

Sygn. akt **III AUa 573/15**

WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 18 grudnia 2015 r.

Sąd Apelacyjny w Poznaniu III Wydział Pracy i Ubezpieczeń Społecznych

w składzie:

Przewodniczący: SSA Dorota Goss-Kokot (spr.)

Sędziowie: SSA Wiesława Stachowiak

SSA Izabela Halik

Protokolant: insp.ds.biurowości Krystyna Kałużna

po rozpoznaniu w dniu 10 grudnia 2015 r. w Poznaniu

sprawy (...) **Sp. z o.o. sp. k. w S.**

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

przy udziale zainteresowanego W. B.

o podstawę wymiaru składek

na skutek apelacji Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddział w Z.

od wyroku Sądu Okręgowego w Zielonej Górze

z dnia 30 grudnia 2014 r. sygn. akt IV U 1989/13

1. oddała apelację;

2. zasądza od pozwanego na rzecz odwołującej Spółki kwotę 120 zł tytułem kosztów zastępstwa procesowego w postępowaniu apelacyjnym.

SSA Izabela Halik	SSA Dorota Goss-Kokot	SSA Wiesława Stachowiak
-------------------	-----------------------	-------------------------

UZASADNIENIE

Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w Z. decyzją z 22 lutego 2013 roku, określił podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne, rentowe i wypadkowe oraz zdrowotne W. B. z tytułu zatrudnienia jako pracownika u płatnika składek (...) sp. z o.o. sp. k. w S..

W uzasadnieniu decyzji wskazano, że płatnik składek nie zadeklarował składek na ubezpieczenie społeczne i ubezpieczenie zdrowotne, Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych za ubezpieczonego wykonującego pracę na podstawie umowy o pracę, oddelegowanego do pracy poza granice kraju, od uzyskanego przez niego przychodu w postaci świadczenia w naturze z tytułu częściowego nieodpłatnego udostępnienia zakwaterowania

pracownika oddelegowanego do pracy do Niemiec. Ubezpieczony oddelegowany do pracy do Niemiec ponosił częściową odpłatność za zakwaterowanie, w wysokości 15 euro miesięcznie, bez względu na ilość dni pobytu za granicą, zaś pozostałą część kosztów zakwaterowania opłacał płatnik składek.

Płatnik składek (...) Sp. z o.o. Sp. k. w S. złożył odwołanie od decyzji, wnosząc o jej zmianę i ustalenie, że spółka prawidłowo naliczyła podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne pracownika W. B. za okres objęty decyzją i nie istnieją przesłanki do weryfikacji odprowadzonych z tego tytułu składek do ZUS. Płatnik wniósł także o zasądzenie od ZUS na swoją kosztów postępowania, według norm przepisanych.

Płatnik podniósł zarzuty naruszenia art. 18 ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych w zw. z § 2 ust. 1 pkt 26 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z 18 grudnia 1998 roku w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe oraz naruszenie art. 107 § 1 i § 3 k.p.a.

Sąd Okręgowy Sąd Pracy i Ubezpieczeń Społecznych w Zielonej Górze wyrokiem z 30 grudnia 2014 roku w sprawie IV U. 1989/13:

w punkcie I zmienił zaskarżoną decyzję w ten sposób, że przy obliczeniu składki na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne zainteresowanego W. B. w miesiącach szczegółowo wskazanych w zaskarżonej decyzji nie dolicza się wartości korzyści materialnych z tytułu nabycia przez niego usługi zakwaterowania po cenie niższej niż detaliczna tj.

- kwoty 469,33 zł. za grudzień 2010 roku,

- kwoty 433,96 zł. za luty 2011 roku,

- kwoty 457,27 zł za kwiecień 2011 roku,

- kwoty 545,95 zł za maj 2011 roku,

W punkcie II Sąd orzekł o kosztach procesu.

Sąd I instancji uznał, że odwołanie zasługiwało na uwzględnienie.

Sąd Okręgowy powołał treść art. 18 ust. 1 ustawy z 13 października 1998 roku o systemie ubezpieczeń społecznych, zgodnie z którym podstawą wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne pracownika jest przychód w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych, osiągany u pracodawcy z tytułu pozostawania w stosunku pracy, z włączeniami ujętymi w rozporządzeniu Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z 18 grudnia 1998 roku w sprawie szczegółowych zasad ustalania postawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe.

Przychodem ze stosunku pracy w myśl art. 12 ustawy z dnia 26.07.1991r. o podatku dochodowym od osób fizycznych 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, ekwiwalenty za niewykorzystany urlop i wszelkie inne kwoty niezależnie od tego, czy ich wysokość została z góry ustalona, a ponadto świadczenia pieniężne ponoszone przez pracownika, jak również wartość innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo płatnych.

W myśl § 2 ust. 1 powołanego rozporządzenia, z podstawy wymiaru składek wyłączeniu podlegają pewne rodzaje przychodów wymienione wyczerpująco od pkt 1 do 32.

W szczególności, podstawy wymiaru składek zgodnie pkt. 26, nie stanowią: korzyści materialne wynikające z układów zbiorowych pracy, regulaminów wynagradzania lub przepisów o wynagradzaniu, a polegające na uprawnieniu do zakupu po cenach niższych niż detaliczne niektórych artykułów, przedmiotów lub usług oraz korzystaniu z bezpłatnych lub częściowo odpłatnych przejazdów środkami lokomocji.

Sąd I instancji zaznaczył, że zarówno skarżący jak i organ rentowy byli zgodni co do tego, iż korzyści w postaci stworzenia pracownikowi przez pracodawcę możliwości częściowo odpłatnego korzystania z usług zakwaterowania stanowią przychód pracownika.

Osią sporu okazała się natomiast sama interpretacja przepisu § 2 ust. 1 pkt 26 rozporządzenia z 18 grudnia 1998 roku. W ocenie Sądu I instancji, organ ubezpieczeń społecznych błędnie zinterpretował brzmienie tego przepisu, nie podając w zasadzie żadnych argumentów przemawiających za słusznością swojego stanowiska w zakresie wliczenia do podstawy wymiaru składek przewidzianych regulaminem wynagradzania przychodów pracownika wynikających z częściowej odpłatności za zakwaterowanie.

Orzekając w przedmiotowej sprawie Sąd Okręgowy miał na uwadze stanowisko Sądu Najwyższego wyrażone w wyroku z 3 kwietnia 2008 roku w sprawie II UK 172/07, w którym przyjęto, że skoro z treści § 2 ust. 1 pkt 26 rozporządzenia 18 grudnia 1998 roku wynika, że podstawy wymiaru składek nie stanowią przychody w postaci korzyści materialnych wynikających z układów zbiorowych pracy, regulaminów wynagradzania lub przepisów o wynagradzaniu polegające między innymi na korzystaniu z odpłatnych lub częściowo odpłatnych przejazdów środkami lokomocji, to do materii normatywnej tych aktów lub przepisów prawa pracy należy określać tego rodzaju korzyści materialnych, które są wyłączone z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe. Sąd I instancji powołując orzeczenie SN z 2 grudnia 2009 roku w sprawie I UK. 201/2009 zaznaczył, że wyłączenia przychodów w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych, osiąganych przez pracowników z tytułu zatrudnienia w ramach stosunku pracy, następuje wyłącznie w enumeratywnie wskazanych przypadkach w § 2 rozporządzenia, ale nie oznacza to, że sytuacje te podlegają restrykcyjnej wykładni zwięzającej.

W świetle powyższego, organ rentowy zdaniem Sądu I instancji w sposób całkowicie dowolny przyjął, że korzyść materialna wprost i wyraźnie scharakteryzowana w § 2 ust. 1 pkt 26 rozporządzenia nie stanowi korzyści materialnej w tym przepisie jednoznacznie opisanej.

Z niekwestionowanego materiału dowodowego zgromadzonego w sprawie wynika, że płatnik składek w § 5.3 Regulaminu wynagradzania pracowników z 1 września 2009 roku przewidział, że pracownik oprócz wynagrodzenia otrzymuje świadczenie materialne w postaci ulgowej odpłatności za usługę zakwaterowania w kraju zatrudnienia. Odpłatność pracownika za usługę zakwaterowania wynosi 15 Euro miesięcznie. Uzyskane świadczenie nie stanowi podstawy do naliczenia składek na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne zgodnie z § 2 ust. 1 pkt 26 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z 18 grudnia 1998 roku w sprawie zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe.

W tej sytuacji, ponoszone przez odwołującego koszty zakwaterowania pracowników nie stanowią podstawy wymiaru składek ubezpieczeniowych jako, że wynikają one z obowiązującej u niego w spornym okresie regulacji płacowej.

Sąd Okręgowy nie zgodził się także z twierdzeniem organu rentowego, jakoby warunkiem zastosowania § 2 ust. 1 pkt 26 rozporządzenia było to, by usługi o których stanowi ten przepis, były świadczone bezpośrednio przez pracodawcę. Sporny przepis nie stanowi o korzyści polegającej na usłudze świadczonej przez pracodawcę, ale o korzyści polegającej na zagwarantowaniu uprawnienia do zakupu po cenach niższych niż detaliczne, między innymi usług. W braku więc wyraźnego wskazania, należy przyjąć, że ustawodawca miał w tej mierze na myśli zarówno usługi świadczone bezpośrednio przez pracodawcę jak i te, których pracodawca bezpośrednio nie świadczy.

W dalszej kolejności Sąd I instancji stanowczo podkreślił, że w stanie faktycznym sprawy nie doszło do nieodpłatnego udzielenia świadczenia noclegowego zainteresowanemu przez płatnika składek, tylko pracownik - według własnego wyboru - miał możliwość zakwaterowania się podczas pracy za granicą w dowolnym, wybranym przez siebie miejscu i poniesienia pełnego kosztu tego zakwaterowania, lub nabycia noclegów w obiektach wynajmowanych przez pracodawcę po preferencyjnej cenie 15 euro za miesiąc. Taka też możliwość została przewidziana w regulaminie wynagradzania z 1 września 2009 roku.

Sąd Okręgowy uznał, że skoro wartość finansowanych świadczeń kwalifikowana jest jako przychód z tytułu zatrudnienia w ramach stosunku pracy, zapis o korzyści wynika z regulaminu wynagradzania i pracownicy partycypują w kosztach świadczenia, to przyjąć należało, że spełnione zostały warunki ustanowione w § 2 ust. 1 pkt 26 rozporządzenia. Tym samym korzyści materialne pracownika z tytułu zakupu przez pracodawcę usług po cenach niższych niż przy zakupie indywidualnym, nie powinny być uwzględniane w podstawie wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne.

W konsekwencji, przy obliczeniu składki na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne zainteresowanego w okresie objętym zaskarżoną decyzją, nie należało doliczać wartości korzyści materialnych z tytułu nabycia przez W. B. usługi zakwaterowania po cenie niższej niż detaliczna, zgodnie z wyliczeniami organu rentowego wartości świadczenia noclegowego w danym miesiącu dla zainteresowanego.

Organ rentowy zaskarżył wyrok składając apelację i wnosząc o zmianę orzeczenia poprzez oddalenie odwołania płatnika oraz zasądzenie od odwołującej się na swoją rzecz kosztów zastępstwa procesowego według norm przepisanych.

Ewentualnie ZUS domagał się uchylenia zaskarżonego wyroku i przekazania sprawy do ponownego rozpoznania Sądowi I instancji.

Apelujący zarzucił:

- 1) przekroczenie zasady swobodnej oceny dowodów określonej w art. 233 § 1 k.p.c. poprzez uznanie bez wskazania bezspornych dowodów na tę okoliczność, że w sprawie nie miało miejsca udzielenie zainteresowanemu przez płatnika składek świadczenia w naturze w postaci zapewnienia zakwaterowania za częściową odpłatnością, lecz pracownik dokonał zakupu miejsca noclegowego po obniżonej cenie, co jest jednoznaczne z uzyskaniem przez pracownika korzyści materialnej regulowanej § 2 ust. 2. pkt 26 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z 18 grudnia 1998 roku w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe;
- 2) naruszenie art. 18 ust. 1 ustawy z 13 października 1998 roku o systemie ubezpieczeń społecznych oraz § 1, § 2 ust. 1 pkt 26 i § 3 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z 18 grudnia 1998 roku w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe poprzez przyjęcie, że przychód z tytułu udostępnienia pracownikowi świadczeń noclegowych po cenie niższej niż detaliczna stanowi podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne.

Sąd Apelacyjny zważył, co następuje:

Apelacja okazała się bezzasadna.

W pierwszej kolejności Sąd Apelacyjny za konieczne uznał zaznaczyć, że sporządzając niniejsze uzasadnienie zastosował regulację zawartą art. 387 § 2¹ k.p.c. Zgodnie z treścią tego przepisu, jeżeli sąd drugiej instancji nie przeprowadził postępowania dowodowego ani nie zmienił ustaleń faktycznych sądu pierwszej instancji, a w apelacji nie zgłoszono zarzutów dotyczących tych ustaleń, uzasadnienie wyroku może zawierać jedynie wyjaśnienie podstawy prawnej wyroku z przytoczeniem przepisów prawa.

W ocenie Sąd II instancji, w sprawie spełnione są przesłanki uprawniające Sąd do sporządzenia uzasadnienia wyroku z pominięciem podstawy faktycznej rozstrzygnięcia.

Organ rentowy podniósł wprawdzie w apelacji zarzut naruszenia art. 233 § 1 k.p.c. i dokonania przez Sąd I instancji błędnych ustaleń faktycznych, nie został on jednak w żadnym miejscu uzasadnienia środka zaskarżenia rozwinięty i choćby w minimalnym stopniu umotywowany. Tymczasem podnosząc w apelacji zarzut naruszenia art. 233 § 1 k.p.c. strona musi wykazać, jakich dowodów sąd nie ocenił lub ocenił wadliwie, jakie fakty pominął i jaki wpływ pominięcie faktów czy dowodów miało na treść orzeczenia.

Dodać także wypada, że jakkolwiek zarzutem apelacji może być każda wada orzeczenia dotycząca zarówno obrazy prawa materialnego, jak i procesowego, to zarzut naruszenia prawa materialnego może być skutecznie podniesiony, tylko w sytuacji niekwestionowania ustaleń faktycznych stanowiących podstawę zaskarżonego rozstrzygnięcia. Nie zachodzi natomiast obraza prawa materialnego, gdy wadliwość orzeczenia w tym zakresie jest wynikiem błędnych ustaleń przyjętych za jego podstawę.

W ocenie Sądu Apelacyjnego, treść apelacji wskazuje, że organ rentowy podważa w istocie ocenę prawną faktów, których nie zakwestionował.

W szczególności, skarżący podniósł, że z literalnego brzmienia § 2 ust. 1 pkt 26 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z 18 grudnia 1998 roku w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe wynika, iż z wyłączenia z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe korzystają jedynie te przychody, które, wynikają z układów zbiorowych pracy, regulaminów wynagradzania lub przepisów o wynagradzaniu, przybierają postać niepieniężną (formę zakupu po cenach niższych, niż detaliczne lub formę usługi). Oznacza to, że składki na ubezpieczenia społeczne nie powinny być naliczane od przychodu pracownika stanowiącego korzyść materialną wynikającą z układów zbiorowych pracy, regulaminów wynagradzania lub przepisów o wynagradzaniu, a polegającą na umożliwieniu pracownikowi skorzystania z artykułów, przedmiotów lub usług jedynie za częściową odpłatnością. Zatem wyłączeniu z podstaw wymiaru składek podlega wartość różnicy pomiędzy ceną nabycia usługi, a ponoszona przez pracownika odpłatnością.

W ocenie apelującego, w przedmiotowej sprawie nie zachodzą podstawy do zastosowania powyższego wyłączenia, gdyż w świetle obowiązujących przepisów prawnych, udostępnienie przez pracodawcę lokalu mieszkalnego pracownikowi jest przychodem stanowiącym podstawę wymiaru składek. Jest to świadczenie w naturze, którego wartość należy określać zgodnie z § 3 rozporządzenia. Jeżeli pracownik podczas pracy za granicą jest zakwaterowany w hotelu, czy też w innej bazie noclegowej, wartość takiego świadczenia należy określić na podstawie udokumentowanych przez pracodawcę wydatków na ten cel.

Sąd II instancji w wyniku kontroli instancyjnej wyroku uznał, że wyrok odpowiada prawu. Zaskarżona decyzja podlegała zmianie zgodnie z wnioskiem odwołującej, z innych jednak powodów od przedstawianych przez płatnika i ostatecznie zaakceptowanych przez Sąd I instancji.

W ocenie Sądu Apelacyjnego, zasadnicze znaczenie dla rozstrzygnięcia miała ocena tego, czy sporne świadczenia na rzecz zainteresowanego stanowią przychód.

Stosownie do art. 18 ust. 1 ustawy z 13 października 1998 roku podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe stanowi przychód, o którym mowa w jej art. 4 pkt 9 tj. przychód w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu zatrudnienia m.in. w ramach stosunku pracy.

Odesłanie do przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych zawiera także rozporządzenie z 18 grudnia 1998 roku w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe, stanowiąc w § 1, że 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 systemowej (zastrzeżenie to nie ma znaczenia w niniejszej sprawie).

Ustawa z 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych w art. 12 ust. 1 stanowi, że za przychody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej oraz spółdzielczego stosunku pracy uważa się wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne oraz wartość pieniężną świadczeń w naturze bądź ich ekwiwalenty, bez względu na źródło finansowania tych wypłat i świadczeń, a w szczególności: wynagrodzenia zasadnicze, wynagrodzenia za godziny nadliczbowe, różnego rodzaju dodatki, nagrody, ekwiwalenty za niewykorzystany urlop i 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 pewnością przychody ze stosunku pracy ujęte zostały bardzo szeroko, w sposób daleko wykraczający poza pojęcie wynagrodzenia wynikające z prawa pracy.

Powoduje to liczne kontrowersje w sporach sądowych przed sądami powszechnymi, w których przedmiotem jest określenie podstawy wymiaru składek jak i przed sądami administracyjnymi, na tle innych uregulowań prawa podatkowego. Nakaz stosowania wprost regulacji ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych uprawnia w ocenie Sądu Apelacyjnego, do uwzględnienia przy rozstrzygnięciu w niniejszej sprawie argumentacji zawartej w orzeczeniach sądów administracyjnych.

Przy czym zaznaczyć należy, że Sądowi II instancji znana jest treść uchwały podjętej przez Sąd Najwyższy 10 grudnia 2015 roku w sprawie III UZP. 14/15, zgodnie z którą pojęcie przychodu określone w art. 4 ust. 9 ustawy z 13 października 1998 roku o systemie ubezpieczeń społecznych obejmuje wartość świadczeń ponoszonych przez pracodawcę z tytułu zakwaterowania pracowników i tym samym stanowi podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne w rozumieniu art. 18 ust. 1 tej ustawy.

Uzasadnienie powyższej uchwały nie zostało sporządzone na dzień wyrokowania w niniejszej sprawie i Sąd Apelacyjny nie miał możliwości zapoznania się z motywami, jakimi kierował się Sąd Najwyższy.

Wyrokując, Sąd II instancji w składzie wymienionym w sentencji orzeczenia, za w pełni przekonujące i spójne uznał natomiast argumenty na rzecz stanowiska przeciwnego, zawarte w orzeczeniach wojewódzkich sądów administracyjnych (Wojewódzkiego Sądu administracyjnego w Poznaniu z 9 lipca 2015 roku w sprawie I SA/Po 872/14, Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 2 października 2014 roku w sprawie II FSK 2387/12) oraz Trybunału Konstytucyjnego.

Odwołujący płatnik składek w miejscowościach w których realizował kontrakty na rzecz kontrahentów, udostępniał swoim pracownikom, w tym zainteresowanemu, zakwaterowanie, ponosząc w zasadniczej części jego koszty. Pracownicy z tytułu zakwaterowania uiszczali symboliczne kwoty.

Dokonując oceny tego, czy pracownicy osiągnęli w związku z powyższym przychód w rozumieniu art. 12 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w pierwszej kolejności doprecyzować należało przedmiot oceny. Definicja z art. 12 ust. 1 obejmuje jak już wskazano, różnego rodzaju przysporzenia. W ocenie Sądu II instancji, osąd w przedmiotowej sprawie dotyczy świadczeń częściowo odpłatnych.

Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 8 lipca 2014 roku w sprawie K 7/13 ustalił zakres pojęcia zasadniczego, tj. pojęcia „nieodpłatne świadczenia”.

W uzasadnieniu powołanego wyroku Trybunał stwierdził, że podstawowym kryterium, które powinno być stosowane przy ustalaniu, czy dane świadczenie nieodpłatne pracodawcy stanowiło przychód ze stosunku pracy, jest wystąpienie po stronie pracownika przysporzenia, czy to w postaci nabycia wymiernej korzyści majątkowej, czy to w postaci również wymiernego zaoszczędzenia wydatku. To ostatnie może występować, gdy pracownik dobrowolnie skorzystał ze świadczenia oferowanego przez pracodawcę. Zdaniem Trybunału, analiza w szczególności art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych pozwala na określenie cech istotnych kategorii "innych nieodpłatnych świadczeń" jako przychodu. Za przychód pracownika mogą być uznane świadczenia, które:

- po pierwsze, zostały spełnione za zgodą pracownika (skorzystał z nich w pełni dobrowolnie),
- po drugie, zostały spełnione w jego interesie (a nie w interesie pracodawcy) i przyniosły mu korzyść w postaci powiększenia aktywów lub uniknięcia wydatku, który musiałby ponieść,

- po trzecie, korzyść ta jest wymierna i przypisana indywidualnemu pracownikowi (nie jest dostępna w sposób ogólny dla wszystkich podmiotów).

W realiach niniejszej sprawy szczególnego znaczenia nabiera w ocenie Sądu Apelacyjnego, drugie z wymienionych kryteriów.

Trybunał Konstytucyjny zwrócił uwagę, że we współczesnych relacjach pracowniczych, czego dowodzi orzecznictwo sądowe, pracodawcy oferują pracownikom całą gamę, nieprzewidzianych w umowie o pracę świadczeń, które leżą niejako w pół drogi między gratyfikacją (rzeczą czy w postaci usługi), przyznaną pracownikowi jako element wynagrodzenia za pracę, która jest objęta podatkiem dochodowym, a wymaganymi przez odpowiednie przepisy świadczeniami ze strony pracodawcy, które służą stworzeniu odpowiednich warunków pracy (przepisy b.h.p.) i które są zwolnione z tego podatku (art. 21 ust. 1 pkt 11 u.p.d.o.f.).

Nie każde świadczenie spełnione przez pracodawcę na rzecz pracownika bez ustalonej za nie zapłaty jest świadczeniem podlegającym podatkowi dochodowemu. Dowodzi tego treść art. 21 ust. 1 u.p.d.o.f., zawierająca listę zwolnień przedmiotowych od podatku. Ustawodawca wylicza tam, m.in., wartość ubioru służbowego oraz ochronnego, wymaganego przez przepisy b.h.p. (pkt 10, 10a, 11), wartość posiłków i napojów regeneracyjnych (pkt 11b), koszty przeniesienia służbowego i zakwaterowania (pkt 14, 19), diety (pkt 16, 17). Zwolnienia określonych świadczeń pracowniczych, czyli niestanowiących części składowych wynagrodzenia rzeczowych i pieniężnych świadczeń ponoszonych przez pracodawcę na rzecz zatrudnionych przez niego pracowników, w rzeczywistości nie oznaczają wyłączenia określonego dochodu spod opodatkowania, lecz raczej świadczą o tym, że wartości objęte zwolnieniem nie są traktowane przez ustawodawcę jako dochód pracownika (zob. K. Koperkiewicz-Mordel, op. cit., s. 138). Chodzi tu o świadczenia, które gwarantują higieniczne i bezpieczne warunki pracy, służą jej organizacji i - generalnie - umożliwiają prawidłowe wykonanie pracy. Oczywiście jak zaznaczył Trybunał, korzysta z nich pracownik, ale tylko w ścisłym związku z wykonywaną pracą. Spełnianie wskazanych świadczeń na rzecz pracowników leży przede wszystkim w interesie pracodawcy, który - bez poczynienia wymaganych przez przepisy (przede wszystkim b.h.p.) wydatków - nie mógłby zorganizować produkcji, czy szerzej - własnej działalności gospodarczej. Natomiast dla pracownika, jako osoby fizycznej - podatnika podatku dochodowego, poza relacją pracowniczą, nie powstaje tu przysporzenie. Korzyść ze świadczeń spełnianych na jego rzecz nie jest przez niego wynoszona na zewnątrz stosunku pracy i nie stanowi dochodu, będącego przedmiotem opodatkowania.

Jako nawiązujący do powyższego przywołać wypada fragment uzasadnienia powołanego na wstępie wyroku NSA z 2 października 2014 roku w sprawie II FSK 2387/12, w którym słusznie zwrócono uwagę na art. 94 Kodeksu pracy. Na mocy tego przepisu pracodawca jest obowiązany w szczególności: organizować pracę w sposób zapewniający pełne wykorzystanie czasu pracy, jak również osiąganie przez pracowników, przy wykorzystaniu ich uzdolnień i kwalifikacji, wysokiej wydajności i należytej jakości pracy (pkt 2), organizować pracę w sposób zapewniający zmniejszenie uciążliwości pracy, zwłaszcza pracy monotonnej i pracy w ustalonym z góry tempie (pkt 3).

Obowiązek zapewnienia prawidłowej organizacji pracy jak uznał Naczelny Sąd Administracyjny, nie może być utożsamiany tylko z zapewnieniem biurka, materiałów biurowych czy pokryciem kosztów eksploatacji samochodu służbowego czy kosztów zużytej energii elektrycznej. Ten obowiązek należy i trzeba odnosić i analizować w kontekście konkretnych obowiązków pracowniczych i wynikających z tych obowiązków oczekiwań pracodawcy. Skoro prawidłowe i efektywne wykonywanie obowiązków pracowniczych wymaga od pracownika nocowania np. w hotelu aby w określonym czasie wynikającym ze zobowiązań pracodawcy wobec kontrahenta móc świadczyć na rzecz tego drugiego usługi, to zapewnienie tej możliwości przez pracodawcę nie jest korzyścią pracownika ale właśnie wypełnieniem przez pracodawcę ustawowego obowiązku prawidłowego organizowania pracy tak aby była ona wydajna i należytej jakości. Zapewnienie możliwości nocnego wypoczynku odpowiada także obowiązkowi pracodawcy organizowania pracy w sposób zmniejszający uciążliwość pracy; przepis art. 94 pkt 3 Kodeksu pracy tylko przykładowo wymienia w aspekcie zmniejszenia uciążliwości pracy pracę monotonną i pracę w ustalonym z góry tempie.

Równie istotnym jest zdaniem Sądu Apelacyjnego, obowiązek zapewnienia bezpiecznych i higienicznych warunków pracy określony w art. 94 pkt 4. Jego doprecyzowanie w dziale XVI k.p. dla pracodawcy statuuje bardzo rygorystyczny reżim odpowiedzialności. Dla oceny wywiązywania się przez pracodawcę z wypełnienia obowiązków w zakresie zapewnienia bezpiecznych i higienicznych warunków pracy, stosuje się podwyższony miernik należytej staranności.

Dodać także wypada (na co zwrócił uwagę Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 23 kwietnia 2013 roku w sprawie II FSK 1741/11), że ustawowe pojęcie nieodpłatnych świadczeń musi być zawsze interpretowane w konkretnych okolicznościach, a nie w oderwaniu od nich, z pominięciem istoty realizacji pewnych uprawnień, zjawisk gospodarczych i zdarzeń prawnych.

Mając na uwadze powyższe, Sąd Apelacyjny wydając wyrok w sprawie uwzględnił specyfikę sposobu realizacji przez płatnika kontraktów i jednocześnie spoczywające na nim obowiązki w zakresie organizacji procesu pracy. Sąd II instancji uznał także, że uzasadnionym było oderwanie się od wąskiego rozumienia pojęcia narzędzi pracy.

Nie można zdaniem Sądu II instancji pominąć, że w przypadku niezaoferowania przez płatnika pracownikom miejsc noclegowych, niezależnie od warunków finansowych, byłoby oni zmuszeni zapewnić sobie zakwaterowanie we własnym zakresie, w obcym kraju. Nie ma podstaw by domniemywać, że pracownicy odwołującej spółki władają swobodnie językami obcymi i konieczność znalezienia mieszkania, w zupełnie obcych warunkach, na kilka dni w miesiącu, nie stanowiłaby dla nich jakiegokolwiek obciążenia. W ocenie Sądu Apelacyjnego, postawienie pracowników w takiej sytuacji, mogłoby w sposób realny rzutować na gotowość pracowników do świadczenia pracy. Niespornym zresztą było, że skorzystanie z oferty płatnika pozostawione było decyzji pracownika. Zainteresowany miał możliwość zakwaterowania poza miejscami wytypowanymi przez pracodawcę, nie skorzystał z niej jednak.

Zdaniem Sądu Apelacyjnego, w okolicznościach faktycznych niniejszej sprawy ponoszenie przez pracodawcę wydatków w celu zapewnienia noclegów pracownikom jest świadczeniem poniesionym w interesie pracodawcy bo to jemu przynosi konkretną i wymierną korzyść w postaci prawidłowo i efektywnie wykonanej przez pracownika pracy. Dodać trzeba, że przepisy prawa pracy nie nakładają na pracownika obowiązku ponoszenia za pracodawcę wydatków związanych ze świadczeniem pracy. Wszystkie koszty związane ze świadczeniem pracy przez pracownika pokrywa pracodawca.

Po stronie pracownika nie nastąpiło przysporzenie majątkowe (przychód) w postaci wartości noclegu sfinansowanego przez pracodawcę.

Sąd Apelacyjny za zasadne uznał także zwrócić uwagę na fakt, że zapłata przez pracodawcę kosztu noclegu pracownika wykonującego swe obowiązki poza siedzibą firmy oraz poza miejscem zamieszkania stanowi racjonalny wydatek firmy związany z realizacją określonych celów gospodarczych. Wydatek ten, ponoszony w interesie pracodawcy, stanowiący koszt działalności gospodarczej poniesiony w celu osiągnięcia przychodów firmy, nie może być uznany za element przychodu pracownika.

Na zakończenie zauważyć należało, że powyższe stanowisko zostało zaaprobowane także i przez pozwanego, choć dla rozstrzygnięcia w niniejszej sprawie nie jest ono wiążące.

Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w G., działając na podstawie art. 10 ust. 1 i ust. 5 ustawy z 2 lipca 2004 roku o swobodzie działalności gospodarczej w zw. z art. 83 d ustawy z 13 października 1998 roku o systemie ubezpieczeń społecznych, decyzją interpretacyjną z 13 października 2015 roku, (...), uznał za prawidłowe stanowisko zawarte we wniosku przedsiębiorcy, dotyczącym nieuwzględnienia w podstawie wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne wartości wydatków ponoszonych przez spółkę w związku z oddelegowaniem pracowników za granicę (zwrot kosztów przejazdu do miejsca świadczenia pracy, zapewnienie noclegu), w sytuacji gdy kwota tych wydatków nie stanowi przychodu pracownika uzyskanego z tytułu zatrudnienia w ramach stosunku pracy.

Sąd Apelacyjny miał na względzie, że wydając decyzję o jakiej mowa powyżej, organ rentowy nie prowadzi postępowania wyjaśniającego i za podstawę rozstrzygnięcia uznaje fakty przetwarzane przez wnioskodawcę, nie

weryfikując ich zgodności ze stanem rzeczywistym. W sprawie rozstrzygniętej przez (...) Oddział w G. okoliczności faktyczne były analogiczne do zaistniałych w niniejszej sprawie.

Reasumując, uznanie, że świadczenie w postaci częściowego finansowania noclegów, dokonane przez płatnika na rzecz zainteresowanego nie stanowi przychodu w rozumieniu art. 4 pkt 9 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych w zw. z art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oznacza, że nie może ono stanowić podstawy wymiaru składek zgodnie z art. 18 ust. 1 i art. 20 ust. 1 ustawy z 13 października 1998 roku o systemie ubezpieczeń społecznych oraz art. 80 ust. 1 ustawy z 27 sierpnia 2004 roku o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych.

Mając powyższe na uwadze Sąd II instancji na podstawie art. 385 k.p.c. oddalił apelację jako bezzasadną.

Konsekwencją powyższego rozstrzygnięcia jest orzeczenie o kosztach procesu.

SSA Izabela Halik	SSA Dorota Goss-Kokot	SSA Wiesława Stachowiak
-------------------	-----------------------	-------------------------