

Sygn. akt **III AUa 715/19**

## WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 12 maja 2021 r.

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

w składzie:

Przewodniczący: sędzia Marta Sawińska

Sędziowie: Małgorzata Woźniak-Zendran

Renata Pohl

Protokolant: Alicja Karkut

po rozpoznaniu w dniu 12 maja 2021 r. w Poznaniu na posiedzeniu niejawnym

sprawy **J. K. prowadzącego działalność gospodarczą pod formą (...) w N. S.**

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

przy udziale zainteresowanych: W. C. (1), A. N. (1), J. T. (1), B. C. (1), M. P. (1)

o podstawę wymiaru składek

na skutek apelacji J. K. prowadzącego działalność gospodarczą pod firmą (...) w N. S. i Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddział w Z.

od wyroku Sądu Okręgowego w Zielonej Górze

z dnia 16 kwietnia 2019 r. sygn. akt IV U 787/18

1. oddala apelację J. K.;
2. zmienia zaskarżony wyrok w punkcie I, III, V, VII, IX i oddala odwołanie;
3. zasądza od J. K. na rzecz Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddział w Z. kwotę 1200 zł tytułem zwrotu kosztów zastępstwa procesowego w instancji odwoławczej.

Małgorzata Woźniak-Zendran	Marta Sawińska	Renata Pohl
----------------------------	----------------	-------------

## UZASADNIENIE

**Decyzją** z 04.08.2017 r., znak: (...) Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w Z., na podstawie art. 83 ust. 1 pkt 3 i art. 18a ust. 1 ustawy z 13.10.1998 r. o systemie ubezpieczeń oraz art. 81 ust. 1 ustawy z dnia 27.08.2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych stwierdził, że przychód **M. P. (1)** w kwotach wskazanych w decyzji, uzyskany z tytułu zatrudnienia na podstawie umowy o pracę u płatnika składek - J. K. (...) z siedzibą w N. S. w postaci wypłaconych przez pracodawcę diet oraz z tytułu sfinansowania przez pracodawcę

kosztów noclegów, stanowi podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne (emerytalne, rentowe, chorobowe i wypadkowe) oraz ubezpieczenie zdrowotne.

**Decyzja** z 04.08.2017 r., znak: (...) Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w Z., na podstawie art. 83 ust. 1 pkt 3 i art. 18a ust. 1 ustawy z dnia 13.10.1998 r. o systemie ubezpieczeń (Dz.U. z 2016 r., poz. 963 ze zm.) oraz art. 81 ust. 1 ustawy z dnia 27.08.2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (Dz.U. z 2016 r., poz. 1793) stwierdził, że przychód **J. T. (1)** w kwotach wskazanych w decyzji, uzyskany z tytułu zatrudnienia na podstawie umowy o pracę u płatnika składek - J. K. (...) z siedzibą w N. S. w postaci wypłaconych przez pracodawcę diet oraz z tytułu sfinansowania przez pracodawcę kosztów noclegów, stanowi podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne (emerytalne, rentowe, chorobowe i wypadkowe) oraz ubezpieczenie zdrowotne.

**Decyzja** z 04.08.2017 r., znak: (...) Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w Z., na podstawie art. 83 ust. 1 pkt 3 i art. 18a ust. 1 ustawy z dnia 13.10.1998 r. o systemie ubezpieczeń (Dz.U. z 2016 r., poz. 963 ze zm.) oraz art. 81 ust. 1 ustawy z dnia 27.08.2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (Dz.U. z 2016 r., poz. 1793) stwierdził, że przychód **A. N. (1)** w kwotach wskazanych w decyzji, uzyskany z tytułu zatrudnienia na podstawie umowy o pracę u płatnika składek - J. K. (...) z siedzibą w N. S. w postaci wypłaconych przez pracodawcę diet oraz z tytułu sfinansowania przez pracodawcę kosztów noclegów, stanowi podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne (emerytalne, rentowe, chorobowe i wypadkowe) oraz ubezpieczenie zdrowotne.

**Decyzja** z 04.08.2017 r., znak: (...) Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w Z., na podstawie art. 83 ust. 1 pkt 3 i art. 18a ust. 1 ustawy z dnia 13.10.1998 r. o systemie ubezpieczeń (Dz.U. z 2016 r., poz. 963 ze zm.) oraz art. 81 ust. 1 ustawy z dnia 27.08.2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (Dz.U. z 2016 r., poz. 1793) stwierdził, że przychód **B. C. (1)** w kwotach wskazanych w decyzji, uzyskany z tytułu zatrudnienia na podstawie umowy o pracę u płatnika składek - J. K. (...) z siedzibą w N. S. w postaci wypłaconych przez pracodawcę diet oraz z tytułu sfinansowania przez pracodawcę kosztów noclegów, stanowi podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne (emerytalne, rentowe, chorobowe i wypadkowe) oraz ubezpieczenie zdrowotne.

**Decyzja** z 04.08.2017 r., znak: (...) Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w Z., na podstawie art. 83 ust. 1 pkt 3 i art. 18a ust. 1 ustawy z dnia 13.10.1998 r. o systemie ubezpieczeń (Dz.U. z 2016 r., poz. 963 ze zm.) oraz art. 81 ust. 1 ustawy z dnia 27.08.2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (Dz.U. z 2016 r., poz. 1793) stwierdził, że przychód **W. C. (1)** w kwotach wskazanych w decyzji, uzyskany z tytułu zatrudnienia na podstawie umowy o pracę u płatnika składek - J. K. (...) z siedzibą w N. S. w postaci wypłaconych przez pracodawcę diet oraz z tytułu sfinansowania przez pracodawcę kosztów noclegów, stanowi podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne (emerytalne, rentowe, chorobowe i wypadkowe) oraz ubezpieczenie zdrowotne.

**Odwołanie** od ww. decyzji złożył płatnik składek J. K. prowadzący działalność pod nazwą (...) w N. S. w odwołaniu wniósł o ich uchylenie. Odwołujący nie zgodził się z rozstrzygnięciem organu rentowego wskazując, że poczynione przez ZUS Oddział w Z. ustalenia faktyczne nie dają podstaw do określenia, czy podróże te były incydentalne czy nie. Zakład Ubezpieczeń Społecznych nie ustalił bowiem proporcji pomiędzy pracą pracowników strony skarżącej wykonaną na obszarze miejscowości będącej siedzibą firmy (N.), a pracą wykonywaną poza tą miejscowością.

**Wyrokiem** z 16.04.2019 r. Sąd Okręgowy w Zielonej Górze (sygn. IV U 787/18) w pkt I, III, V, VII i IX wyroku zmienił zaskarżoną decyzję w ten sposób, że stwierdził, że uzyskany przez M. P. (1), J. T. (1), A. N. (1), B. C. (1), W. C. (1) przychód z tytułu sfinansowania przez płatnika składek kosztów noclegu nie stanowi podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne, w pkt II, IV, VI, VIII i X w pozostałym zakresie oddalił odwołania od ww. decyzji z 04.08.2018 r. (x5), a w XI pkt wyroku koszty procesu pomiędzy stronami wzajemnie zniósł.

Powyższy wyrok zapadł w oparciu o następujące ustalenia faktyczne i rozważania prawne:

Płatnik składek J. K. - (...) w siedzibą w N. S., prowadzi działalność gospodarczą od 12.11.1985 r., której przedmiotem są roboty związane z budową rurociągów przemysłowych i sieci rozdzielczych.

Ubezpieczony M. P. (1) został zatrudniony przez płatnika składek na podstawie kolejno zawartych umów na czas określony, w pełnym wymiarze czasu pracy, na stanowisku operatora koparki, za wynagrodzeniem ustalonym w stałej stawce miesięcznej na kwotę 1.800,00 zł wraz z premią wypłacaną na podstawie decyzji właściciela.

W treści umów o pracę przewidziano, że miejscem jej wykonywania jest siedziba firmy.

W okresie od maja 2015 r. do października 2015 r. ubezpieczony pracował w terenie na terenie W. i L., przy czym praca we W. odbywała się nieprzerwanie od czerwca 2015 r. do października 2015 r.

Ubezpieczony A. N. (1) został zatrudniony przez płatnika składek na początkowo na podstawie umowy o pracę na okres próbny, a od dnia 01.12.2013 r. na podstawie umowy o pracę na czas nieokreślony, w pełnym wymiarze czasu pracy, na stanowisku kierownika budowy, za wynagrodzeniem ustalonym w stałej stawce miesięcznej na kwotę 4.202,54 zł wraz z premią wypłacaną na podstawie decyzji właściciela.

W treści umów o pracę przewidziano, że miejscem jej wykonywania jest siedziba firmy.

Na podstawie kolejnych aneksów z dnia 01.12.2014 r. oraz z dnia 02.01.2018 r. strony ustaliły, że miesięczne wynagrodzenie brutto wynosi odpowiednio 4.634,25 zł i 5.064,57 zł.

Z racji wykonywanych obowiązków rzeczywistym miejscem pracy ubezpieczonego nie zawsze jest siedziba przedsiębiorstwa. Jako kierownik A. N. (1) jeździ na budowy, nadzoruje je. Nie zawsze zostaje na cały okres inwestycji z pracownikami, gdyż poszczególne brygady pracują w różnych miejscach. Czasami uczestniczy tylko w spotkaniu koordynacyjnym, a następnie prace nadzoruje brygadzysta. Ubezpieczony posiada pisemny zakres obowiązków.

Jeżeli wyjazd na budowę nie łączy się z noclegiem płatnik składek nie pokrywa kosztów diet. Zazwyczaj jako kierownik nocuje w innym miejscu niż pozostali pracownicy.

W okresie od kwietnia 2015 r. do marca 2016 r. ubezpieczony pracował w terenie na terenie różnych miejscowości tj. w G., W., L., L..

Ubezpieczony J. T. (1) został zatrudniony przez płatnika składek na podstawie dwóch kolejno zawartych umów o pracę na czas określony, a następnie od dnia 01.12.2016 r. na podstawie umowy o pracę na czas nieokreślony, w pełnym wymiarze czasu pracy, na stanowisku brukarza. W ostatniej umowie ustalono wynagrodzenie w stałej stawce miesięcznej w kwocie 2.500,00 zł wraz z premią wypłacaną na podstawie decyzji właściciela.

W treści umów o pracę przewidziano, że miejscem jej wykonywania jest siedziba firmy.

Ubezpieczony w ramach umowy o pracę wykonuje również inne czynności pracownika fizycznego niż przypisane do stanowiska brukarza. W spornym okresie pracował w różnych miejscowościach, m.in. we W.. Podejmując pracę wiedział, że będzie się ona wiązała z wyjazdami. Wyjazdy te były zazwyczaj z góry zaplanowane.

W okresie od stycznia 2015 r. do listopada 2016 r. ubezpieczony pracował w terenie na terenie różnych miejscowości tj. w G., W., L..

Ubezpieczony B. C. (1) został zatrudniony przez płatnika składek na podstawie dwóch kolejno zawartych umów o pracę na czas określony, a następnie od dnia 01.12.2016 r. na podstawie umowy o pracę na czas nieokreślony, w pełnym wymiarze czasu pracy, na stanowisku pracownika fizycznego. W ostatniej umowie ustalono wynagrodzenie w stałej stawce miesięcznej w kwocie 2.500,00 zł wraz z premią wypłacaną na podstawie decyzji właściciela.

W treści umów o pracę przewidziano, że miejscem jej wykonywania jest siedziba firmy.

Podejmując pracę ubezpieczony wiedział, że wiąże się ona z koniecznością wyjazdów; pracodawca poinformował go, że będzie pokrywał koszty wyjazdów. Do obowiązków B. C. (1) należy też dowożenie pracowników i materiałów

na budowę samochodem dostawczym, poniżej 3,5 tony. Poza tym wykonuje on obowiązki operatora zgrzewarki, pracownika fizycznego. Nie jest odpowiedzialny za robienie zaopatrzenia.

W każdej brygadzie jest pracownik posiadający prawo jazdy, który dowozi pracowników.

W okresie od lutego 2015 r. do listopada 2016 r. ubezpieczony pracował w terenie na terenie różnych miejscowości tj. w G., W., J., L..

Ubezpieczony W. C. (1) został zatrudniony przez płatnika składek na podstawie dwóch kolejno zawartych umów o pracę na czas określony, w pełnym wymiarze czasu pracy, na stanowisku operatora koparki. W ostatniej umowie ustalono wynagrodzenie w stałej stawce miesięcznej w kwocie 2.200,00 zł wraz z premią wypłacaną na podstawie decyzji właściciela.

W treści umów o pracę przewidziano, że miejscem jej wykonywania jest siedziba firmy.

W latach 2015-2016 r. płatnik składek zatrudniał do 21 pracowników, głównie zgrzewaczy i spawaczy, pracujących na podstawie długoterminowych umów o pracę.

Roboty były wykonywane w miejscowościach, w których płatnik wygrał przetarg. J. K. stara się zorganizować pracę w taki sposób, aby pracownicy mogli wykonywać ją na miejscu, jednak z uwagi na uwarunkowania rynkowe około połowa inwestycji realizowana jest w N. S. i okolicy, a połowa poza tą lokalizacją.

W przypadku zleceń realizowanych w zasięgu do 60 km od N. S. płatnik opłacał codzienne dojazdy pracowników na budowy. Wówczas nie wypłacał pracownikom diet.

W przypadku dalszych odległości pracownicy z zasady wyjeżdżali na tydzień, od poniedziałku do piątku. Do miejsca pracy udawali się samochodem płatnika, którym przewozili również bazę narzędziową (koparka, zgrzewarka, elektronarzędzia). Płatnik wystawiał pracownikom pisemne polecenia wyjazdu służbowego wskazując w nich okres wyjazdu oraz cel („praca w terenie”).

J. K. pokrywał koszty noclegów pracowników w terenie. Noclegi były zapewnione w hotelach, agroturystykach i kwaterach. Czasami były wynajmowane na dłuższe okresy; płatnik opłacał jedynie koszty rzeczywiście wykorzystanych noclegów. Z zasady pracownicy wracają na weekend do domu musieli zabierać wszystkie swoje rzeczy; wyjątkowo w agroturystykach mogli je zostawić, gdy nie było innych klientów w czasie ich nieobecności.

Z uwagi na profil działalności firmy nowo przyjmowani pracownicy są informowani o tym, że praca ich odbywać się będzie w terenie i konieczne będą wyjazdy połączone z noclegami.

W związku z zatrudnieniem **M. P. (1)** płatnik składek poza wynagrodzeniem wypłacił w okresie spornym diety oraz pokrył koszty noclegów w następującej wysokości:

Okres (mm-rr)	diety w zł.	kosztów noclegów w zł.
05-2015	150,00	120,00
06-2015	420,00	330,00
07-2015	720,00	

08-2015	570,00	80,00
09-2015	750,00	600,00
10-2015	600,00	480,00
11-2015	540,00	390,00
12-2015	600,00	450,00

W związku z zatrudnieniem **A. N. (1)** płatnik składek poza wynagrodzeniem wypłacił w okresie spornym diety oraz pokrył koszty noclegów w następującej wysokości:

Okres (mm-rr)	diety w zł.	kosztów noclegów w zł.
04-2015	120,00	
07-2015	150,00	90,00
08-2015	120,00	80,00
10-2015	600,00	476,00
11-2015	210,00	150,00
12-2015	150,00	90,00
02-2016	270,00	105,00
03-2016	270,00	90,00

W związku z zatrudnieniem **J. T. (1)** płatnik składek poza wynagrodzeniem wypłacił w okresie spornym diety oraz pokrył koszty noclegów w następującej wysokości:

Okres (mm-rr)	diety w zł.	kosztów noclegów w zł.
01-2015	300,00	180,00

03-2015	450,00	360,00
04-2015	540,00	300,00
05-2015	300,00	240,00
06-2015	390,00	300,00
07-2015	750,00	90,00
08-2015	600,00	80,00
09-2015	750,00	600,00
10-2015	600,00	480,00
11-2015	570,00	420,00
12-2015	570,00	420,00

W związku z zatrudnieniem **B. C. (1)** płatnik składek poza wynagrodzeniem wypłacił w okresie spornym diety oraz pokrył koszty noclegów w następującej wysokości:

Okres (mm-rr)	diety w zł.	kosztów noclegów w zł.
02-2015	150,00	60,00
03-2015	450,00	360,00
04-2015	630,00	300,00
05-2015	450,00	360,00
06-2015	450,00	360,00
07-2015	750,00	90,00
08-2015	450,00	80,00

09-2015	750,00	600,00
10-2015	600,00	480,00
11-2015	570,00	420,00
12-2015	600,00	450,00

W związku z zatrudnieniem **W. C. (1)** płatnik składek poza wynagrodzeniem wypłacił w okresie spornym diety oraz pokrył koszty noclegów w następującej wysokości:

05-2015	300,00	309,00
06-2015	420,00	330,00

Na podstawie tak ustalonego stanu faktycznego Sąd I instancji wydał zaskarżony wyrok, w którym w pkt I, III, V, VII i IX zmienił zaskarżoną decyzję w ten sposób, że stwierdził, że uzyskany przez **M. P. (1), J. T. (1), A. N. (1), B. C. (1), W. C. (1)** przychód z tytułu sfinansowania przez płatnika składek kosztów noclegu nie stanowi podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne, w pkt II, IV, VI, VIII i X w pozostałym zakresie oddalił odwołania od ww. decyzji z 04.08.2018 r. (x5), a w XI pkt wyroku koszty procesu pomiędzy stronami wzajemnie zniósł.

Sąd Okręgowy podał, że przedmiotem sporu w niniejszej sprawie było rozstrzygnięcie, czy praca ubezpieczonych **M. P. (1), A. N. (1), J. T. (1), B. C. (1)** i **W. C. (1)** w terenie odbywała się w ramach podróży służbowych, co uzasadniałoby wyłączenie z podstawy wymiaru składek świadczeń przyznanych z tytułu tych podróży, w tym diet i zwrotu kosztów noclegów.

Następnie Sąd Okręgowy przywołał art. 18 ust. 1, art. 21 ustawy z 13.10.1998r. o systemie ubezpieczeń społecznych (t.j. Dz. U. z 2015r., poz. 121, zwanej dalej ustawą systemową), art. 10 ust. 1 pkt 1 i art. 11 ust. 1 ustawy z dnia 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. z 2012r. poz. 361 ze zm.) oraz § 2 ust. 1 pkt 15 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z 18.12.1998r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe i zaakcentował, że do rozstrzygnięcia pozostawało, czy wykonywanie przez zainteresowanych pracy poza terenem N. S. stanowiło podróż służbową w myśl art. 77<sup>5</sup> § 1 k.p.

Po przeanalizowaniu stanowisk wyrażonych w wyrokach SN Sąd Okręgowy ustalił, że zainteresowani świadczyli pracę na terenie całego kraju. Miejsce pracy było dostosowywane na bieżąco do miejsc aktywności gospodarczej płatnika i tylko w pewnym – nie dominującym – zakresie była to jego siedziba. Taki charakter pracy był z góry ustalony, wynikał z samego rodzaju działalności płatnika. Ubezpieczeni byli świadomi, że będą pracować tam, gdzie płatnik akurat realizuje inwestycje. Przykładowo **B. C. (1)** zeznał wprost (k. 37 v), że działalność płatnika jest w większości wykonywana poza N..

Podkreślił nadto, że wyjazdy te nie były incydentalne, co wynika wprost z treści poleceń wyjazdów służbowych, a na miejscu robót ubezpieczeni wykonywali swoje typowe, zwykłe czynności pracownicze w sposób powtarzalny. To praca w siedzibie płatnika miała charakter pomocniczy w stosunku do czynności wykonywanych w terenie.

Powyższe okoliczności decydują, zdaniem Sądu Okręgowego, o tym, że zainteresowani nie odbywali podróży służbowych. Zmieniali miejsce pracy w zależności od zlecenia prac budowlanych podejmowanego przez płatnika składek. Miejszem pracy była więc miejscowość aktualnie realizowanej inwestycji.

Zainteresowani wykonywali swoją pracę, w ramach zawartej umowy o pracę, w danych miejscowościach na terenie Polski, w których płatnik miał zlecenie, wykonując swoje typowe czynności pracownicze w terenie, co wynika wprost z treści poleceń wyjazdów służbowych. Wykonywanie tej pracy nie było więc okazjonalne, incydentalne, wyjątkowe, a miało charakter stały.

Z okoliczności sprawy nie wynika żaden inny rodzaj obowiązków, nałożonych na zainteresowanych pracowników. Tak więc rodzaj pracy wyznaczony w ramach podróży służbowych nie miał charakteru wyjątkowego, odmiennego, skoro z poleceń służbowych wynika tylko jeden rodzaj pracy zainteresowanych, stale świadczonej w ramach stosunku pracy łączącego ich z płatnikiem.

W konsekwencji, w stanie faktycznym niniejszej sprawy oczywistym jest dla Sądu I instancji, iż delegowanie zainteresowanych pracowników nie miało cech podróży służbowej, tzn. zjawiska w ramach pracowniczych powinności niezwykłego i nietypowego, stanowiącego pewien wyłom w zwykłym świadczeniu pracy, lecz były to umówione, zwykłe czynności pracownicze.

Podkreślił z kolei, że kontrowersje w orzecznictwie budzi natomiast zaliczanie do przychodu pracowniczego, w ujęciu ustawy systemowej, kwot pokrywających opłaty za zakwaterowanie i noclegi pracownika.

Dokonując oceny prawnej tych świadczeń Sąd Okręgowy podkreślił, że tylko rzeczywiste przysporzenie pracownika może zostać uznane za przychód, a więc podlegać ewentualnemu oskładkowaniu. Zainteresowani mieli podczas swoich wyjazdów zapewnione noclegi, jednak nie otrzymywali z tego tytułu żadnych dodatkowych korzyści.

Jeżeli prawidłowe i efektywne wykonywanie obowiązków pracowniczych wymaga od pracownika nocowania w hotelu, aby w określonym czasie wynikającym z kontaktów handlowych pracodawcy i kontrahenta dotrzeć do kontrahenta, to zapewnienie tej możliwości przez pracodawcę nie jest korzyścią pracownika, ale wypełnieniem przez pracodawcę ustawowego obowiązku prawidłowego organizowania pracy tak, aby była ona wydajna i należytej jakości (por. wyroki NSA z dnia 23.02.2017 r., sygn. akt II FSK 233/15, II FSK 234/15).

W przypadku zwrotu kosztów noclegów lub zapewnienia noclegów przez pracodawcę, nie można mówić o żadnym realnym przysporzeniu na rzecz pracownika. Funkcją tych świadczeń jest rekompensata (zapewnienie) wydatków na nocleg i to właśnie z uwagi na tę funkcję są one wyłączone z podstawy wymiaru składek. Konieczność odbywania noclegów ściśle wiąże się z pracą wykonywaną poza miejscem, w którym pracownik mieszka, nie daje mu żadnego zysku, pozwala mu jedynie uniknąć kosztów, związanych z wykonywaniem obowiązków wynikających ze stosunku pracy. Innymi słowy, zwrot kosztów lub pokrycie kosztów nie może być uważane za przyrost majątku podatnika, nie podlega więc oskładkowaniu.

W tej kwestii linia orzecnicza sądów administracyjnych jest utrwalona. Przykładowo w wyroku z dnia 07.03.2013 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (sygn. akt III SA/Wa 2642/12) wskazał, że wartość wydatków związanych z zapewnieniem noclegu pracownikom działającym w interesie pracodawcy, w ramach określonych warunków umowy o pracę - nie mogą być uznane za część przychodów pracowników z tytułu nieodpłatnych świadczeń. Stanowisko to podzielił również Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 19.09.2014 r. (sygn. akt II FSK 2280/12) podkreślając, że podwładni, którym szef zapewnia nocleg w trakcie oddelegowania, nie mają przychodu, jeśli jest to niezbędne, by mogli świadczyć pracę. Identyczne stanowisko zajął Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 02.10.2014 r. (sygn. akt II FSK 2387/12) wskazując, że zapewnienie noclegu przez pracodawcę pracownikowi służy wyłączeniu realizacji obowiązku pracowniczego pracownik nie ma tutaj żadnej swobody w zarządzaniu i rozporządzeniu tym świadczeniem; wykorzystuje je w konkretnym celu - wykonaniu swoich obowiązków pracowniczych, w związku z czym nie stanowi przychodu ze stosunku pracy.

Także w wyroku z dnia 23.07.2015 r. (II FSK 1689/13) NSA wskazał, że skorzystanie przez pracownika ze świadczenia w postaci noclegu, nawet wykupionego przez niego samodzielnie, nie jest świadczeniem spełnionym w jego interesie, ale w interesie pracodawcy oraz nie przynosi pracownikowi korzyści w postaci powiększenia aktywów lub uniknięcia wydatków. Zapewnienie noclegów pracownikom leży bowiem wyłącznie w interesie pracodawcy, a nie pracowników, którzy swoje potrzeby mieszkaniowe zaspokajają w innym miejscu i w inny sposób oraz którzy, gdyby nie konieczność wywiązania się z obowiązków wynikających z umowy o pracę – nie mieliby powodu do ponoszenia kosztów takich noclegów.

Analogiczne stanowisko odnośnie kosztów noclegów zajął też Sąd Apelacyjny w Poznaniu w wyroku z dnia 01.09.2016 r. (III AUa 2216/15) oraz z dnia 05.10.2017 r. (III AUa 1852/16, 1853/16).

W orzeczeniach tych powołał się na wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 08.07.2014 r. (K 7/13; OTK-A 2014 nr 7, poz. 69) i przytoczone w nim orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego. Wskazano tam, że pojęcie „nieodpłatne świadczenie” na gruncie art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 15.02.1992r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. z 2014r. poz. 851 ze zm.; dalej jako PDOPrU) obejmuje „wszystkie zjawiska gospodarcze i zdarzenia prawne, których następstwem jest uzyskanie korzyści kosztem innego podmiotu lub te wszystkie zdarzenia prawne i zdarzenia gospodarcze w działalności osób prawnych, których skutkiem jest nieodpłatne, tj. niezwiązane z kosztami lub inną formą ekwiwalentu, przysporzenie majątku tej osobie, mające konkretny wymiar finansowy”. Przytoczone wyżej stanowisko wypracowane na gruncie PDOPrU ma zastosowanie również do podatku od osób fizycznych - w stosunku do sytuacji wynikających z art. 11 ust. 1 w związku z art. 12 ust. 1 i 3 PDoFizU. Trybunał Konstytucyjny dla ustalenia, czy dane świadczenie nieodpłatne pracodawcy stanowiło przychód pracownika ze stosunku pracy, za konieczne uznał: po pierwsze, by świadczenie zostało spełnione za zgodą pracownika (by pracownik skorzystał z niego w pełni dobrowolnie), po drugie, by świadczenie zostało spełnione w interesie pracownika (a nie w interesie pracodawcy) i przyniosło mu korzyść w postaci powiększenia aktywów lub uniknięcia wydatku, który musiałby ponieść, po trzecie, by korzyść ta była wymierna i przypisana indywidualnemu pracownikowi (a nie dostępna w sposób ogólny dla wszystkich podmiotów). Co prawda ustawa o podatku dochodowym, do której odwołuje się przepis art. 4 pkt 9 ustawy systemowej, nie posługuje się wprost pojęciem „korzyści” czy też „przysporzenia” przy okazji definiowania pojęcia „przychodu” (art. 11 ust. 1 i art. 12 ust. 1 PDoFizU), niemniej jednak powszechnie przyjmowane jest i nie budzi to żadnych wątpliwości, że pewne świadczenia zapewniane pracownikowi przez pracodawcę nie są przedmiotem opodatkowania, pomimo że art. 21 ust. 1 PDoFizU nie przewiduje wprost stosownego zwolnienia tych świadczeń z podatku dochodowego. Wskazał, że ponoszenie wszelkich kosztów związanych z pracą wykonywaną przez pracownika na rzecz pracodawcy (przygotowanie stanowiska pracy, dostarczenie urządzeń, narzędzi, materiałów, itp.) obciąża pracodawcę i nie może zostać przerzucone na pracownika (wyrok Sądu Najwyższego z dnia 11.04.2001r., I PKN 350/00). Z uwagi na powyższe nie budzi żadnej wątpliwości, że zapewnienie pracownikowi przez pracodawcę w celu wykonywania pracy niezbędnych materiałów biurowych do pracy (np. papieru, długopisu), biurka, drukarki, komputera, dostępu do prądu, ogrzewania biura, telefonu, czy też samochodu służbowego, nie stanowi w ogóle przychodu pracownika ze stosunku pracy. Powyższe rzeczy, jeżeli są używane przez pracownika jedynie w celu wykonywania obowiązków pracowniczych (czyli jedynie dla celów i w interesie pracodawcy - tj. dla celów służbowych), mimo że są świadczone na jego rzecz, nie są uważane za tworzące po jego stronie przychód. Jest to szczególnie widoczne w przypadku telefonu służbowego oraz samochodu służbowego. Nie budzi bowiem wątpliwości, że używanie telefonu służbowego do celów prywatnych stanowi przychód pracownika ze stosunku pracy, a w konsekwencji podlega on opodatkowaniu i stanowi podstawę wymiaru składek. Jednakże jednocześnie oczywiste jest, że używanie tego samego telefonu do celów służbowych nie tworzy po stronie pracownika żadnego przychodu, a stanowi jedynie element niezbędny do wykonywania pracy. Jeszcze bardziej widoczne jest to w przypadku samochodu służbowego - przepis art. 12 ust. 2a - 2c PDoFizU wprost bowiem określa przychód pracownika ze stosunku pracy w postaci wartości pieniężnej nieodpłatnego świadczenia przysługującego pracownikowi z tytułu wykorzystywania samochodu służbowego do celów prywatnych. Przy tym nie ulega wątpliwości, że świadczenie w postaci korzystania przez pracownika z samochodu służbowego do celów służbowych nie podlega opodatkowaniu i nie stanowi podstawy wymiaru składek, mimo że w art. 21 ust. 1 PDoFizU brak jest stosownego wyłączenia tego świadczenia z opodatkowania podatkiem dochodowym. Zatem niewątpliwie przesłanki wskazane przez Trybunał

Konstytucyjny w postaci konieczności wystąpienia po stronie pracownika przysporzenia czy to w postaci nabycia wymiernej korzyści majątkowej, czy w postaci również wymiernego zaoszczędzenia wydatku (przy czym jednocześnie świadczenie to musi być spełnione w interesie pracownika, a nie interesie pracodawcy, aby stanowić korzyść pracownika) są kluczowe i powinny być stosowane dla ustalenia, czy dane świadczenie jest przychodem pracownika.

W świetle powyższego zdaniem Sądu I instancji brak jest podstaw by odmiennie od wskazanych powyżej świadczeń zapewnianych pracownikowi w celu wykonywania pracy traktować świadczenie pracodawcy w postaci pokrycia pracownikowi kosztów noclegu w trakcie wyjazdu służbowego związanego z wykonywaniem obowiązków pracowniczych w granicach miejsca pracy (tj. wyjazdu niebędącego podróżą służbową) dla celów służbowych.

Przenosząc powyższe na grunt niniejszej sprawy Sąd I instancji stwierdził, że jeżeli pracownik ma ośrodek życiowy w miejscu swojego zamieszkania, który musi utrzymać, to opłacenie miejsca zamieszkania, gdy zachodzi konieczność noclegu w czasie wyjazdu, narażałoby pracownika na stratę. Tym samym środki przeznaczone na pokrycie noclegu na wyjeździe, wykonywanym w celu realizacji obowiązków pracowniczych, mają doprowadzić do uniknięcia (wyrównania) tej straty. Nie stanowią więc jakiegokolwiek przysporzenia na rzecz pracownika. Pracodawca, oczekując wykonania przez pracownika obowiązków służbowych musi zapewnić, by pracownik nie poniósł z tego tytułu żadnych kosztów. Wszelkie bowiem koszty związane ze stosunkiem pracy obciążają pracodawcę.

Sąd Okręgowy nie podzielił tym samym stanowiska wyrażonego przez Sąd Najwyższy w uchwale z dnia 10.12.2015 r. (III UZP 14/15, OSNP 2016/6/74), z którego wynika, że pojęcie przychodu określone w art. 4 ust. 9 ustawy z dnia 13.10.1998 r. 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 ustawy.

W jej uzasadnieniu Sąd Najwyższy stwierdził, że na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych pojęcie „przychód” jest wspólne, lecz przepisy prawa ubezpieczeń zawierają autonomiczne unormowania dotyczące „wyłączenia z podstawy wymiaru składek niektórych rodzajów przychodów” (art. 21 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych). Na mocy delegacji zawartej w tym przepisie, wyłączeniu z podstawy wymiaru składek podlegają wymienione w § 2 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18.12.1998 r. w sprawie szczegółowych zasad (...) przychody ujęte w art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym (...), a do nich nie należy wartość świadczeń ponoszonych przez pracodawcę z tytułu zakwaterowania pracowników, co przesądza o tym, że tego rodzaju nieodpłatne świadczenie podlega „oskładkowaniu”.

W ocenie Sądu Okręgowego trudno podzielić stanowisko wyrażone w tej uchwale, skoro również w powołanym rozporządzeniu Ministra Pracy i Polityki Socjalnej ustawodawca posługuje się pojęciem przychodu. Skoro więc jest ono rozumiane w sposób tożsamy zarówno na gruncie przepisów podatkowych, jak i ubezpieczeń społecznych, nie można abstrahować od wykładni przychodu przyjętej w cytowanych powyżej orzeczeniach sądów administracyjnych.

Również w ostatnim wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 20.03.2019 r. (III SA/Wa/971/18, Gazeta Prawna z dnia 25.03.2019 r.) podzielono pogląd, że koszty zakwaterowania pracownika nie stanowią jego przychodu.

Sąd Okręgowy podkreślił, że zainteresowani korzystając z noclegów w czasie wykonywania swoich obowiązków pracowniczych, nie otrzymywali przysporzenia majątkowego, a tym samym nie można uznać, by wypłacone przez pracodawcę koszty związane z noclegiem stanowiły przychód pracownika podlegający oskładkowaniu.

Stąd też Sąd Okręgowy zmienił zaskarżone decyzje w zakresie dotyczącym pokrytych przez płatnika składek kosztów noclegów, 477<sup>14</sup> § 2 k.p.c.), a w pozostałym zakresie (dotyczącym diet) odwołania zostały oddalone (art. 477<sup>14</sup> § 1 k.p.c.).

O kosztach zastępstwa procesowego (pkt XI) Sąd I instancji orzekł na podstawie art. 100 k.p.c., zgodnie z którym w razie częściowego tylko uwzględnienia żądań koszty będą wzajemnie zniesione lub stosunkowo rozdzielone. Zniesienie wzajemne kosztów uzasadniał fakt uwzględnienia odwołań w zakresie dotyczącym kosztów zakwaterowania.

**Apelację** od powyższego wyroku wywiódł organ rentowy, zaskarżając go w części tj. w zakresie pkt I, III, V, VII, IX i zarzucając mu naruszenie prawa materialnego, tj. art. 18 ust. 1 ustawy z 13.10.1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych poprzez jego niezastosowanie w niniejszej sprawie.

Organ rentowy wniósł o:

1. zmianę zaskarżonego wyroku poprzez oddalenie odwołania od decyzji pozwanego z dnia 04.08.2017 r. nr (...) dotyczącej W. C., nr (...) dotyczącej B. C., nr (...) dotyczącej A. N., nr (...) dotyczącej M. P., nr (...) dotyczącej J. T.,  
ewentualnie o
2. uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Sądowi I instancji,
3. zasądzenie od odwołującej na rzecz pozwanego kosztów zastępstwa procesowego według norm przepisanych.

**Apelację** od powyższego wyroku wywiódł również odwołujący płatnik składek J. K., prowadzący działalność gospodarczą pod firmą (...) z siedzibą w N. S. zaskarżając go w zakresie punktów: II, IV, VI, VIII i X.

Zaskarżonemu wyrokowi zarzucił błędną wykładnię art. 77<sup>5</sup> § 1 k.p. polegającą na uznaniu, że realizowane przez ubezpieczonych w okresach objętych zaskarżonymi decyzjami wyjazdy, nie stanowiły podróży służbowych w rozumieniu powołanego przepisu.

Wskazując na powyższy zarzut płatnik składek wniósł o:

1. zmianę wyroku z punkcie II poprzez zmianę decyzji ZUS Oddział w Z. z 04.08.2018 r. znak (...) polegającą na stwierdzeniu, że uzyskany przez ubezpieczonego M. P. (1) przychód z tytułu diet, nie stanowi podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne;
2. zmianę wyroku z punkcie IV poprzez zmianę decyzji ZUS Oddział w Z. z 04.08.2018 r. znak (...) polegającą na stwierdzeniu, że uzyskany przez ubezpieczonego J. T. (1) przychód z tytułu diet, nie stanowi podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne;
3. zmianę wyroku z punkcie VI poprzez zmianę decyzji ZUS Oddział w Z. z 04.08.2018 r. znak (...) polegającą na stwierdzeniu, że uzyskany przez ubezpieczonego A. N. (1) przychód z tytułu diet, nie stanowi podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne;
4. zmianę wyroku z punkcie VIII poprzez zmianę decyzji ZUS Oddział w Z. z 04.08.2018 r. znak (...) polegającą na stwierdzeniu, że uzyskany przez ubezpieczonego B. C. (1) przychód z tytułu diet, nie stanowi podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne;
5. zmianę wyroku z punkcie X poprzez zmianę decyzji ZUS Oddział w Z. z 04.08.2018 r. znak (...) polegającą na stwierdzeniu, że uzyskany przez ubezpieczonego W. C. (1) przychód z tytułu diet, nie stanowi podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne;
6. ewentualnie, uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania,
7. zasądzenie od Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddział w Z. na rzecz płatnika składek kosztów postępowania według norm przepisanych.

**Sąd Apelacyjny zważył co następuje:**

Apelacja odwołującego płatnika składek była bezzasadna i podlegała oddaleniu, natomiast apelacja Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddział w Z. okazała się zasadna, co skutkowało zmianą zaskarżonego wyroku Sądu Okręgowego w punktach I, III, V, VII, IX i oddaleniem odwołania.

W ocenie Sądu Apelacyjnego, Sąd I instancji przeprowadził prawidłowe postępowanie dowodowe, a zebrany materiał poddał wszechstronnej ocenie z zachowaniem granic swobodnej oceny dowodów przewidzianej przez art. 233 § 1 k.p.c. Na tej podstawie Sąd Okręgowy poczynił prawidłowe ustalenia faktyczne, które Sąd odwoławczy w pełni podziela i przyjmuje za własne. Jednakże w tak ustalonym stanie faktycznym Sąd I instancji dokonał niewłaściwej oceny prawnej, polegającej na uznaniu, że uzyskany przez zainteresowanych przychód z tytułu sfinansowania przez płatnika składek kosztów noclegu nie stanowi podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne.

Kwestią sporną w niniejszej sprawie było rozstrzygnięcie, czy praca ubezpieczonych M. P. (1), A. N. (1), J. T. (1), B. C. (1) i W. C. (1) w terenie odbywała się w ramach podróży służbowych, co uzasadniałoby wyłączenie z podstawy wymiaru składek świadczeń przyznanych z tytułu tych podróży, w tym diet i zwrotu kosztów noclegów.

Przechodząc w dalszej kolejności do wskazania materialnoprawnej podstawy rozstrzygnięcia, przypomnieć należy, że zgodnie z art. 18 ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe ubezpieczonych wymienionych w art. 6 ust. 1 pkt 1 (pracowników) 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. Z kolei z treści art. 4 pkt 9 cyt. ustawy wynika, iż przychodem są przychody w rozumieniu przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu m.in. zatrudnienia w ramach stosunku pracy.

W art. 12 ust. 1 ustawy z dnia 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r., nr 14, poz. 176 ze zm.) ustawodawca określił, co należy rozumieć pod pojęciem przychodu ze stosunku pracy, tj.: za przychód 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.

Na podstawie art. 21 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych w dniu 18.12.1998 r. wydane zostało rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Socjalnej w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe (Dz. U. nr 161 poz. 1106 ze zm.). W § 2 tego rozporządzenia wskazano, które przychody nie stanowią podstawy wymiaru składek. W ten sposób zgodnie z § 2 pkt 15 podstawy wymiaru składek nie stanowią m.in.: 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.

Mając powyższe na uwadze, należało ocenić, czy w przypadku wyjazdów zainteresowanych mamy do czynienia z podróżą służbową zdefiniowaną w art. 77<sup>5</sup> § 1 k.p., bowiem odliczenie z podstawy wymiaru składek według § 2 ust. 1 pkt 15 cyt. rozporządzenia przychodu uzyskiwanego przez pracownika z tytułu podróży służbowych, jest możliwe tylko wtedy, gdy delegowanie pracownika ma cechy podróży służbowej, tzn. zjawiska wśród obowiązków pracownika okazjonalnego, w ramach pracowniczych powinności niezwykłego i nietypowego, stanowiącego pewien wyłom w zwykłym świadczeniu pracy. Tej kwestii w sposób jednoznaczny nie rozstrzygnął Sąd Okręgowy.

Sąd Apelacyjny zwraca uwagę, że aktualnie analizując przepis art. 77<sup>5</sup> § 1 k.p. najważniejszy akcent kładzie się na wykazanie, że dana podróż służbowa miała incydentalny, tymczasowy i krótkotrwały charakter. Bada się, czy pracownik, w ramach podróży służbowej, ma polecenie do wykonania zadania, które to w kompleksie jego obowiązków stanowi zjawisko nietypowe, okazjonalne, czy też wykonuje swoją pracę przez dłuższy czas w innym miejscu wskazanym przez pracodawcę, niż zapisane w umowie o pracę lub innym dokumencie (por. wyroki Sądu Najwyższego:

z 22.02.2008 r., w sprawie I PK 208/07, z 03.12.2009 r., w sprawie II PK 138/09, z 04.03.2009 r., w sprawie II PK 210/08). Pracę w ramach delegacji (podróży służbowej) wyróżnia, bowiem sporadyczność i przemijający czas trwania wysłania oraz wykonywanie konkretnie określonego zadania. W wyroku z dnia 08.11.2012 r., II UK 87/12 (LEX nr 1341675) Sąd Najwyższy stwierdził, że o podróży służbowej można mówić jedynie w wypadku delegowania narzuconego pracownikowi, wobec czego zawarcie porozumienia, co do wykonywania określonej pracy w ramach delegowania prowadzi do okresowej zmiany ustalonego w umowie miejsca pracy. Wykonywaniem zadania służbowego w rozumieniu art. 77<sup>5</sup> § 1 k.p. nie jest zatem wykonywanie pracy określonego rodzaju, wynikającej z charakteru zatrudnienia, gdyż ta nigdy nie jest incydentalna. Nie jest zatem podróżą służbową wykonywanie pracy (zadań) w różnych miejscowościach, gdy przedmiotem zobowiązania pracownika jest stałe wykonywanie pracy (zadań) w tych miejscowościach (por. wyrok Sądu Najwyższego z 04.02.2009r., II PK 230/08, LEX nr 503201).

W orzecznictwie jak i w doktrynie ugruntowana jest już zatem wykładnia powyższego przepisu, zgodnie, z którą wyjazdy służbowe poza siedzibę pracodawcy, aby mogły być traktowane, jako podróże służbowe powinny charakteryzować się między innymi incydentalnością w zakresie obowiązków pracowniczych. Powyższe należało uzupełnić o rozważania dotyczące określenia miejsca wykonywania pracy, zawarte w uzasadnieniu uchwały Sądu Najwyższego z 09.12.2011 r., w sprawie III PZP 3/11. W orzeczeniu tym Sąd Najwyższy odniósł się także do uchwały w sprawie II PZP 11/08, wskazując, iż przyjęte w tej uchwale stanowisko - choć mające zastosowanie bezpośrednio do kierowców transportu międzynarodowego - prowadzi do ogólniejszego wniosku, że pracownik mający wskazany w umowie o pracę określony obszar jako miejsce wykonywania pracy, nie jest w podróży służbowej, jeżeli tego obszaru nie opuszcza.

Co istotne, w sprawie w której zapadła uchwała w sprawie III PZP 3/11, powodem był pracownik, który nie jest pracownikiem mobilnym, a robotnikiem budowlanym. Praca robotnika budowlanego nie polega ze swej istoty na stałym przemieszczaniu się na określonym obszarze geograficznym (jak to ma miejsce w przypadku kierowców, czy przedstawicieli handlowych). Praca taka ma jednak nietypowy charakter z tego względu, że choć nie polega na stałym przemieszczaniu się, to jednak rodzaj prowadzonej przez pracodawcę działalności gospodarczej w dużej mierze determinuje konieczność wykonywania przez pracownika pracy w różnych miejscach, przy czym nie odbywa się to incydentalnie (okazjonalnie), ale stale i przez dłuższy okres.

W uzasadnieniu podkreślono, iż nie można tracić z pola widzenia aktualnych, nowych zjawisk w sferze gospodarki związanych z procesem globalizacji a przejawiających się między innymi w tym, że przedsiębiorcy - uwzględniając stały postęp w dziedzinie komunikacji - częstokroć poszukują kontrahentów poza obszarem zlokalizowanym w najbliższym sąsiedztwie. Specyfika niektórych branż (na przykład budowlanej) ma to do siebie, że sukcesywnie ulegają zmianie miejsca, w których realizowane są inwestycje. Gdy jedna budowa zostanie zakończona przez przedsiębiorcę budowlanego, zachodzi gospodarcza konieczność rozpoczęcia nowej inwestycji, która na ogół będzie prowadzona w innym miejscu. Należy również wziąć pod uwagę, że miejsce wykonywania pracy określone w umowie o pracę nie może być wskazane zupełnie dowolnie, ale musi odzwierciedlać odpowiadający prawdzie stan rzeczy i być właściwie skorelowane z rodzajem pracy świadczonej przez pracownika oraz rodzajem działalności pracodawcy.

Sąd Najwyższy wskazał, iż miejsce wykonywania pracy może być w umowie o pracę co do zasady określone na trzy sposoby. Może ono być m.in. określone punktowo (adresowo).

Drugim z dopuszczalnych sposobów określenia miejsca wykonywania pracy w umowie o pracę jest wskazanie pewnego obszaru geograficznego. Takie obszarowe oznaczenie miejsca wykonywania pracy będzie właściwe w odniesieniu do prac, które ze swej natury wymagają ciągłego przemieszczania się, czyli u pracowników mobilnych.

Wreszcie trzecim sposobem umownego określenia miejsca wykonywania pracy jest wskazanie ruchomego (w istocie zmiennego) miejsca pracy. Pracownik może mieć stałe i niestałe (ruchome, zmienne) miejsce pracy. Spełnienie wymagania przewidzianego w art. 29 § 1 pkt 2 k.p. może więc polegać na wskazaniu stałego miejsca pracy, na wskazaniu obok stałego miejsca pracy także niestałego miejsca (miejsc) wykonywania pracy bądź na wskazaniu niestałych (zmiennych) miejsc pracy w dostateczny wszakże sposób określonych. Należy przyjąć, że istotą tak zwanego

"ruchomego" (zmiennego) miejsca pracy, odróżniająca go od obszarowego miejsca pracy, jest jego punktowość, z tym jednak, że punkt ten może być zmieniany. Zakres możliwych zmian w tym względzie - w uzgodnionych granicach - musi być determinowany rodzajem pracy świadczonej przez pracownika oraz naturą działalności prowadzonej przez pracodawcę i związaną z nią rzeczywistą potrzebą gospodarczą. Ruchome (zienne) miejsce pracy może na przykład zostać określone wówczas, gdy pracodawca prowadzi budowy lub podobnego rodzaju działalność. Jeżeli ruchome miejsce pracy zostało właściwie określone w umowie, to stałymi miejscami pracy w rozumieniu art. 77<sup>5</sup> § 1 k.p. będą wówczas poszczególne, konkretne miejsca, do których (w granicach umowy o pracę i ramach określonego w niej ruchomego miejsca pracy) pracownik zostaje skierowany w celu stałego świadczenia, umówionego rodzaju pracy. Pracownik taki będzie w podróży służbowej, gdy otrzyma krótkotrwałe zadanie wykonania pracy poza takim stałym miejscem pracy, a także w czasie dojazdu do tego miejsca i powrotu z niego.

Względem pracownika budowlanego świadczącego przez dłuższy czas w jednym miejscu pracę na różnych budowach prowadzonych przez pracodawcę, nie można umownie określić miejsca pracy wyłącznie jako pewnego obszaru geograficznego (taki sposób jest zarezerwowany dla pracowników mobilnych). Umowne określenie pewnego obszaru, bez skonkretyzowania stałych znajdujących się na nim punktów (prowadzonych budów), nie byłoby bowiem skorelowane z rodzajem pracy świadczonej przez pracownika ani z rodzajem działalności pracodawcy. W odniesieniu do takiego pracownika budowlanego możliwe jest natomiast określenie w umowie o pracę miejsca pracy jako ruchomego, na przykład jako budów realizowanych przez pracodawcę na wskazanym terenie. W tym przypadku określenie obszaru nie oznacza wskazania miejsca pracy, lecz ogranicza obszarowo możliwość wyznaczenia ruchomego (zmiennego) miejsca pracy. W razie takiego umownego określenia miejsca pracy, pracownik przebywa w podróży służbowej wówczas, gdy w celu wykonania krótkotrwałego zadania opuszcza miejscowość stanowiącą jego aktualne, stałe miejsce pracy (miejsce, gdzie realizowana jest budowa, na której świadczy pracę), a także wtedy, gdy pracodawca poleci mu świadczyć pracę (wyznaczy ruchome, zmienne miejsce pracy) poza umówionym obszarem geograficznym. Należy zatem uznać, że pracownik przedsiębiorstwa budowlanego realizującego inwestycje w różnych miejscowościach może mieć w umowie o pracę określone miejsce wykonywania pracy (art. 29 § 1 pkt 2 k.p.) jako miejsce, gdzie jego pracodawca prowadzi budowy lub innego rodzaju stałe prace, ewentualnie ze wskazaniem, na jakim obszarze geograficznym. Stałym miejscem pracy takiego pracownika w rozumieniu art. 77<sup>5</sup> § 1 k.p. jest wówczas każdorazowo to miejsce - w granicach określonych w umowie o pracę - w którym pracownik przez dłuższy czas, stale, systematycznie świadczy pracę (miejsce budowy realizowanej przez pracodawcę).

Mając powyższe rozważania na uwadze wskazać należy, że zadania powierzane zainteresowanym w ramach wyjazdów na miejsce realizowanych budów nie miały incydentalnego charakteru, zatem nie przebywali oni w podróży służbowej.

Wbrew twierdzeniom apelacji odwołującego J. K. (prowadzącego działalność gospodarczą (...)) z siedzibą w N. S.) dowody zebrane w sprawie w żadnej mierze nie dają podstaw do twierdzenia, że w okresie objętym sporem zainteresowani wykonywali pracę choćby w połowie czasu pracy w N. S.. Praca ta w okresie objętym zaskarżonymi decyzjami nie ma cech koniecznych, aby uznać ją za wykonywaną w ramach podróży służbowej. Nie była ona bowiem w stosunku do umówionych obowiązków zjawiskiem incydentalnym, tymczasowym i krótkotrwałym. Wszyscy pracownicy mieli świadomość, że specyfika ich zatrudnienia zasadza się na wykonywaniu obowiązków w miejscu wskazanym przez aktualnego kontrahenta pracodawcy. Tymczasem istotą podróży służbowej jest wykonywanie zadań, które nie powinny należeć do zwykłych, umówionych czynności pracowniczych. Innymi słowy - zainteresowani w spornym okresie nie wykonywali pracy przemijającej czy też dotyczącej konkretnego zadania.

W niniejszym postępowaniu Sąd Okręgowy słusznie ustalił, że ubezpieczeni regularnie świadczyli pracę na szerokim, z góry nie określonym obszarze kraju, w miejscowościach, w których płatnik składek wygrywał przetargi i aktualnie świadczył usługi. Miejsce pracy było dostosowywane na bieżąco do miejsc aktywności gospodarczej płatnika i tylko w pewnym - nie dominującym - zakresie była to jego siedziba.

Taki charakter pracy był z góry ustalony, wynikał z samego rodzaju działalności płatnika. Ubezpieczeni byli świadomi, że będą pracować tam, gdzie płatnik akurat realizuje inwestycje. Przykładowo B. C. (1) zeznał wprost (k. 37 v), że działalność płatnika jest w większości wykonywana poza N..

Wyjazdy te nie były incydentalne, co wynika wprost z treści poleceń wyjazdów służbowych, a na miejscu robót ubezpieczeni wykonywali swoje typowe, zwykle czynności pracownicze w sposób powtarzalny. To praca w siedzibie płatnika miała charakter pomocniczy w stosunku do czynności wykonywanych w terenie.

Jak słusznie zauważył Sąd Okręgowy należy przy tym też mieć na względzie, że ubezpieczeni pracowali w terenie (czyli poza umownie określonym miejscem pracy tj. N.) nie tylko w dni objęte formalnymi poleceniami wyjazdu, ale także w inne dni, kiedy budowy położone były w zasięgu do 60 km od N. S..

Wobec powyższego, oczywistym jest, że zastrzeżenie umowne, określające miejsce świadczenia pracy jako siedzibę firmy, jest zastrzeżeniem pozornym. Ubezpieczeni zmieniali miejsce pracy w zależności od miejsca robót, a więc miejscem ich pracy była każdorazowo miejscowość aktualnie realizowanej inwestycji i siedziba pracodawcy, w zależności od tego, gdzie akurat wykonywali obowiązki. W rzeczywistych warunkach zatrudnienia ubezpieczonych, mamy do czynienia z typowym przykładem konstrukcji „ruchomego” (zmiennego) miejsca pracy.

Tym samym trudno mówić o jakiegokolwiek incydentalności czy okazjonalności wyjazdów. Świadczenie pracy w takim charakterze odbywało się zgodnie z treścią zawartych umów o pracę, nawet jeśli błędnie oznaczono miejsce pracy jako siedzibę pracodawcy – N.. Wyjazdy służbowe zakwalifikowane przez płatnika składek jako podróże służbowe nie miały charakteru incydentalnego, nie jest bowiem podróżą służbową wykonywanie swoich stałych obowiązków wynikających z zawartej umowy o pracę.

Skoro, zatem zainteresowani w ramach wyjazdów nie wykonywali czynności nadzwyczajnych innych niż określone w zawartej umowie o pracę, nie możemy mówić, iż byli oni w podróży służbowej.

W dalszej kolejności Sąd odwoławczy pragnie odnieść się do poglądu wyrażonego przez Sąd Okręgowy, iż otrzymywane przez zainteresowanego wartości pokrytych kosztów noclegów nie stanowi w ogóle przychodu albowiem trudno mówić o przysporzeniu dla pracownika.

W tym miejscu wskazać należy, że Sąd Apelacyjny podziela pogląd wyrażony przez Sąd Najwyższy w uchwale z dnia 10.12.2015 r., III UZP 14/15, OSNP 2016/6/74, LEX nr 1932285 zgodnie z którym pojęcie przychodu określone w art. 4 ust. 9 ustawy z dnia 13.10.1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (jednolity tekst: Dz.U. z 2015 r., poz. 121 ze zm.) 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.

Wskazać należy, iż zagadnienie prawne będące przedmiotem rozstrzygnięcia w przedmiotowej uchwale powstało na tle rozbieżności w orzecznictwie. Część sądów przyjmuje bowiem, że wartość świadczeń ponoszonych przez pracodawcę z tytułu zapewnienia pracownikowi zakwaterowania (noclegu) w trakcie wyjazdu służbowego związanego z wykonywaniem obowiązków pracowniczych zawsze stanowi przychód ze stosunku pracy, będący podstawą wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe pracownika (w szczególności na stanowisku takim stanął Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 23.04.2013 r., I UK 600/12 oraz Sąd Apelacyjny w Poznaniu w wyroku z dnia 01.10.2014 r., III AUa 2452/13). Pojawiła się jednak druga, całkowicie odmienna linia orzecznicza, w której część sądów przyjmuje, że wartość świadczeń ponoszonych przez pracodawcę z tytułu zapewnienia tzw. "pracownikowi mobilnemu" noclegu w trakcie wyjazdu służbowego związanego z wykonywaniem obowiązków pracowniczych w granicach miejsca pracy (tj. wyjazdu niebędącego podróżą służbową), nie stanowi przychodu ze stosunku pracy opodatkowanego podatkiem dochodowym (w szczególności na stanowisku takim stanął Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 02.10.2014 r., II FSK 2387/12), a w konsekwencji nie stanowi także przychodu ze stosunku pracy będącego podstawą wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe pracownika (tak: Sąd Apelacyjny w Poznaniu w wyroku z dnia 18.03.2015 r., III AUa 952/14).

W uzasadnieniu uchwały z dnia 10.12.2015 r. Sąd Najwyższy podniósł m.in. iż zasadą powinno być, że pracownik za swoją pracę otrzymuje wynagrodzenie (świadczenie pieniężne), a nieodpłatne świadczenia stanowią wyjątek od tej zasady, uzasadniony między innymi względami praktycznymi, w tym ekonomicznymi, np. ze względu na ulgi przy grupowym ubezpieczeniu, zakwaterowaniu czy przy zbiorczych pakietach medycznych. Ta zasada odpowiedniej płacy ma także uzasadnienie z ekonomicznego punktu widzenia. Zbyt niskie wynagrodzenie za pracę, nieuwzględniające kosztów pracownika ponoszonych w związku z wykonywaniem zwykłych, bo wynikających z umowy o pracę obowiązków, może spowodować nieatrakcyjność oferty pracodawcy na rynku pracy, gdyż podjęcie takiej pracy może być oceniane jako "nieopłacalne". Jeśli pracodawca uwzględnia (musi uwzględniać) ten aspekt w wysokości wynagrodzenia, ale ze względów organizacyjnych, praktycznych decyduje się na nieodpłatne świadczenie w postaci udostępnienia pracownikom nieodpłatnych noclegów (mających wymierną wartość ekonomiczną), to nadal jest to zapłata za pracę. Gdyby zatem przyjąć, że ponoszenie przez pracodawcę wydatków w celu zapewnienia noclegów pracownikowi mobilnemu jest świadczeniem poniesionym w interesie pracodawcy, ponieważ to jemu przynosi konkretną i wymierną korzyść w postaci prawidłowo i efektywnie wykonanej przez pracownika pracy, to również taki charakter miałoby wynagrodzenie za pracę np. w formie dodatku "za mobilność", a nie budzi wątpliwości, że wynagrodzenie jest przychodem pracownika.

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

Przedmiotem ustawy z dnia 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej u.p.d.o.f.) jest podatek od dochodu, a zatem, ogólnie rzecz ujmując, podatek od kwoty przychodu pomniejszonej o koszty przychodu, czyli o wydatek poniesiony w celu uzyskania przychodu. W przypadku stosunku pracy jako źródła przychodu (art. 10 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.f.), kwota z tego tytułu ma charakter zryczałtowany, a więc ze swej istoty nie uwzględnia wszystkich kosztów poniesionych w celu uzyskania przychodu. Można więc przyjąć, że wyłączenie z podstawy opodatkowania wartości określonych świadczeń oznacza, że ustawodawca traktuje je jako surogat kosztów uzyskania przychodu, a co za tym idzie, zgodnie z poglądem Trybunału Konstytucyjnego, niektóre wartości objęte art. 21 ust. 1 pkt u.p.d.o.f. nie są traktowane przez ustawodawcę jako dochód pracownika. Nie jest to jednakże równoznaczne z tym, że nie stanowią one jego przychodu w rozumieniu art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f. Zatem wykładnia funkcjonalna prowadzi do wniosku, że art. 21 ust. 1 pkt u.p.d.o.f. nie modyfikuje pojęcia "przychód" wynikającego z art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f., a co więcej, że definiuje on niektóre "inne nieodpłatne świadczenia" (przychody). W pkt 19 tego artykułu wymienia się - jako wolną od podatku - wartość świadczeń ponoszonych przez pracodawcę z tytułu zakwaterowania pracowników do wysokości nieprzekraczającej miesięcznie kwoty 500 zł. Wartość ta jest przychodem pracownika, tyle że do określonej kwoty - w ujęciu faktycznym - traktowanym (dla potrzeb podatkowych) jako koszt uzyskania przychodu. O ile na gruncie ustawy u.p.d.o.f. i ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych pojęcie "przychód" jest wspólne, o tyle przepisy prawa ubezpieczeń zawierają autonomiczne unormowania dotyczące "wyłączenia z podstawy wymiaru składek niektórych rodzajów przychodów" (art. 21 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych). Na mocy delegacji zawartej w tym przepisie, wyłączeniu z podstawy wymiaru składek podlegają wymienione w § 2 rozporządzeniu Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18.12.1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe, przychody ujęte w art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f., a do nich nie należy wartość świadczeń ponoszonych przez pracodawcę z tytułu zakwaterowania pracowników, co przesądza o tym, że tego rodzaju nieodpłatne świadczenie podlega "oskładkowaniu".

W rezultacie, zarówno wykładnia językowa komentowanych przepisów, jak i wykładnia funkcjonalna prowadzi do wniosku, że pojęcie przychodu określone w art. 4 ust. 9 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych obejmuje wartość świadczeń ponoszonych przez pracodawcę z tytułu zakwaterowania pracowników, w tym pracowników mobilnych, i stanowi ona podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne w rozumieniu art. 18 ust 1 tej ustawy.

Również diety wypłacone odwołującemu, stanowią dla niego przysporzenie majątkowe, a więc podlegający z zasady opodatkowaniu podatkiem dochodowym przychód ze stosunku pracy oraz stanowiący podstawę wymiaru składek

na ubezpieczenie społeczne w rozumieniu art. 18 ust 1 tej ustawy – co słusznie uwzględnił w wyroku Sąd Okręgowy oddalając odwołanie w pkt II, IV, VI, VIII, X wyroku z 16.04.2019 r.

W konsekwencji powyższych rozważań przyjąć należało, że przychód osiągnięty przez zainteresowanego szczegółowo określony w zaskarżonej decyzji stanowi podstawę wymiaru składek w myśl art. 18 ust. 1 ustawy z 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych w zw. z § 1 rozporządzenia z dnia 18.12.1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe. Zaskarżona decyzja organu rentowego była słuszna i odpowiadała prawu.

Reasumując - Sąd Apelacyjny stwierdza, iż w przedmiotowej sprawie bez wątplenia zainteresowani nie odbywali podróży służbowej zgodnie z legalną definicją „podróży służbowej”. Jak już wskazywano powyżej, ich praca nie miała charakteru incydentalnego, nietypowego i krótkotrwałego zadania służbowego, lecz polegała na wykonywaniu standardowych czynności zgodnie z zajmowanymi stanowiskami. Oceniać bowiem należało przede wszystkim charakter wykonywanych przez zainteresowanych prac, to jest to czy w miejscach wskazanych przez odwołującego, systematycznie, przez dłuższy czas świadczyli pracę zgodnie z treścią zawartej umowy oraz jakie było rzeczywiste miejsce świadczenia pracy w przeważającej części.

Mając na względzie powyższe Sąd Apelacyjny, na podstawie art. 385 k.p.c. oddalił apelację J. K. (pkt 1 wyroku).

Uznając apelację organu rentowego w zakresie zaskarżenia pkt I, III, V, VII, IX wyroku Sądu Okręgowego z dnia 16.04.2019r. za zasadną, zmienił zaskarżony wyrok w ww. zakresie i oddalił odwołania J. K. (prowadzącego działalność gospodarczą (...) z siedzibą w N. S.). O powyższym orzeczono więc w pkt 2 wyroku, na podstawie art. 386 § 1 k.p.c.

O kosztach zastępstwa procesowego w postępowaniu apelacyjnym Sąd Apelacyjny orzekł na podstawie art. 98 k.p.c. i przepisu § 10 ust.1 pkt 2 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości w sprawie opłat za czynności radców prawnych z dnia 22.10.2015r.

Małgorzata Woźniak-Zendran Marta Sawińska Renata Pohl