie postępowanie kontrolne, zobowiązał pracownika Spółki Z. L. do sporządzenia zestawienia kosztów zakwaterowania na podstawie danych z Internetu. Zważyć należy, że zastępowanie dowodu w postaci dokumentu księgowego dokumentem prywatnym w istocie oderwanym od kontekstu gospodarczego, jest niedopuszczalne przy ustalaniu wysokości składki w sytuacji, gdy dowody księgowe istnieją i są dostępne. Oczywiście jest, że istnienie dokumentów księgowych w języku obcym łączyło się z koniecznością ich przetłumaczenia. Zdaniem Sądu I instancji organ rentowy w trakcie kontroli miał nie tylko prawo, ale i obowiązek zobowiązania płatnika do dokonania niezbędnego tłumaczenia dokumentów. Organ miał bowiem obowiązek ustalić, jaka była wartość kwot faktycznie uiszczonych przez pracodawcę za noclegi poszczególnych pracowników dokładnie w czasie ich pobytu za granicą. Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w Z. jednak tego nie uczynił, ani w toku kontroli,

ani w toku postępowania sądowego do czego został zobowiązany przez Sąd. Tylko w wyniku analizy dokumentów księgowych i rzetelnego rozliczenia kosztów za kwatery organ rentowy mógłby wydać decyzje uwzględniające przepisy prawa, a także faktyczne zdarzenia gospodarcze. Niedopuszczalna jest jednak sytuacja w której organ rentowy ciężar przeprowadzenia postępowania dowodowego przerzuca w całości na Sąd rozpoznający odwołania od zaskarżonych decyzji, które nie zostały poprzedzone rzetelnym postępowaniem dowodowym w toku kontroli. Takie postępowanie stawia Sąd odwoławczy w sytuacji organu poszukującego dowodów w celu ustalenia prawdy obiektywnej, przeprowadzenia ich na koszt Skarbu Państwa w wypadku, gdy dowody te były dostępne organowi rentowemu przed wydaniem decyzji.

Podsumowując Sąd I instancji stwierdził, że brak jest podstaw do przyjęcia, że kwoty określone w zaskarżonych decyzjach, jako poniesione przez pracodawcę koszty noclegów, zostały faktycznie przez tego pracodawcę na rzecz pracowników wypłacone. Ten ogólny wniosek dotyczy wszystkich zaskarżonych decyzji w zakresie ustalenia składki na ubezpieczenie społeczne od tzw. świadczeń noclegowych i dotyczy wszystkich zainteresowanych. Całkowita bierność organu rentowego w przedmiocie rzetelnego ustalenia kosztów noclegów spowodowała konieczność zmiany zaskarżonych decyzji i ustalenie, że koszty w kwotach przyjętych przez organ rentowy, jako koszty noclegów nie stanowiły podstawy wymiaru składki na ubezpieczenie społeczne.

Kolejną kwestią wymagającą rozważenia jest charakter świadczeń urlopowych, wypłaconych pracownikom spółki w kwotach określonych w zaskarżonych decyzjach. Wysokość tych świadczeń wypłaconych zainteresowanym nie była przedmiotem sporu w sprawie. Stąd też ustalając stan faktyczny, Sąd Okręgowy zaniechał określania tych kwot in concreto w stosunku do poszczególnych pracowników. Przedmiotem sporu pozostaje zaś, czy wypłacone w niespornych kwotach świadczenia są podstawą wymiaru składek. Zdaniem Sądu I instancji brak jest podstaw do przyjęcia, że świadczenia te stanowiły podstawę wymiaru składki na ubezpieczenie społeczne. Już choćby redakcja powołanego przez organ rentowy art. 18 ustawy o ubezpieczenia społecznych wskazuje, że podstawą wymiaru składki są wszelkie świadczenia pieniężne wypłacone pracownikowi z tytułu stosunku pracy przez pracodawcę. Świadczenia urlopowe należne pracownikom (...) Sp. z o.o. w R. za okresy sporne, nie zostały jednak wypłacone tym pracownikom przez płatnika składek. Świadczenia te zostały wypłacone przez Niemiecką Kasę Urlopową w oparciu o obowiązujące tam przepisy prawa i nie stanowiły ekwiwalentu pieniężnego za niewykorzystany urlop o którym mowa w art. 171 kodeksu pracy.

Treść powołanego przepisu wskazuje, że świadczenia pieniężne za czas urlopu na podstawie odrębnych przepisów nie mieszczą się w zakresie pojęcia ekwiwalentu za urlop. Są to dwa odrębne świadczenia uregulowane różnymi przepisami prawa. Brak jest zatem podstaw do przyjęcia, że świadczenia wypłacone pracownikom za niewykorzystany urlop przez Niemiecką Kasę Urlopową ze składek, które pracownicy ci wpłacali do tej Kasy w czasie zatrudnienia, stanowiły ekwiwalent za urlop w rozumieniu art. 171 kodeksu pracy, wchodzący do podstawy wymiaru składki na ubezpieczenie w oparciu o art. 18 ustawy o ubezpieczeniu społecznym. Z tej przyczyny zaskarżone decyzje należało zmienić w tym zakresie i ustalić, że świadczenia wypłacane pracownikom z Niemieckiej Kasy Urlopowej nie stanowiły podstawy wymiaru składki na ubezpieczenie społeczne.

Odnośnie pozostałych świadczeń spornych wypłaconych pracownikom (...) Sp. z o.o. w R. w postaci dodatku żywieniowego nazwanego także rozławkowym, oraz diet z tytułu podróży służbowych (w przypadku pracownika zatrudnionego w Irlandii E. C.), podstawę prawną rozstrzygnięcia stanowi cytowane rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki socjalnej z dnia 18 grudnia 1998r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe a w szczególności § 2 pkt. 15,16,18 tego rozporządzenia.

Powołane wyżej przepisy dotyczą pracowników, którzy bądź z tytułu podróży służbowej, bądź z tytułu zatrudnienia za granicą u polskich pracodawców, bądź z tytułu czasowego przeniesienia nie wykonują powierzonych im obowiązków w stałym miejscu świadczenia pracy. Z taką właśnie sytuacją mamy do czynienia w rozpoznanej sprawie. Wszyscy zainteresowani których miejscem świadczenia pracy była miejscowość S., określona w zawartych umowach o pracę, zostali przeniesieni mocą aneksów do tych umów do pracy za granicą u polskiego pracodawcy - (...). W ocenie Sądu

Okręgowego zainteresowanym – przysługiwały zatem dodatki żywieniowe tzw. strawne - pkt 18 cyt. rozporządzenia i dieta z tytułu podróży służbowej dla zainteresowanego E. C. delegowanego do pracy w Irlandii.

Sąd Okręgowy podkreślał, iż z przepisu § 2 pkt 16 cyt. rozporządzenia wyraźnie wynika, że podstawy wymiaru składek nie stanowi część wynagrodzenia w wysokości równej diecie, nie zaś dieta wypłacona faktycznie pracownikowi. Z uzasadnienia zaskarżonej decyzji nie wynika natomiast w jaki sposób pozwany organ rentowy dokonał wyliczenia wysokości wypłacanych, czy należnych zainteresowanym diet, czy dodatków żywieniowych (rozłąkowych). Z uwagi na powyższe wyliczenie przez organ rentowy ekwiwalentu za urlop, jako sumy wynagrodzenia brutto i dodatku żywieniowego jest nieuprawnione, przy założeniu, iż przychód w postaci dodatku żywieniowego nie jest podstawą wymiaru składki.

Pismem z dnia 26.01.2011r. odwołujący złożył wniosek o uzupełnienie wyroku Sądu Okręgowego w Zielonej Górze z dnia 25.01.2011r. przez orzeczenie w przedmiocie zwrotu od pozwanego kosztów zastępstwa procesowego w wysokości dwukrotnej stawki minimalnej za każde odwołanie.

Postanowieniem z dnia 7.03.2011r. Sąd Okręgowy w Zielonej Górze oddalił wniosek o uzupełnienie wyroku z 25.01.2011r., uzasadniając swoje stanowisko tym, że pełnomocnik odwołującej nie zgłosił wniosku o przyznanie kosztów według norm przepisanych przed zamknięciem rozprawy bezpośrednio poprzedzającej wydanie wyroku (art. 109 § 1 kpc w zw. z art. 351 kpc).

Apelację od wyroku wywiódł pozwany.

Pozwany zarzucił zaskarżonemu wyrokowi naruszenie prawa materialnego art. 18 ust.1 w zw. z art. 4 pkt.9 ustawy z dnia 13.10.1998r. o systemie ubezpieczeń społecznych, art. 87 ust. 1 pkt.b w zw. z art. 91 ust. 5 tejże ustawy, § 2 pkt 15, 16 i 18 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 18.12.1998r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składki na ubezpieczenie emerytalne i rentowe i art. 77⁵ § 1 kodeksu pracy przez ich niewłaściwą wykładnię i zastosowanie w sposób opisany w pkt. 1,2,3,4,5 apelacji oraz naruszenia prawa procesowego poprzez sprzeczność istotnych ustaleń Sądu z treścią zebranego w sprawie materiału dowodowego i naruszenie art. 233 § 1 kpc w sposób opisany w pkt. 6 apelacji.

Podnosząc powyższe pozwany wniósł o zmianę zaskarżonego wyroku i oddalenie odwołania ewentualnie o uchylenie wyroku i przekazanie sprawy Sądowi I instancji do ponownego rozpoznania oraz o zasądzenie na rzecz apelującego kosztów postępowania wg norm przepisanych.

Odwołująca wywiodła zażalenie na postanowienie Sądu Okręgowego w Zielonej Górze z dnia 7.03.2011r. oddalające wniosek o uzupełnienie wyroku tegoż Sądu z dnia 25.01.1011r. w przedmiocie zasądzenia od pozwanego na rzecz odwołującego kosztów zastępstwa procesowego w postępowaniu pierwszoinstancyjnym.

Jednocześnie odwołująca wniosła o oddalenie apelacji pozwanego i zasądzenie kosztów zastępstwa procesowego.

Sąd Apelacyjny w Poznaniu Wydział Pracy i Ubezpieczeń Społecznych wyrokiem z dnia 15 listopada 2011 r. (sygn. akt III AUa 550/11):

1. oddalił apelację;
2. oddalił zażalenie;
3. zasądził od pozwanego na rzecz odwołującej kwotę 2640 zł tytułem zwrotu kosztów zastępstwa procesowego w instancji odwoławczej.

Od wyroku tego wywiedziono skargę kasacyjną.

Sąd Najwyższy wyrokiem z dnia 19 listopada 2012r. (sygn. akt II UK 100/12) uchylił zaskarżony wyrok i przekazał sprawę Sądowi Apelacyjnemu w Poznaniu do ponownego rozpoznania oraz orzeczenia o kosztach postępowania kasacyjnego, podkreślając w szczególności, iż kwestia, czy wypłacane pracownikom odwołującej się spółki przez niemiecką kasę urlopową ekwiwalenty za urlop stanowią podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne, w aktualnym stanie sprawy nie poddaje się kontroli kasacyjnej. W tym zakresie sąd odwoławczy nie poczynił bowiem żadnych ustaleń faktycznych, nie dokonał też oceny prawnej w świetle przepisów regulujących wypłacanie tych świadczeń.

Sąd Apelacyjny po ponownym rozpoznaniu sprawy zważył, co następuje.

Apelacja okazała się zasadna.

Analiza postępowania przed Sądem Okręgowym prowadzi do wniosku, że wyrok został wydany w sprawie niedojrzałej do rozstrzygnięcia, co skutkuje koniecznością uchylenia wydanego orzeczenia i przekazania sprawy Sądowi I instancji do ponownego rozpoznania.

Spór w niniejszej sprawie, mając na uwadze zakres apelacji, dotyczył stwierdzenia czy odwołująca spółka (...) Sp.z o.o. jako płatnik składek prawidłowo ustaliła wysokość przychodu pracowników objętych spornymi decyzjami.

W pierwszej kolejności przytoczyć należy podstawy prawne mające zastosowanie w niniejszej sprawie. Zgodnie z art. 18 ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1998r. o systemie ubezpieczeń społecznych, podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe ubezpieczonych wymienionych w art. 6 ust. 1 pkt 1–3 i pkt 18a stanowi przychód, o którym mowa w art. 4 pkt 9 i 10, z zastrzeżeniem ust. 1a i 2, ust. 4 pkt 5 i ust. 12. W myśl § 1 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe, zwanych dalej "składkami", stanowi przychód w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych, osiągnany przez pracowników u pracodawcy z tytułu zatrudnienia w ramach stosunku pracy, z zastrzeżeniem art. 18 ust. 2 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz. U. Nr 137, poz. 887), zwanej dalej "ustawą", oraz § 2. Szczegółowy katalog świadczeń wyłączonych z podstawy wymiaru składek zawiera § 2 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe.

Zgodnie z Rozporządzeniem Ministra Pracy i Polityki Socjalnej, z dnia 18 grudnia 1998r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe (Dz.U.98.161.1106) po zmianie z dniem 30 stycznia 2004 r. przez rozporządzenie Ministra Gospodarki, Pracy i Spraw Socjalnych z dnia 28 stycznia 2004 r. oraz jego § 2 pkt. 15, z podstawy wymiaru składek nie stanowią diety i inne należności z tytułu podróży służbowej pracownika - do wysokości określonej w przepisach w sprawie wysokości oraz warunków ustalania należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej, z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju oraz poza granicami kraju. Oczywisty wydaje się także cel takiej regulacji. Pracownik odbywający podróż służbową, tzn. wykonujący powierzone mu obowiązki poza stałym miejscem świadczenia pracy, ma prawo do diety rekompensującej zwiększone w takiej sytuacji faktycznej wydatki na wyżywienie i nocleg. Tego rodzaju funkcja tej należności powoduje, że wołą racjonalnego ustawodawcy zwolniona jest ona od podatku dochodowego (art. 21 ust. 1 pkt 16 ustawy podatkowej), a także wyłączona z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe (§ 2 pkt 15 rozporządzenia).

Zgodnie zaś z treścią § 2 pkt. 16 cyt. rozporządzenia podstawy wymiaru składek nie stanowią następujące przychody: część wynagrodzenia pracowników zatrudnionych za granicą u polskich pracodawców, z wyłączeniem osób wymienionych w art. 18 ust. 12 ustawy - w wysokości równoważności 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.

Jak wskazał Sąd Najwyższy w uzasadnieniu wyroku z dnia 29 września 2009r., sygn. akt I UK 122/09 (publ. OSNP 2011/9-10/136) wyłączenie z podstawy wymiaru składek pracowników zatrudnionych za granicą w polskich zakładach pracy części wynagrodzenia odpowiadającego równowartości diety z tytułu podróży służbowej poza granicami kraju ma swoje uzasadnienie poprzez odniesienie ich sytuacji do sytuacji pracowników odbywających zagraniczne podróże służbowe, o czym mowa wyżej, a także do sytuacji pracowników wykonujących zatrudnienie poza miejscem swego zamieszkania. Nie można więc uznać je za arbitralne. Biorąc po uwagę istotną cechę wyróżniającą pracowników zatrudnionych za granicą, a więc poza swoim miejscem zamieszkania, polegającą na ponoszeniu zwiększonych kosztów wyżywienia i noclegu, zasada równego traktowania ubezpieczonych winna być odnoszona nie do ogółu pracowników, lecz do pracowników wykonujących pracę poza miejscem swojego zamieszkania. W ich przypadku można mówić o ogólnej zasadzie wyłączenia z podstawy wymiaru składek tych należności, które pokrywają zwiększone koszty utrzymania. Dotyczy to diet - w przypadku podróży służbowych (§ 2 pkt 15 rozporządzenia), należności przysługujących pracownikom z tytułu wykonywania pracy poza stałym miejscem pracy lub stałym miejscem zamieszkania: dodatków, ryczałtów za rozłękę oraz strawnego - do wysokości, która z tego tytułu została zwolniona od podatku dochodowego od osób fizycznych (§ 2 pkt 18 rozporządzenia), a także części wynagrodzenia odpowiadającego równowartości diety z tytułu podróży służbowej przysługującej poza granicami kraju - w przypadku pracowników zatrudnionych przez polskich pracodawców za granicą (§ 2 pkt 16 rozporządzenia). Jak wskazał Sąd Najwyższy w ustawie systemowej nastąpiło racjonalnie uzasadnione zróżnicowanie zasad ustalania podstawy wymiaru składek, w zależności od miejsca wykonywania zatrudnienia. Pracownicy zatrudnieni przez polskich pracodawców za granicą nie znajdują się zatem w gorszej sytuacji niż pracownicy wykonujący pracę na terenie Polski, ale poza miejscem swego zamieszkania i w związku z tym ustawodawca udziela zarówno im jak i płatnikom składek ulg pozwalających na rekompensatę tego stanu rzeczy.

W niniejszej sprawie zainteresowani pracownicy zostali oddelegowani do pracy za granicą u polskiego pracodawcy, nie przebywali w podróży służbowej. W tej sytuacji pracownik zatrudniony za granicą u polskiego pracodawcy nie odbywa podróży służbowej, wobec czego nie przysługują mu należności z tym związane.

Jego sytuacja faktyczna wykazuje jedynie podobieństwo do przebywania w takiej podróży (pracę świadczy poza miejscem swego zamieszkania i w oddaleniu od rodziny, co generuje wyższe niż zwykle wydatki na utrzymanie). Biorąc to pod uwagę, ustawodawca wyłączył z podstawy wymiaru składek część wynagrodzenia stanowiącą równowartość diety zgodnie z brzmieniem § 2 ust. 16 cyt. rozporządzenia.

Z § 2 pkt 18 powołanego rozporządzenia wynika, że podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne nie stanowi dodatek za rozłękę wypłacany pracownikowi czasowo przeniesionemu oraz strawne – do wysokości diety z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju. Tymczasem zainteresowani nie byli czasowo przeniesieni, lecz zatrudnieni za granicą u polskiego pracodawcy.

Dodatek za rozłękę wypłacony pracownikom przez spółkę został wypłacony bez podstawy prawnej skoro pracownicy nie byli przecież przeniesieni do pracy na terenie Niemiec czasowo lecz wykonywali tak stale swoje obowiązki pracownicze. W takiej sytuacji zainteresowani nie mieścili się w zakresie podmiotowym § 2 pkt 18 powołanego rozporządzenia a wypłacone im kwoty były innym przychodem ze stosunku pracy niż świadczenie określone w rozporządzeniu w § 2 pkt 18.

Odnosząc się natomiast do możliwości wyłączenia z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe kosztów zakwaterowania pracownika za granicą, to stwierdzić należy, że zgodnie z art. 18 ust. 1 w związku z art. 4 pkt 9 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych w związku z art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe ubezpieczonych będących pracownikami stanowią dokonywane z tytułu zatrudnienia w ramach stosunku pracy 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: wynagrodzenie zasadnicze, wynagrodzenie za godziny nadliczbowe, różnego rodzaju dodatki, nagrody, ekwiwalenty za niewykorzystany urlop i wszelkie inne kwoty niezależnie od tego, czy ich wysokość została z góry ustalona, a ponadto świadczenia pieniężne ponoszone za pracownika, jak również wartość innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych.

Z faktu niewywiązania się przez odwołującą spółkę z obowiązku nałożonego przez Sąd Okręgowy przedłożenia dokumentów pozwalających na ustalenie kosztów zakwaterowania pracowników w okresach miesięcznych nie można wyciągać dla organu rentowego negatywnych skutków procesowych.

Zakwaterowanie pracownika za granicą na koszt pracodawcy stanowi, jak wskazywał Sąd Najwyższy świadczenie w naturze, którego wartość pieniężna jest przychodem danego pracownika ze stosunku pracy uwzględnianym w podstawie wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne. Zgodnie z art. 46 ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, 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 systemowej). 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. Brak stosownej ewidencji obciąża – zgodnie z art. 232 zd. pierwsze k.p.c. – odwołującą i to odwołująca winna wykazać, że faktyczne koszty zakwaterowania pracowników były inne od wykazanych przez ZUS.

W kwestii wypłacanych zainteresowanym pracownikom przez niemiecką kasę urlopową ekwiwalentów za urlop Sąd I instancji nie poczynił żadnych ustaleń faktycznych za wyjątkiem tego, że od wynagrodzeń zatrudnionych na terenie Niemiec pracowników odprowadzano składkę do Niemieckiej Kasy Urlopowej, która po zakończeniu każdego roku kalendarzowego przysyłała formularz na podstawie którego wypłacała pracownikom świadczenia urlopowe. Sąd I instancji doszedł do przekonania, że wypłacone świadczenie urlopowe zainteresowanym pracownikom spółki zostało faktycznie wypłacone nie przez pracodawcę lecz przez Niemiecką Kasę Urlopową w oparciu o obowiązujące w tym kraju przepisy prawa i na tej podstawie kwoty te wyłączył z podstawy wymiaru składek. Sąd I instancji nie ustalał też kwot świadczeń urlopowych.

Tymczasem ekwiwalent za urlop jest przychodem pracownika, stanowiącym podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne (por. art. 18 ust. 1 w związku z art. 4 pkt 9 ustawy systemowej i art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych), niezależnie – na co zwrócił uwagę Sąd Najwyższy w powołanym orzeczeniu – czy jest wypłacany przez pracodawcę czy przez inny podmiot, nawet bez względu na źródło finansowania tych wypłat.

Sąd I instancji nie badał też – w oparciu o obowiązujące na terenie Niemiec przepisy prawa – czy od wypłaconego ekwiwalentu urlopowego pobierane były składki przez niemieckie instytucje ubezpieczeniowe. W konsekwencji wyrok Sądu Okręgowego podlega uchyleniu a sprawa – przekazaniu Sądowi I instancji do ponownego rozpoznania.

Sąd I instancji, ponownie analizując sprawę, winien rozważyć charakter prawny wypłacanych i ponoszonych przez odwołującą spółkę spornych świadczeń i możliwość wyłączenia ich - w aktualnym stanie sprawy - z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne. Sąd orzekający winien przede wszystkim zbadać czy od kwestionowanych świadczeń urlopowych pobierane były składki przez niemieckie instytucje ubezpieczeniowe oraz zbadać i zastosować właściwe w tym zakresie przepisy prawa.

Przy ponownym rozpoznaniu sprawy Sąd Okręgowy, stosując się do powyższych wskazań, starannie zgromadzi materiał dowodowy. Dopiero, bowiem wyczerpująco zebrany i poddany ocenie zgodnej z art. 233 § 1 k.p.c. materiał dowodowy pozwoli Sądowi Okręgowemu na rozstrzygnięcie spornej kwestii. Niewyjaśnienie zaś i pozostawienie poza oceną okoliczności faktycznych stanowiących przesłanki zastosowania norm prawa materialnego będących podstawą zaskarżonego wyroku świadczy o nierozpoznaniu istoty sprawy, co musiało skutkować uchyleniem zaskarżonego wyroku i przekazaniem sprawy do ponownego rozpoznania Sądowi I instancji.

Sąd Okręgowy przeprowadzi także inne dowody, które uzna za konieczne do wyjaśnienia spornych okoliczności sprawy, w tym zwłaszcza w zakresie zaoferowanym przez strony, uprzednio pouczone o treści art. 232 k.p.c. Zebrany tak materiał dowodowy Sąd podda ocenie zgodnie z zasadą swobodnej oceny dowodów zawartej w art. 233 § 1 k.p.c. i na tej podstawie rozważy zasadność odwołania w świetle obowiązujących w tej mierze przepisów.

Kierując się powyższymi względami Sąd Apelacyjny z mocy art. 386 § 4 k.p.c. i art. 108 § 2 k.p.c. orzekł jak w sentencji.

/SSA Maria Michalska-Goźdź/ /SSA Iwona Niewiadowska-Patzer/ /SSA Ewa Cyran/