



Sygn. akt I UK 156/13

WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 3 grudnia 2013 r.

Sąd Najwyższy w składzie :

SSN Beata Gudowska (przewodniczący)

SSN Zbigniew Korzeniowski

SSA Magdalena Kostro-Wesołowska (sprawozdawca)

w sprawie z odwołania Przedsiębiorstwa Technicznego „E.” Spółki z o.o. w K. przeciwko Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych Oddziałowi w C. z udziałem zainteresowanych: B. A. i innych, o ustalenie wysokości podstawy wymiaru składek, po rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym w Izbie Pracy, Ubezpieczeń Społecznych i Spraw Publicznych w dniu 3 grudnia 2013 r., skargi kasacyjnej organu rentowego od wyroku Sądu Apelacyjnego z dnia 5 listopada 2012 r.,

uchyla zaskarżony wyrok w pkt 2 i 4 i przekazuje sprawę Sądowi Apelacyjnemu do ponownego rozpoznania i orzeczenia o kosztach postępowania kasacyjnego.

UZASADNIENIE

Płatnik składek Przedsiębiorstwo Techniczne E. Sp. z o.o. z siedzibą w K. odwołało się od dwóch decyzji Zakładu Ubezpieczeń Społecznych:

1) Oddziału w C. z dnia 30 stycznia 2009 r. zobowiązującej przedsiębiorstwo do zwrotu nienależnie wypłaconych ubezpieczonemu L. K. świadczeń za okres od 1 stycznia 2006 r. do 31 grudnia 2006 r. w kwocie 3.064,43 zł,

2) Oddziału w C. z dnia 30 lipca 2009 r. ustalającej podstawy wymiaru składek dla zatrudnionych przez przedsiębiorstwo ubezpieczonych: B.A. i innych oraz ustalającej różnicę pomiędzy kwotami wypłaconych a należnych świadczeń z ubezpieczeń społecznych - zasiłków chorobowych - dla ubezpieczonych G. G. i J. T. oraz ustalającej kwotę należnych od Przedsiębiorstwa składek na Fundusz Pracy i na Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych.

Sąd Okręgowy - Sąd Ubezpieczeń Społecznych w K. wyrokiem z dnia 13 lipca 2011 r.:

- w pkt 1 zmienił zaskarżoną decyzję z dnia 30 stycznia 2009 r. w ten sposób, że ustalił, iż odwołujący się płatnik nie ma obowiązku zwrotu nienależnie wypłaconych świadczeń za okres od 1 stycznia 2006 r. do 31 grudnia 2006 r. w kwocie 3.064,43 zł,

- w pkt 2 zmienił zaskarżoną decyzję z dnia 30 lipca 2009 r. w ten sposób, że wyłączył z miesięcznej podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne, ubezpieczenie zdrowotne, Fundusz Pracy, Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych pracowników odwołującego się – zainteresowanych w sprawie - kwoty stanowiące koszt zakwaterowania tych pracowników za granicą za okres objęty decyzją i zwolnił odwołującego się płatnika z obowiązku zapłaty składek z tego tytułu,

- w pkt 3 oddalił odwołanie w pozostałym zakresie.

Sąd Okręgowy na podstawie zeznań świadków B. W., E. S. i J. G., dokumentów z akt kontroli okresowej przeprowadzonej przez organ rentowy, dokumentów z akt emerytalnych zainteresowanego L. K. oraz umów najmu lokali przedstawionych przez płatnika ustalił, że płatnik zajmował się remontami urządzeń hutniczych oraz inwestycjami i robotami montażowymi w branży mechanicznej i energetycznej. Wykonywanie takich prac za granicą płatnik rozpoczął od września 2006 r., co wiązało się z wysyłaniem pracowników do pracy za granicę. Do wykonywania prac na rzecz firmy V. w miejscowości S. płatnik wysyłał średnio ponad dwudziestu pracowników, których kwaterowano w domach należących do

firmy M., zajmującej się wynajmem lokali. Płatnik wynajmował 4-5 wieloosobowych pokoi ze wspólną łazienką w dwóch budynkach jednorodzinnych zaadaptowanych dla potrzeb wynajmu. Liczba zakwaterowanych pracowników była zmienna. W wynajmowanym domu znajdowało się także pomieszczenie służące pracownikom jako magazyn podręczny. Z telewizora pracownicy korzystali wspólnie na korytarzu, za które to pomieszczenie były ponoszone opłaty. Płatnik opłacał czynsz od ilości zakwaterowanych pracowników, według stawki ustalonej od jednego pracownika, obejmującej koszt wynajmu korytarza i pomieszczeń magazynowych, łazienki.

Po zakończeniu prac w S., na przełomie września i sierpnia 2006 r. płatnik rozpoczął realizację kontraktu w D. trwającą do kwietnia 2008 r., po tej dacie przedsiębiorstwo za granicą wykonywało już tylko drobne prace. Przy remoncie należącego do koncernu T. G. wielkiego pieca od stycznia do kwietnia 2008 r. pracowało około 100 pracowników płatnika. Przy inwestycjach od sierpnia 2006 r. przedsiębiorstwo średnio zatrudniało około 50-60 pracowników. Byli oni zakwaterowani w dzielnicy położonej blisko miejsca wykonywania pracy. Umowy najmu lokali zawierano z firmą V. sukcesywnie, w zależności od potrzeb budowy. Umowy te były zawierane na najem konkretnej powierzchni, za którą przedsiębiorstwo opłacało czynsz ustalany od m², przy stałej stawce obowiązującej przez cały okres wynajmu. Przedsiębiorstwo zawarło w sumie kilkanaście umów. Wynajmowane lokale znajdowały się w 18-piętrowym budynku. Były to pokoje wieloosobowe, w których kwaterowano średnio po 3-4 pracowników. Łazienki były wspólne. Pracownicy mieli do dyspozycji pomieszczenie, w którym znajdował się piecyk z płytą elektryczną. Część z wynajmowanych pokoi była przeznaczona na cele biurowo-gospodarcze. Powierzchnia tego rodzaju pomieszczeń obejmowała 80 m², przy średniej powierzchni wynajmu wynoszącej około 290 m², przy czym pomieszczenia gospodarcze nie były przedmiotem odrębnych umów. Przedsiębiorstwo opłacało czynsz oznaczony na określoną kwotę, składającą się z opłat za lokale dla pracowników, lokale użytkowe i za pustostany (lokale niezamieszkane). Czynsz płatny był „z góry”. W jednym miesiącu mogło dojść do zawarcia kilku umów najmu w sytuacji, gdy w trakcie miesiąca dojeżdżali dodatkowi pracownicy. Wcześniejszy wyjazd zakwaterowanych pracowników nie wpływał na wysokość kosztów, które były ponoszone do rozwiązania umowy najmu.

W toku przeprowadzonej przez organ rentowy okresowej kontroli u płatnika składek, płatnik ten na żądanie inspektora kontroli ZUS sporządził zestawienie przychodów pracowników za okresy ich zakwaterowania za granicą. Zestawienie sporządzono kierując się sugestiami (zaleceniami) inspektora kontroli ZUS. Płatnik kolejno ustalał koszt najmu każdej kwatery za dany miesiąc, następnie ustalał, ilu pracowników i przez ile dni przebywało w tej kwaterze, obliczał ilość osobodni, kwotę wynajmu dzielił przez tę liczbę i wówczas uzyskał wartość stanowiącą koszt zakwaterowania jednego pracownika w jednym dniu, a po pomnożeniu tej wielkości przez ilość dni, ustalał koszt zakwaterowania jednej osoby. Przy sporządzeniu zestawienia przyjęto kwoty z faktur najmu bez wyłączenia kwot czynszu przypadających na lokale użytkowe, magazynowe oraz pustostany, wynikające z dużej rotacji pracowników. Na podstawie takiego zestawienia inspektor kontroli ZUS ustalił przychody pracowników osiągnięte z tytułu zapewnienia im zakwaterowania za granicą, które to przychody zostały uwzględnione przy ustaleniu podstaw wymiaru składek na ich ubezpieczenia, co skutkowało ustaleniem w zaskarżonej decyzji z dnia 30 lipca 2009 r. zaległości składkowej po stronie płatnika. Ustalenie faktycznego przychodu każdego z pracowników z tytułu zakwaterowania jest praktycznie niemożliwe ze względu na rotację pracowników, różne zapotrzebowanie na pracowników na trakcie robót przedsiębiorstwa za granicą i w konsekwencji niewykorzystanie w pełni wynajmowanych mieszkań, jak też częściowe wykorzystywanie wynajmowanych lokali na potrzeby biurowe i magazynowe. Dlatego jedynie za pomocą metody uśrednienia kosztów pobytu jednego pracownika na danym kontrakcie można było ustalić kwoty przychodów pracowników.

W stosunku do pozostających jako sporne kwestii Sąd pierwszej instancji zajął następujące stanowisko:

- Na podstawie art. 18 ust. 1 w związku z art. 4 pkt 9 i 10 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (jednolity tekst: Dz. U. z 2009 r., Nr 205, poz. 1585 ze zm., aktualnie jednolity tekst: Dz. U. z 2013 r. poz. 1442, dalej jako: ustawa systemowa bądź ustawa o systemie ubezpieczeń społecznych), § 3 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 zm., dalej jako rozporządzenie w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek) świadczenia rzeczowe w postaci bezpłatnego zakwaterowania za granicą stanowią przychód pracowników podlegający składkom na ubezpieczenia społeczne, ubezpieczenie zdrowotne, Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych.

- Nie jest możliwe ustalenie przychodu pracownika z powyższego tytułu w sytuacji, gdy pracodawca ponosi koszty bezpłatnego zakwaterowania pracowników ryczałtem, łącznie za wszystkich pracowników. Z uwagi na brak ewidencji, wskazującej którzy pracownicy zamieszkiwali w danym lokalu, przeznaczenie części powierzchni na cele niezwiązane z celami mieszkalnymi, nie jest możliwa indywidualizacja przychodu, a tym samym określenie, którzy z pracowników otrzymali przychód stanowiący podstawę wymiaru składek ze skutkiem braku możliwości jej ustalenia. Zdaniem Sądu pierwszej instancji, przychód powinien stanowić wartość pieniężną wymierną, konkretną i weryfikowalną. Sąd stwierdził też, iż w sytuacji udostępnienia pracownikom jedynie miejsc noclegowych, przychód ewentualnie osiągnięty z powyższego tytułu nie może stanowić podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne, ponieważ taki stan faktyczny nie wyczerpuje dyspozycji § 3 rozporządzenia w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek. Takie względy zadecydowały o zmianie zaskarżonej decyzji z dnia 30 lipca 2009 r. poprzez wyłączenie z miesięcznej podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne, ubezpieczenia zdrowotne, Fundusz Pracy, Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych pracowników odwołującego się – zainteresowanych w sprawie - kwot stanowiących koszt zakwaterowania tych pracowników za granicą za okres objęty decyzją i zwolnienie odwołującego się płatnika z obowiązku zapłaty składek z tego tytułu.

Zmiana zaskarżonej decyzji Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddziału w C. z dnia 30 stycznia 2009 r. była konsekwencją przyjęcia, że zaświadczenie z dnia 30 kwietnia 2007 r. dotyczące wysokości przychodu osiągniętego przez pracownika L. K. w 2006 r. z tytułu zatrudnienia u płatnika składek, w którym nie ujęto przychodów z tytułu zapewnienia zainteresowanemu zakwaterowania podczas pracy za granicą, zostało wystawione prawidłowo. Sąd Okręgowy ocenił, że

przyjęcie wyliczeń organu rentowego w zakresie ustalenia przychodu pracowników skarżącego przedsiębiorstwa tytułem zapewnienia im zakwaterowania za granicą, w tym przychodu zainteresowanego L. K., prowadziłyby do przypisania pracownikom przychodów przez nich faktycznie nie uzyskanych.

Apelacje od wyroku Sądu Okręgowego w odniesieniu do jego pkt 1 i 2 wniesione odpowiednio przez Oddziały Zakładu Ubezpieczeń Społecznych w C. i w C. zostały wyrokiem Sądu Apelacyjnego Wydziału Pracy i Ubezpieczeń Społecznych z dnia 5 listopada 2012 r. oddalone (pkt 1 i 2). Sąd Apelacyjny zasądził też od Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddziału w C. na rzecz płatnika składek kwotę 150 zł tytułem zwrotu kosztów zastępstwa procesowego za drugą instancję (pkt 3) oraz od Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddziału w C. kwotę 5.400 zł tytułem zwrotu kosztów zastępstwa procesowego za drugą instancję (pkt 4).

Sąd Apelacyjny stwierdził, że bezspornym jest, iż ustalone w zaskarżonych decyzjach podstawy wymiaru składek są związane z zatrudnieniem zainteresowanych przez odwołującą się spółkę na podstawie umów o pracę i ich podleganiem polskiemu ustawodawstwu w zakresie zabezpieczenia społecznego. Nie jest też wątpliwe, że koszty zakwaterowania pracowników za granicą poniósł w całości pracodawca (odwołująca się).

Sąd Apelacyjny podzielił ustalenia faktyczne poczynione przez Sąd pierwszej instancji, a także w zasadzie jego ocenę prawną, za błędne uznając jedynie przyjęcie, że „w sytuacji udostępnienia pracownikom jedynie miejsc noclegowych, przychód ewentualnie osiągnięty z powyższego tytułu nie może stanowić podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne, albowiem taki stan faktyczny nie wyczerpuje dyspozycji przepisu § 3 rozporządzenia w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek”. Według Sądu Apelacyjnego, w świetle poczynionych ustaleń faktycznych niezasadne jest uznanie, że pracodawca udostępniał jedynie miejsca noclegowe, a nie bezpłatne zakwaterowanie.

Sąd Apelacyjny wskazał, że stosownie do art. 18 ust. 1 w związku z art. 4 pkt 9 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe pracowników stanowi przychód w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu zatrudnienia w

ramach stosunku pracy. Ustalając znaczenie pojęcia „przychodów ze stosunku pracy” Sąd Apelacyjny odwołał się do treści art. 12 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r., poz. 361 ze zm., dalej: jako ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych), stwierdzając iż przychodem pracownika ze stosunku pracy są zatem, co do zasady, wszystkie świadczenia, które otrzymuje on w związku z łączącym go z pracodawcą stosunkiem pracy. Z art. 11 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wynika natomiast, że przychodami są otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość pieniężna innych nieodpłatnych świadczeń. Z takiego stanu normatywnego wynika więc, że wartość świadczenia niepieniężnego, jaką pracownik uzyskuje z tytułu bezpłatnego zakwaterowania stanowi - co do zasady - jego przychód w rozumieniu art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Nie został on bowiem wymieniony w § 2 ust. 1 rozporządzenia w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe, stanowiącego katalog składników, które nie stanowią przychodu. Również ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych uznaje wartość świadczeń ponoszonych przez pracodawcę - z tytułu zakwaterowania pracowników - za przychód, zwalniając go jedynie z podatku dochodowego do wysokości nieprzekraczającej miesięcznie kwoty 500,00 zł (art. 21 ust. 1 pkt 19 tej ustawy).

Tak więc, według Sądu Apelacyjnego, przychodem pracownika podlegającym uwzględnieniu przy ustalaniu podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe jest wartość świadczeń ponoszonych przez pracodawcę z tytułu zakwaterowania pracownika w okresie wykonywania pracy.

Sąd wskazał, że w doktrynie i orzecznictwie administracyjnym przyjmuje się, że przychodami ze stosunku pracy są również świadczenia ponoszone za pracownika. Przychód ten występuje w sytuacji, gdy pracownik korzysta z danego rodzaju usługi, natomiast odpłatność za nią ponosi podmiot zatrudniający. Przychód tego rodzaju powstaje także wówczas, gdy pracownik sam opłaca korzystanie z określonego świadczenia, lecz pracodawca następnie zwraca mu wydatkowane z tego tytułu kwoty (por. komentarz do art. 12 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o

podatku dochodowym od osób fizycznych, A. Bartosiewicz, R. Kubacki, LEX 2010 - T.31).

Jako zasadę Sąd Apelacyjny przyjął więc, że wartość świadczenia niepieniężnego, jaką pracownik uzyskuje z tytułu bezpłatnego zakwaterowania, stanowi jego przychód, zastrzegając że przychód - jako pojęcie wywodzące się z prawa podatkowego – powinien stanowić konkretną, weryfikowalną wartość pieniężną, co na gruncie rozpoznawanej sprawy oznacza, iż opłacenie składki na ubezpieczenia społeczne od świadczenia w naturze w postaci udostępnienia pracownikom lokalu mieszkalnego wymaga ustalenia konkretnej wartości pieniężnej takiego świadczenia. W sprawie, w ocenie Sądu Apelacyjnego, jest to niemożliwe. Przyjęcie bowiem metody wyliczenia podstawy wymiaru składek, zastosowanej przez organ rentowy dla potrzeb wydania zaskarżonej decyzji, prowadzi do ustalenia dochodu hipotetycznego, nie dającego się zweryfikować w oparciu o faktycznie uzyskane przychody przez danych pracowników z tytułu udzielenia im świadczenia w naturze. Co więcej przyjęcie wyliczeń organu rentowego prowadziłyby do przypisania pracownikom przychodów przez nich faktycznie nie uzyskanych, co jest niedopuszczalne. Dlatego zaskarżona decyzja z dnia 30 lipca 2009 r. w zakresie włączenia do miesięcznej podstawy wymiaru składek zainteresowanych kwot stanowiących koszt ich zakwaterowania za granicą, jest niezasadna. Brak jest ewidencji, z której wynikałoby, którzy pracownicy zamieszkiwali w danym lokalu, w jakich okresach i przez jaką ilość osób pokoje były zajmowane. Poza tym bywało tak, że wynajęte przez płatnika lokale były puste bądź zajęte jedynie przez mniejszą liczbę osób, częściowo były też wykorzystywane na cele inne niż zakwaterowanie pracowników. Wszystkie umowy przewidywały zryczałtowany czynsz za wynajmowane powierzchnie oraz ustalały obowiązek zapłaty stałej kwoty czynszu, niezależnie od faktycznego wykorzystania przedmiotu najmu. Dlatego metoda, jaką posłużył się organ rentowy przy sporządzaniu „zestawienia kosztów zakwaterowania pracowników zatrudnionych za granicą”, była błędna, skoro wartość świadczeń niepieniężnych przypisanych poszczególnym pracownikom obejmowała też czynsz płacony i za „pustostany” i za pomieszczenia wykorzystywane na cele administracyjne. Niewłaściwość, jeśli chodzi o wliczenie do przychodów pracownika całych kosztów zryczałtowanego

czynszu płaconego przez odwołującą się spółkę za wynajmowane pomieszczenie, potwierdziła zeznając w charakterze świadka pracownica organu rentowego J. G.

Ostatecznie Sąd Apelacyjny ocenił, że przyjęcie dla obliczenia kosztu zakwaterowania jednego pracownika ryczałtowej kwoty miesięcznego czynszu, obejmującej „pustostany” i pomieszczenia wykorzystywane na cele administracyjno-biurowe, prowadziło do zawyżenia jednostkowego kosztu zakwaterowania poszczególnych pracowników, a tym samym do zawyżenia przypisanego im przychodu o kwoty, do których nie byli uprawnieni i których nie otrzymali, a które wliczono do podstawy wymiaru składek. Według Sądu Apelacyjnego, ustalenie rzeczywistego kosztu zakwaterowania poszczególnych pracowników na podstawie zawartych przez spółkę umów najmu, umów o pracę i innych dokumentów przedstawionych kontrolującym było i jest praktycznie niemożliwe. Wobec tego Sąd pierwszej instancji słusznie przyjął, że zawyżony i niemożliwy do zweryfikowania koszt zakwaterowania pracownika nie może być uznany za osiągnięty przez tegoż pracownika przychód, skoro przychód musi być wartością konkretną, wymierną i weryfikowalną, a taki pogląd został wyrażony w licznych, aczkolwiek wydanych w innych stanach faktycznych, orzeczeniach sądów administracyjnych.

Skargę kasacyjną od wyroku Sądu Apelacyjnego wniósł Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w C., zaskarżając wyrok ten w pkt 2 (oddalającym apelację Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddziału w C.) i 4 (rozstrzygającym w przedmiocie kosztów postępowania apelacyjnego) i wnosząc o jego uchylenie i przekazanie sprawy Sądowi Apelacyjnemu do ponownego rozpoznania i rozstrzygnięcia o kosztach postępowania kasacyjnego.

Skargę kasacyjną oparto na podstawie naruszenie przepisów prawa materialnego oraz na podstawie naruszenia przepisów postępowania.

Na podstawie art. 398³ § 1 pkt 2 k.p.c. zarzucono naruszenie przepisów postępowania mogące mieć istotny wpływ na wynik sprawy, a mianowicie:

- art. 391 § 1 k.p.c. w związku z art. 232 zdanie pierwsze k.p.c. poprzez ich niewłaściwe zastosowanie i obciążenie negatywnymi skutkami procesowymi nieprzeprowadzenia dowodu na okoliczność rzeczywistej wysokości przychodu, stanowiącego równowartość pieniężną świadczenia w postaci bezpłatnego

zakwaterowania zainteresowanych pracowników - organu rentowego, w sytuacji w której ciężar dowodzenia w tym zakresie obciążała odwołującą się spółkę,

- art. 382 k.p.c. w związku z art. 252 k.p.c. oraz art. 382 k.p.c. w z art. 253 k.p.c. poprzez ich niewłaściwe zastosowanie polegające na nieuzasadnionej odmowie przyznania wiarygodności i mocy dowodowej dokumentowi urzędowemu w postaci protokołu kontroli sporządzonemu przez organ rentowy zgodnie z art. 91 ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, jak również przygotowanemu w trakcie kontroli przez spółkę zestawieniu kosztów zakwaterowania zainteresowanych pracowników, wykonujących pracę za granicą, pomimo nieprzeprowadzenia przez spółkę dowodów znoszących domniemanie prawne płynące z treści art. 244 k.p.c. i art. 245 k.p.c.,

- art. 385 k.p.c. poprzez oddalenie apelacji organu rentowego pomimo istnienia podstaw do jej uwzględnienia w całości.

Na podstawie art. 398³ § 1 pkt 1 k.p.c. zarzucono naruszenie art. 18 ust. 1 w związku z art. 4 pkt 9 ustawy z o systemie ubezpieczeń społecznych oraz art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, poprzez przyjęcie, że świadczenia w naturze w postaci bezpłatnego zakwaterowania pracowników zatrudnionych za granicą u polskiego pracodawcy stanowiące przychód pracownika, mogą jednocześnie nie stanowić podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne z uwagi na rzekomą nieoznaczalność przychodu osiągniętego przez zainteresowanych z powyższego tytułu.

Uzasadniając wniosek o przyjęcie skargi kasacyjnej do rozpoznania pełnomocnik organu rentowego wskazał na potrzebę wykładni:

- art. 391 k.p.c. w związku z art. 232 zdanie pierwsze k.p.c., które w postępowaniu odrębnym w sprawach z zakresu ubezpieczeń społecznych niejednolicie stosowane prowadzą do rozbieżności, jeśli chodzi o obciążenie strony wnoszącej odwołanie ciężarem udowodnienia faktów niweczających ustalenia faktyczne stanowiące podstawę faktyczną decyzji organu rentowego, czego przykładem są wyroki Sądu Apelacyjnego w Katowicach z dnia 2 grudnia 2010 r., sygn. akt III AUa 716/10 (publikowane SIP LEX nr 1001387) oraz zaskarżony wyrok Sądu Apelacyjnego,

- art. 18 ust. 1 w związku z art. 4 pkt 9 ustawy systemowej oraz art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych budzących poważne wątpliwości w zakresie możliwości uznania za podstawę wymiaru składek wartości świadczeń w naturze w postaci bezpłatnego zakwaterowania, ustalonej na podstawie ceny stanowiącej wynagrodzenie płacone przez płatnika składek (najemcę) na rzecz usługodawcy (wynajmującego), podzielonej przez liczbę uprawnionych do bezpłatnego zakwaterowania pracowników.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje.

Skarga kasacyjna jest uzasadniona, chociaż nie wszystkie z zarzutów w niej sformułowanych można podzielić, jeśli chodzi o zarzuty uchybienia przepisom prawa procesowego.

Sąd Apelacyjny odwołując się do treści art. 18 ust. 1 w związku z art. 4 pkt 9 ustawy systemowej i w związku z art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w myśl których podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe ubezpieczonych będących pracownikami stanowią dokonywane z tytułu zatrudnienia w ramach stosunku pracy wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne oraz wartość pieniężna świadczeń w naturze bądź ich ekwiwalenty, bez względu na źródło finansowania tych wypłat i świadczeń, a w szczególności: wynagrodzenie zasadnicze, wynagrodzenie za godziny nadliczbowe, różnego rodzaju dodatki, nagrody, ekwiwalenty za niewykorzystany urlop i wszelkie inne kwoty niezależnie od tego, czy ich wysokość została z góry ustalona, a ponadto świadczenia pieniężne ponoszone za pracownika, jak również wartość innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych, wyraził trafny, akceptowany w orzecznictwie Sądu Najwyższego pogląd (por. wyroki: z dnia 12 września 2012 r., II UK 45/12, OSNP 2013 nr 15-16, poz. 189 oraz z dnia 18 kwietnia 2013 r., II UK 258/12, LEX nr 1315628), że zakwaterowanie pracownika za granicą na koszt pracodawcy stanowi świadczenie w naturze, którego wartość pieniężna jest przychodem danego pracownika ze stosunku pracy uwzględnianym w podstawie wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne.

W sprawie, w której wniesiono rozpoznawaną skargę kasacyjną, przedmiotem sporu nie jest więc to, że uzyskanie przez pracownika przysporzenia majątkowego wskutek udostępnienia mu lokalu mieszkalnego za granicą na koszt pracodawcy stanowi dla tego pracownika przychód ze stosunku pracy uwzględniany w podstawie wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne. Spór przebiega na płaszczyźnie ustalenia wartości pieniężnej tego rodzaju świadczenia w naturze i ogólnie rzecz ujmując jest konsekwencją niedopełnienia obowiązku obliczania, pobierania i opłacania składek na ubezpieczenia społeczne przez odwołującą się spółkę jako płatnika składek, którym jest ona w stosunku do pracowników jako ich pracodawca (art. 4 pkt 2 lit. a ustawy systemowej). Zgodnie bowiem z art. 46 ust. 1 ustawy systemowej, obowiązek obliczania, potrącania z dochodów ubezpieczonych, rozliczania oraz opłacania należnych składek za każdy miesiąc kalendarzowy, według zasad wynikających z przepisów ustawy, spoczywa na płatniku składek. Wynika z tego, że powinnością odwołującej się spółki było obliczenie, potrącenie, rozliczenie i odprowadzenie składek należnych od wszystkich przychodów zainteresowanych, w tym od wartości udzielonych im świadczeń w naturze w postaci kosztów zakwaterowania za granicą. Wartość pieniężną świadczeń w naturze, zgodnie z § 3 rozporządzenia w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek, ustala się w wysokości ekwiwalentu pieniężnego określonego w przepisach o wynagradzaniu, a w razie ich braku, jeżeli przedmiotem świadczenia jest udostępnienie lokalu mieszkalnego, dla lokali w hotelach wartość tę ustala się w wysokości kosztu udokumentowanego rachunkami wystawionymi przez hotel (§ 3 pkt 3 lit. d rozporządzenia). Z ustalonego przez Sądy obu instancji stanu faktycznego, wiążącego Sąd Najwyższy (art. 398¹³ § 2 k.p.c.), wynika, że w jednej z miejscowości (w S.), w której zakwaterowani byli delegowani pracownicy, koszt pracodawcy udostępnienia im lokali był wypadkową liczby pracowników i stawki ustalonej od jednego pracownika, w drugiej zaś miejscowości (w D.) ponoszony przez spółkę koszt zakwaterowania pracowników odpowiadał wartości wynajęcia konkretnej powierzchni pomnożonej przez stawkę za m². Wykonanie przez spółkę obowiązków płatnika statuowanych w art. 46 ust. 1 ustawy systemowej wymagało ustalenia wartości przedmiotowego świadczenia w naturze w relacji do poszczególnych uprawnionych. Nie było zatem

możliwe prawidłowe wywiązanie się z obowiązków bez prowadzenia dokumentacji odnoszącej się do ewidencji kosztów ponoszonych przez pracodawcę z tego tytułu wobec każdego pracownika w rozliczeniu miesięcznym, a przynajmniej zawierającej takie dane, które umożliwiłyby zindywidualizowanie kosztów pracodawcy ponoszonych w stosunku do poszczególnych pracowników w okresach rozliczeniowych. Takiej ewidencji spółka nie prowadziła. Słusznie przy tym organ rentowy podniósł w uzasadnieniu skargi kasacyjnej, że obowiązek pracodawcy dokumentowania wypłacanego wynagrodzenia za pracę i innych świadczeń związanych z pracą odrębnie dla każdego pracownika jest też statuowany w § 8 pkt 2 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 28 maja 1996 r. w sprawie zakresu prowadzenia przez pracodawców dokumentacji w sprawach związanych ze stosunkiem pracy oraz sposobu prowadzenia akt osobowych pracownika (Dz. U. Nr 62, poz. 286 ze zm.), jak i w przepisach ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (jednolity tekst: Dz. U. z 2013 r. poz. 330).

Z ustaleń Sądów, poczynionych na podstawie twierdzeń samej spółki wynika, że brak możliwości ustalenia kosztów zakwaterowania poszczególnych pracowników w okresach miesięcznych jest konsekwencją braku po jej stronie dokumentacji umożliwiającej zindywidualizowanie tej wartości. Wystarczającej ku temu podstawy, w ocenie Sądu Apelacyjnego, nie stanowią umowy najmu zawarte przez spółkę, umowy o pracę i inne dokumenty przedstawione kontrolującym.

W trakcie przeprowadzania kontroli, której przedmiotem jest wykonywanie zadań i obowiązków w zakresie ubezpieczeń społecznych przez płatników składek (art. 86 ust. 1 ustawy systemowej), organ rentowy ma prawo żądać od płatników wszelkich informacji (art. 87 ust. 1 ustawy systemowej), a więc także odnoszących się do prawidłowości i rzetelności obliczania, potrącania i opłacania składek (art. 86 ust. 1 w związku z ust. 2 pkt 2 ustawy systemowej). W toku kontroli prowadzonej w odwoływanej się spółce, spółka ta sporządziła, stosując się do wskazówek (zaleceń inspektora kontroli), zestawienie przychodów pracowników za okresy ich zakwaterowania za granicą po ustaleniu kosztu zakwaterowania jednej osoby według metody, opisanej przez Sąd pierwszej instancji i przedstawionej powyżej, przy przyjęciu kwot z faktur najmu bez wyłączenia kwot czynszu przypadających na lokale użytkowe, magazynowe oraz pustostany, wynikające z dużej rotacji

pracowników. Na podstawie przedmiotowego zestawienia inspektor kontroli ZUS ustalił przychody pracowników osiągnięte z tytułu zapewnienia im nieodpłatnie zakwaterowania za granicą, co znalazło wyraz w protokole kontroli, stanowiącym stosownie do art. 91 ust. 5 ustawy systemowej podstawę do wydania zaskarżonej decyzji z dnia 30 lipca 2009 r. Zarzuty uchybienia przepisom prawa procesowego zasadniczo wiążą się z protokołem kontroli i rozkładem ciężaru dowodu.

Protokół kontroli, będący opisem ustaleń kontroli, którego obligatoryjną treść określa art. 91 ust. 1 ustawy systemowej, jest dokumentem urzędowym w rozumieniu art. 244 § 1 k.p.c. (Zakład Ubezpieczeń Społecznych jako państwowa jednostka organizacyjna posiadająca osobowość prawną z mocy art. 66 ust. 4 ustawy systemowej stosuje środki prawne właściwe organom administracji państwowej). Z treści art. 244 k.p.c. w związku z art. 252 k.p.c. wynika, że dokumenty urzędowe korzystają z dwóch wzruszalnych domniemań prawnych, tj. z domniemania autentyczności (iż dokument pochodzi od osoby lub organu wskazanego jako jego wystawca) oraz z domniemania zgodności z prawdą (iż zaświadcza on prawdziwy stan rzeczy). Domniemanie zgodności z prawdą z natury rzeczy występuje jedynie przy dokumentach typu sprawozdawczego, czyli dokumentach informujących, narratywnych. Jedynie bowiem w dokumentach sprawozdawczych, tj. w dokumentach zawierających oświadczenia wiedzy (np. raporty, sprawozdania, zaświadczenia, poświadczenia, protokoły, pokwitowania, decyzje administracyjne deklaratywne, notatki urzędowe) występuje kwestia, czy dokumenty te przedstawiają stan rzeczy zgodny ze stanem rzeczywistym (prawdziwym). Z tych przyczyn domniemanie zgodności treści dokumentu urzędowego z prawdą statutowane w art. 244 § 1 k.p.c. dotyczy wyłącznie dokumentów urzędowych sprawozdawczych (narratywnych). Do takich dokumentów z całą pewnością należy protokół kontroli sporządzony przez inspektora kontroli Zakładu.

Wzruszenie domniemania zgodności z prawdą dokumentu w postaci protokołu kontroli, którego ustalenia oparte są o zestawienie przychodów pracowników za okresy ich zakwaterowania za granicą sporządzone przez odwołującą się spółkę według metody sugerowanej przez organ rentowy ze względu na nieprzedstawienie - na skutek niedopełnienia ciężącego na spółce

obowiązku - wykazów odzwierciedlających wartość świadczeń udzielonych faktycznie poszczególnym pracownikom, kiedy to zestawienie było w istocie jedyną podstawą umożliwiającą organowi rentowemu wyliczenie należności składkowych z tego tytułu, wiąże się z koniecznością wykazania, że faktycznie poniesione przez spółkę koszty były różne od wykazanych przez ZUS, także w tym zakresie, że obejmują należności wydatkowane nie tylko na cele zakwaterowania, ale i wynajęcia pomieszczeń przeznaczonych na inne niż mieszkalne cele bądź pomieszczeń (powierzchni) faktycznie niewykorzystanych, a których koszt wynajmu ujęty był w fakturach będących w posiadaniu płatnika, dotyczących należności za wynajem kwater. W ocenie Sądu Najwyższego, niewystarczające jest w takiej sytuacji jedynie zakwestionowanie ustaleń protokołu kontroli w odniesieniu do przychodów pracowników osiągniętych z tytułu zapewnienia im nieodpłatnego zakwaterowania za granicą jako nieodziewierciedlających faktycznych kosztów poniesionych przez spółkę na zakwaterowanie poszczególnych pracowników, ustaleń poczynionych wobec braku właściwej ewidencji zindywidualizowanych kosztów zakwaterowania na podstawie zestawienia sporządzonego przez spółkę w trakcie postępowania kontrolnego. Niedopełnienie przez spółkę jej ustawowych obowiązków jako płatnika składek i jako pracodawcy w zakresie dokumentowania wartości świadczeń w naturze udzielonych pracownikom nie może działać na jej korzyść w tym sensie, że zostanie ona zwolniona z obowiązku opłacania składek na ubezpieczenia pracowników od kwoty wartości pieniężnej tych świadczeń w naturze. Brak stosownej dokumentacji obciąża spółkę, a nie organ rentowy, co oznacza, że podważenie treści ustaleń protokołu kontroli, mających przełożenie na treść decyzji, może nastąpić jedynie poprzez wykazanie, iż spółka faktycznie poniosła koszty w innej wysokości, różniącej się od określonej przez ZUS. Ograniczenie się do wykazywania, że sporządzone zestawienie nie odzwierciedla rzeczywistych kosztów zakwaterowania pracowników za granicą poniesionych przez spółkę jest niewystarczające. Dlatego w skardze kasacyjnej, zdaniem Sądu Najwyższego, skarżący organ rentowy wyraził trafne zapatrywanie, że odwołująca się spółka „chcąc zaprzeczyć ustaleniom organu rentowego zobowiązana była przeprowadzić dowód na okoliczność rzeczywistej wysokości podstawy wymiaru składek zainteresowanych”. Negatywne skutki procesowe nieprzeprowadzenia

dowodu w tym kierunku obciążają wyłącznie spółkę, a nie organ rentowy. W tym stanie rzeczy za nieprawidłowe należy uznać stanowisko Sądu odwoławczego, że skoro koszty noclegów uwidocznione w zaskarżonej decyzji nie odpowiadają faktycznym kosztom poniesionym przez spółkę w odniesieniu do poszczególnych zainteresowanych, to tym samym nie mogą stanowić podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne, jak trafnie zarzuca organ rentowy. Zasadne okazały się więc zarzuty naruszenia prawa materialnego i prawa procesowego, w szczególności art. 391 § 1 k.p.c. w związku z art. 232 zdanie pierwsze k.p.c. oraz art. 382 w związku z art. 252 k.p.c. Nie został natomiast naruszony art. 382 k.p.c. w związku z art. 253 k.p.c., ponieważ nie było przez odwołującą się spółkę kwestionowane, że zestawienie przychodów pracowników za okresy ich zakwaterowania za granicą pochodzi od spółki, jak i że dokument ten jest prawdziwy, czyli autentyczny. Kwestia jego wiarygodności i mocy dowodowej to rzecz inna, przy czym zestawienie to zostało włączone do protokołu kontroli i posłużyło organowi rentowemu do wyliczenia należności składowych od przychodów stanowiących wartość świadczeń udzielonych zainteresowanym w naturze.

We wniosku o przyjęcie skargi kasacyjnej do rozpoznania skarżący organ rentowy wniósł o wyjaśnienie przez Sąd Najwyższy „dopuszczalności w świetle przepisów art. 18 ust. 1 w związku z art. 4 pkt 9 ustawy systemowej oraz art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych możliwości uznania za podstawę wymiaru składek, wartości świadczeń w postaci bezpłatnego zakwaterowania, ustalonej na podstawie ceny stanowiącej wynagrodzenie płacone przez płatnika składek (najemcę) na rzecz usługodawcy (wynajmującego) podzielonej przez liczbę uprawnionych do bezpłatnego zakwaterowania pracowników”, w sytuacjach gdy płatnik składek zobowiązany do prowadzenia dokumentacji odnoszącej się do ewidencji ponoszonych przez niego kosztów udzielonych pracownikom świadczeń w naturze w postaci udostępnienia lokalu mieszkalnego za granicą, nie wywiązuje się z nałożonego obowiązku. W ocenie Sądu Najwyższego, unormowania wskazane przez organ rentowy nie uprawniają do formułowania takiej ogólnej tezy, a w zasadzie do konstruowania metody, która uprościłaby postępowanie w przedmiocie ustalenia wymiaru składek i ich poboru,

jeśli po stronie płatnika składek doszłoby do uchybień w zakresie dokumentowania wartości przychodów pracowników osiągniętych w formie świadczeń w naturze. Podstawy takiej w żadnym razie nie można też doszukiwać się w § 3 pkt 3 lit. d rozporządzenia w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek, który tylko określa sposób ustalenia wartości pieniężnej udostępnienia lokalu mieszkalnego, stanowiąc że ustalenie tej wartości następuje w wysokości kosztu udokumentowanego rachunkami wystawionymi przez hotel. Co do zasady chodzi o koszt dotyczący konkretnego pracownika, który świadczenie w naturze otrzymał, nie tylko był do niego uprawniony, co wynika z art. 11 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, według którego w pojęciu przychodu mieści się m.in. „wartość otrzymanych świadczeń w naturze”. W ocenie Sądu Najwyższego wszelkie ustalenie w przedmiocie wartości udzielonych w naturze świadczeń winny być dokonywane *ad casum*.

Z tych wszystkich względów Sąd Najwyższy, na podstawie art. 398¹⁵ § 1 k.p.c. i art. 398²¹ w związku z art. 108 § 2 k.p.c. orzekł jak w sentencji.