

WYROK

W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia **15 listopada 2012 r.**

Sąd Apelacyjny w Rzeszowie, III Wydział Pracy i Ubezpieczeń Społecznych

w składzie:

	Przewodniczący:	SSA Bogumiła Burda
	Sędziowie:	SSA Janina Czyż SSA Alicja Podczaska (spr.)
	Protokolant	st.sekr.sądowy Anna Budzińska

po rozpoznaniu w dniu **15 listopada 2012 r.**

na rozprawie

sprawy wniosku **(...) Spółka z o.o. w R.**

z udziałem zainteresowanych: **M. H., S. D., J. C., S. Z. i M. B.**

przeciwko **Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych Oddziałowi w R.**

o składki ubezpieczeniowe

na skutek apelacji wnioskodawcy

od wyroku **Sądu Okręgowego w Rzeszowie**

z dnia **12 kwietnia 2012 r.** sygn. akt **IV U 2076/10**

I. u c h y l a zaskarżony wyrok oraz poprzedzające go decyzje Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddziału w R. z dnia 22 września 2010 r. i sprawę przekazuje do ponownego rozpoznania bezpośrednio temu organowi rentowemu,

II. k o s z t y postępowania pomiędzy stronami wzajemnie znosi.

UZASADNIENIE

Decyzjami z dnia 22 września 2010 r. Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w R. stwierdził, że podstawa wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenie zdrowotne dla M. H., S. D., J. C., S. Z. i M. B., zatrudnionych na podstawie umowy o pracę u płatnika (...) Sp. z o.o. w R. w okresie obejmującym wskazane w decyzjach miesiące 2006 r. wynosi szczegółowo wymienione w niej kwoty.

W odwołaniach od powyższych decyzji wnioskodawca (...) Sp. z o.o. w R. domagał się ich zmiany, zarzucając naruszenie przepisów prawa materialnego, a to art. 18 ust. 1 w związku z art. 4 pkt. 9 oraz art. 21 ustawy z dnia 13.10.1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, a także art. 11 i 12 ustawy z dnia 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, poprzez błędną interpretację i przyjęcie, że wartość świadczeń w naturze z tytułu udostępnienia miejsca w lokalu mieszkalnym zwiększała podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenie zdrowotne, a ponadto przepisu § 3 Rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 4.12.1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe, poprzez błędne przyjęcie, że wartość świadczeń w naturze, których przedmiotem jest udostępnienie miejsca w lokalu mieszkalnym może zostać w sposób dowolny oszacowana i doliczona do przychodu pracowników delegowanych do pracy za granicą. Ponadto odwołujący zarzucił naruszenie szeregu przepisów kodeksu postępowania administracyjnego, a na wypadek nieuwzględnienia powyższych zarzutów także § 3 rozporządzenia, poprzez błędne przyjęcie, iż wysokość ekwiwalentu pieniężnego z tytułu świadczeń w naturze – udostępnienia lokali mieszkalnych nie została określona w przepisach o wynagradzaniu, a to w Regulaminie Pracy i wynagradzania pracowników (...) Sp. z o.o.

W obszernej argumentacji wnioskodawca podniósł, iż kwoty podstawy wymiaru składek na wskazane ubezpieczenia były prawidłowe. Obowiązek zapewnienia pracownikom zatrudnionym za granicą bezpłatnego zakwaterowania wynika z obowiązującego u płatnika Regulaminu pracy i wynagradzania pracowników spółki z 3 stycznia 2005r., którego pkt. V ust. 2 ppkt. D wskazuje na powyższe uprawnienie oraz określa wartość ekwiwalentu pieniężnego dla pracownika za to świadczenie na „0” zł. Odwołujący ponadto zarzucił, iż zakwaterowanie obejmowało noclegi w kilkuosobowych pokojach w hotelach pracowniczych, pracownicy korzystali w różnym stopniu z udostępnionego lokalu, jak również wskazał na podobieństwo oddelegowania w ramach umowy o pracę do delegowania w ramach polecenia służbowego oraz na fakt, iż w świetle przepisów unijnych dodatki właściwe delegowaniu nie stanowią przychodu dla pracownika. Wnioskodawca zarzucił brak możliwości ustalenia wysokości przedmiotowego świadczenia w naturze dla konkretnego pracownika, wynikający z zaproponowanej przez organ rentowy metody liczenia jego wartości, która to wartość jest hipotetyczna, stanowiąca bardziej charakter ryczałtu niż faktycznego przychodu.

W odpowiedzi na odwołania organ rentowy wniósł o ich oddalenie, podnosząc że dla pracowników oddelegowanych do pracy poza granicami kraju pracodawca określił miejsce wykonywania pracy jako miejsce wykonywania usługi eksportowej, a zatem pracownicy nie są w podróży służbowej, co oznacza że pracodawca nie ma obowiązku wypłacania diet oraz zwrotu kosztów związanych z podróżą do miejsca pracy. Organ rentowy podkreślił, że przychodami są wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne oraz wartość pieniężna świadczeń w naturze bądź ich ekwiwalent bez względu na źródło finansowania, za wyjątkiem składników wymienionych w § 2 rozporządzenia w sprawie szczegółowych zasad wymiaru składek. Powyższe wyliczenie nie zawiera wartości pieniężnej za udostępnienie lokalu mieszkalnego. Podstawą odstąpienia od ustalania przychodu po stronie pracownika nie może być twierdzenie pracodawcy o trudnościach, czy braku możliwości wyodrębnienia wartości jednostkowego świadczenia, przypadającego w danym miesiącu na poszczególnych pracowników.

Zarządzeniami z dnia 15 grudnia 2010 r. sygn. akt IV U 2077/10, IV U 2078/10, IV U 2089/10 oraz IV U 2090/10 Sąd Okręgowy w Rzeszowie połączył do wspólnego rozpoznania i rozstrzygnięcia powyższe sprawy ze sprawą o sygn. IV U 2076/10. Zarządzeniem z dnia 7 grudnia 2011 r. Sąd Okręgowy wezwał do udziału w sprawie w charakterze zainteresowanych: M. H., S. D., J. C. i M. B..

Wyrokiem z dnia 12 kwietnia 2012 r., sygn. akt IV U 2076/10, Sąd Okręgowy Sąd Pracy i Ubezpieczeń Społecznych w Rzeszowie oddalił odwołania.

Sąd ustalił, że zainteresowani w okresach wskazanych w zaskarżonych decyzjach byli pracownikami płatnika składek (...) Sp. z o.o. w R., delegowanymi do pracy na budowach do Niemiec oraz do Francji. Pracownicy wyjeżdżający do pracy w ramach zatrudnienia w (...) Sp. z o.o. posiadali potwierdzenie stosowania do nich polskich przepisów ubezpieczeniowych, co potwierdził ZUS, wydając zaświadczenie na formularzu E 101. Pracownicy mieli

zagwarantowane przez pracodawcę bezpłatne zakwaterowanie, a wartości tego świadczenia płatnik nie uwzględniał w podstawie wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne swoich ubezpieczonych w Polsce pracowników, w tym zainteresowanych.

Przechodząc do oceny prawnej Sąd Okręgowy stwierdził, że wartość nieodpłatnych świadczeń w naturze musi być uwzględniona przy ustalaniu wysokości podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne, gdyż jest przychodem ze stosunku pracy. Obowiązkiem zakładu pracy jako płatnika jest wyliczenie wartości przychodu w sposób szczegółowy określony przepisami prawa, a także prawidłowe ustalenie podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne pracownika i wyliczenie wysokości składek i ich opłacenie. W tym zakresie przepisy bezwzględnie obowiązujące nie mogą być zmieniane zapisami regulaminu pracy. Wnioskodawca nieprawidłowo wyliczył wysokość składek na ubezpieczenie społeczne w okresach objętych zaskarżonymi decyzjami, wobec czego jego odwołanie jest bezzasadne.

W apelacji od powyższego wyroku wnioskodawca domagał się jego zmiany, poprzez zmianę decyzji dotyczących zainteresowanych i zarzucił naruszenie prawa materialnego:

- art. 18 ust. 1 w związku z art. 4 pkt. 9 oraz art. 21 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, poprzez błędną interpretację i przyjęcie, iż wartość świadczeń w naturze z tytułu udostępnienia miejsca w lokalu mieszkalnym zwiększała podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne;

- przepisu § 3 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18.12.1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe, poprzez przyjęcie, że wartość świadczeń w naturze może być w dowolny sposób oszacowana i doliczona do przychodów pracowników delegowanych do pracy za granicą, a także poprzez błędne przyjęcie, że wysokość ekwiwalentu pieniężnego z tytułu świadczeń w naturze nie została określona w przepisach Regulaminu, obowiązującego w Spółce;

- przepisów art. 10 ust. 1 pkt. 1, art. 11 ust. 2 i 2a pkt. 3 oraz art. 12 ust. 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t. jedn. 2010 nr 51 poz. 307), poprzez błędną interpretację i przyjęcie, że wartość świadczeń w naturze w postaci udostępniania przez zakład pracy zainteresowanym miejsca w lokalu mieszkalnym stanowi przychód pracownika; a także prawa procesowego, tj. art. 328§ 2 kpc, poprzez brak uzasadnienia wyroku.

Sąd Apelacyjny w Rzeszowie zważył, co następuje:

Apelacja wnioskodawcy jest uzasadniona o tyle, o ile skutkuje uchynieniem zarówno kwestionowanego nią wyroku, jak i poprzedzających go decyzji pozwanego Zakładu. Zaskarżone decyzje nie poddają się bowiem kontroli judykacyjnej.

Przedmiotem sporu jest kwestia ujęcia w podstawie wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne zainteresowanych, wartości przychodu z tytułu świadczenia w naturze tj. udostępniania lokali mieszkalnych w czasie wykonywania pracy za granicą w ramach delegowania.

Bezsporne w sprawie jest, iż zainteresowani w okresach wskazanych w decyzjach byli pracownikami płatnika składek (...) sp. z o. o. w R. oddelegowanymi do pracy na terenie Niemiec i Francji jako robotnicy budowlani na różnych stanowiskach pracy, za wynagrodzeniem ustalonym w euro, którzy na podstawie dyspozycji art. 14 ust. 1 lit. a obowiązującego do dnia 1 maja 2010 rozporządzenia Rady (EWG) nr 1408/71 z dnia 14 czerwca 1971 r. w sprawie stosowania systemów zabezpieczenia społecznego do pracowników najemnych, osób prowadzących działalność na własny rachunek i do członków ich rodzin przemieszczających się we Wspólnocie (Dz. U.UE.L.71/149/2 ze zmianami) podlegali ustawodawstwu polskiemu. Do ustalania wysokości podstawy wymiaru składek należy zatem stosować przepisy ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych w szczególności art. 18 ust. 1 powołanej ustawy, który wskazuje, iż podstawą wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe ubezpieczonych wymienionych w art. 6 ust. 1 pkt. 1 – 3 (a więc między innymi pracowników) jest przychód o którym mowa w art. 4 pkt. 9 i 10 przedmiotowego aktu normatywnego. Ponieważ przepis ten odsyła do ustawowego pojęcia przychodu zawartego w ustawie z dnia 26 lipca 1991r. o podatku dochodowym od osób fizycznych należy przywołać treść art. 12 ust.1 tej ustawy, który za przychody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej

oraz spółdzielczego stosunku pracy uważa 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 ponad to świadczenia pieniężne ponoszone za pracownika jak również wartość innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych. Szczegółowe zasady ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne regulują natomiast przepisy rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe (Dz. U. nr 161, poz. 1106 ze zmianami) wydanego na podstawie delegacji ustawowej zawartej w art. 21 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, którego przepis § 1 analogicznie jak art. 18 ustawy systemowej wskazuje, że podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe stanowi przychód w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych, osiągniany przez pracowników u pracodawcy z tytułu zatrudnienia w ramach stosunku pracy.

Odnosząc powyższe do okoliczności niniejszej sprawy należy za Sądem Okręgowym zaakceptować stanowisko, iż udostępnienie pracownikom lokalu mieszkalnego przez wnioskodawcę stanowi nieodpłatne świadczenie, którego wartość jest przychodem ze stosunku pracy (świadczeniami pieniężnymi ponoszonymi za pracownika). Nie ma bowiem wątpliwości, że świadczenie to spełnia definicję przychodu wskazaną w powołanym wyżej art. 12 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Prawidłowe jest również stanowisko Sądu I instancji dotyczące zapisu w Regulaminie pracy i wynagradzania pracowników (...) Sp. z o.o., którym nie można wprowadzać zmian w zakresie przepisów prawa bezwzględnie obowiązujących.

Przechodząc obecnie do oceny prawidłowości wyliczenia przez organ rentowy podstawy wymiaru składek tj. wartości pieniężnej przedmiotowego świadczenia w naturze, za niewystarczające uznać należy oparcie się na udokumentowanych rachunkach, w sytuacji, gdy nie zostały przeprowadzone żadne czynności zmierzające do poczynienia ustaleń w tym zakresie.

§ 3 ust.3 powołanego wyżej rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18.12.1998 r. precyzyjnie określa sposób obliczania wartości pieniężnej świadczenia w postaci udostępnienia lokalu mieszkalnego. W okolicznościach niniejszej sprawy, a więc w sytuacji gdy odwołujący wynajmował różnego rodzaju lokale mieszkalne będące lokalami własnościowymi i domami prywatnymi nie można oprzeć się na ogólnikowych i szacunkowych obliczeniach, jak to uczynił organ rentowy.

Przepisy prawa nakładają na pracodawcę (płatnika) obowiązek prawidłowego wyliczenia podstawy wymiaru składek na różnego rodzaju ubezpieczenia dla poszczególnych pracowników. W sytuacji jednak, gdy płatnik tego nie uczyni, uprawnionym do wydania decyzji w tym przedmiocie jest organ rentowy, przy czym decyzja taka musi spełniać warunki określone w przepisach kodeksu postępowania administracyjnego. Dodać jeszcze należy, że wspomniana indywidualizacja staje się konieczna już na etapie ustalania i naliczania odsetek.

Przy ponownym rozpoznaniu sprawy w pierwszej kolejności konieczne będzie zatem wskazanie podstawy prawnej przyjętego sposobu wyliczenia podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne dla występujących w niniejszej sprawie zainteresowanych. Należy więc przesądzić czy przyjęty sposób wyliczenia jest zasadny. W tym celu konieczne jest ustalenie, czy okoliczności sprawy dają podstawę do uznania, iż pracodawca udostępniał zainteresowanemu lokale mieszkalne, czy też zapewniał miejsca noclegowe (usługa ze strony pracodawcy), jak również zdefiniowanie pojęcia hotelu pracowniczego. Powyższe jest istotne, gdyż uzależnia sposób wyliczenia wartości pieniężnej przedmiotowego świadczenia w naturze.

W dalszej zaś kolejności koniecznym będzie przesądzenie, czy możliwe jest dokonanie pomniejszenia opłat o tzw. cele służbowe płatnika w wartościach przez niego wskazanych. W tym celu należy ustalić czy pomniejszenia te związane były tylko z magazynowaniem materiałów i użytkowaniem lokalu na cele biurowe, przy czym istotne jest czy wszystkie wynajmowane lokale, w których zakwaterowani byli zainteresowani byli wykorzystywane do

przechowywania materiałów, sprzętu, wykonywania czynności administracyjnych, czy pomniejszenia związane były również z różnym standardem udostępnianych lokali, różnym zakresem korzystania przez pracowników z mediów.

Ustalenia w powyższym zakresie są bowiem szacunkowe, przyjęte bez konkretnej podstawy, przy czym ciężar dowodu w kwestii wykazania okoliczności związanych z wykorzystaniem lokalu mieszkalnego na własne cele spoczywa na wnioskodawcy. Wskazując zatem na przedwczesność stanowiska zajętego zarówno przez organ rentowy, jak i Sąd I instancji uzasadnionym było uchylenie kwestionowanych decyzji oraz zaskarżonego wyroku Sądu Okręgowego i przekazanie sprawy do organu rentowego.

Z przytoczonych względów orzeczono jak w sentencji na podstawie art. 477^{14a} kpc. Orzeczenie o kosztach znajduje oparcie w art. 100 kpc.