



Sygn. akt II UK 258/12

## **WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ**

Dnia 18 kwietnia 2013 r.

Sąd Najwyższy w składzie :

SSN Roman Kuczyński (przewodniczący, sprawozdawca)

SSN Romualda Spyt

SSN Małgorzata Wrębiakowska-Marzec

w sprawie z wniosku AS [...] Sp. z o.o. w Ł.

przeciwko Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych Oddziałowi w Z.

z udziałem zainteresowanych: S.C., P.G., A.B., L.B., B.P., M.K., J.F., P.H., R. B.,

P.K., P.N., M.W., D.K., D.S., L.W., J.S., K.W., N.S., A.M., Ł.M., K.Ś.

o składki na ubezpieczenie społeczne,

po rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym w Izbie Pracy, Ubezpieczeń

Społecznych i Spraw Publicznych w dniu 18 kwietnia 2013 r.,

skargi kasacyjnej organu rentowego od wyroku Sądu Apelacyjnego w [...]

z dnia 16 lutego 2012 r., sygn. akt [...]

**uchyla zaskarżony wyrok i przekazuje sprawę Sądowi  
Apelacyjnemu do ponownego rozpoznania i orzeczenia o  
kosztach postępowania kasacyjnego.**

## UZASADNIENIE

Sąd Apelacyjny - Sąd Pracy i Ubezpieczeń Społecznych wyrokiem z dnia 16 lutego 2011 r. oddalił apelację Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddziału w Z. od wyroku Sądu Okręgowego – Sądu Pracy i Ubezpieczeń Społecznych w Z. z dnia 27 kwietnia 2011 r., którym zmieniono zaskarżone przez AS [...] Spółkę z o.o. w Ł. decyzje organu rentowego w ten sposób, że ustalono, iż kwoty przyjęte w tych decyzjach jako poniesiony przez płatnika koszt noclegów zainteresowanych w czasie pracy poza granicami Polski, świadczenia wypłacane pracownikom z niemieckiej kasy urlopowej, dodatek rozłąkowy oraz diety z tytułu podróży służbowych nie stanowiły podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne.

Sąd odwoławczy zaakceptował ustalenia faktyczne Sądu pierwszej instancji, zgodnie z którymi odwołująca się Spółka prowadzi działalność gospodarczą polegającą na usługach budowlanych w kraju i za granicą, nie posiadając za granicą oddziału. W ramach zawartych z zainteresowanymi umów o pracę jako miejsce wykonywania pracy wskazano „S. [..], R.". Na podstawie aneksów do tych umów zainteresowani zostali oddelegowani do pracy na terenie Niemiec i Irlandii przy realizacji inwestycji budowlanych w różnych miejscowościach na terenie tego tych krajów. Pracownikom oddelegowanym do Irlandii pracodawca wypłacał diety z tytułu podróży służbowych.

Pracodawca każdorazowo organizował noclegi dla tych pracowników i finansował ich koszty, uiszczając je bezpośrednio właścicielom kwater lub hoteli na podstawie wystawianych faktur. Dokumenty księgowe potwierdzające te płatności stanowią element dokumentacji księgowej płatnika i znajdują się w jego dyspozycji. Koszty noclegów pracowników na terenie Niemiec były różne w stosunku do poszczególnych zainteresowanych, bowiem zależały od rodzaju kwatery oraz długości pobytu pracownika na terenie danej budowy. Zdarzało się także, iż przy realizacji niektórych zleceń inwestorzy niemieccy zapewniali noclegi na swój koszt. W toku postępowania przed organem rentowym nie ustalono faktycznych kosztów noclegów poniesionych przez płatnika w odniesieniu do poszczególnych pracowników. Ustalenie kosztów noclegów w zaskarżonych decyzjach nastąpiło przez przyjęcie za koszt noclegu jednego pracownika średnich kosztów noclegów

na terenie Niemiec pozyskanych z Internetu. Zestawienie takie przygotował, na żądanie organu rentowego, zastępca prezesa zarządu Spółki – Z.L. Organ rentowy nie wystąpił do płatnika o wydanie księgowych dowodów opłat uiszczonych za koszty noclegów pracowników, nie zobowiązał odwołującą się do przetłumaczenia faktur ani do przygotowania zestawienia kosztów faktycznie poniesionych przez płatnika składek z tego tytułu. Koszty wykazane w zaskarżonych decyzjach nie są zatem kwotami faktycznie zapłaconymi przez Spółkę.

Z ustaleń faktycznych poczynionych w tej sprawie wynikało nadto, że od wynagrodzeń wypłacanych pracownikom zatrudnionym na terenie Niemiec odprowadzano składkę do niemieckiej kasy urlopowej, „na podstawie obowiązujących tam przepisów prawa”. Po zakończeniu każdego roku kalendarzowego kasa przesyłała każdemu z pracowników formularz zawierający oświadczenie o niewykorzystaniu urlopu i na tej podstawie wypłacała pracownikom świadczenia urlopowe. Zainteresowani zatrudnieni na terenie Niemiec otrzymywali nadto od pracodawcy tzw. dodatek rozłąkowy.

Sąd drugiej instancji zaaprobował też ocenę prawną tego stanu faktycznego, podzielając pogląd, że wypłacane pracownikom Spółki należności z tytułu diet, kosztów zakwaterowania oraz dodatków rozłąkowych nie stanowią podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne. Sąd powołał się na § 2 ust. 1 pkt 15 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.) i stwierdził, że pracownik zatrudniony za granicą u polskiego pracodawcy nie odbywa podróży służbowej, wobec czego nie przysługują mu należności z tym związane, ale jego sytuacja faktyczna wykazuje podobieństwo do przebywania w takiej podróży, skoro pracę świadczy poza miejscem swego zamieszkania i w oddaleniu od rodziny, co generuje wyższe niż zwykle wydatki na utrzymanie. W związku z takim stanowiskiem, zdaniem Sądu Apelacyjnego, kwestia prawidłowego określenia przychodu z tytułu poniesionych przez pracodawcę kosztów zakwaterowania ma drugorzędne znaczenie.

Wedle stanowiska Sądu Apelacyjnego wyłączone z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne są również świadczenia urlopowe wypłacone

przez niemiecką kasę urlopową, albowiem świadczenie to, niemające charakteru ekwiwalentu za urlop w rozumieniu prawa polskiego, nie zostało wypłacone przez płatnika składek, lecz niemiecki urząd w oparciu o przepisy prawa niemieckiego. „Niedopuszczalnym jest – mając na względzie polsko – niemiecką umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania – potrącenie składki na ubezpieczenie społeczne w Polsce od świadczenia niewątpliwie oskładkowanego w kraju wypłaty, tj. na terenie Niemiec”. Sąd podkreślił przy tym, że płatnikiem składek nie jest w tym przypadku podmiot polski.

Organ rentowy wywiódł skargę kasacyjną od wyroku Sądu Apelacyjnego, zarzucając naruszenie: art. 18 ust. 1 w związku z art. 4 pkt 9) ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz.U. Nr 137, poz. 887 ze zm.) poprzez przyjęcie, że przychód uzyskany przez pracowników zatrudnionych w AS [...] Sp. z o.o. z tytułu wypłaty świadczeń rozłąkowych, ekwiwalentów za niewykorzystany urlop wypoczynkowy oraz świadczeń w naturze w postaci zapewnienia zakwaterowania w czasie oddelegowania do pracy na terytorium innego państwa nie stanowią podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne; - art. 77<sup>5</sup> § 1 k.p. poprzez przyjęcie, że pracownicy zatrudnieni w Irlandii wykonywali pracę w ramach podróży służbowej pomimo, że z w porozumieniu zawartym z pracodawcą pracownicy wyrazili zgodę na zmianę miejsca pracy oraz warunków wynagradzania przewidzianego w umowach o pracę; - art. 87 ust. 1 pkt 6) w związku z art. 91 ust. 5 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych poprzez przyjęcie, że podstawą wydania decyzji (jak to miało miejsce w przypadku świadczeń w naturze - zapewnienie zakwaterowania oddelegowanym pracownikom) nie mogą być informacje udzielone przez płatnika składek w sytuacji, gdy wrywkowa ocena przedłożonych do kontroli dokumentów potwierdza prawidłowość wyliczeń dokonanych przez płatnika składek; - § 2 pkt 18 rozporządzenia MIPS z dnia 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe (Dz.U. 161, poz. 1106 ze zm.) poprzez przyjęcie, że płatnik nie ma obowiązku wliczania do podstawy wymiaru składek składników wynagrodzenia nazywanych dodatkiem rozłąkowym w sytuacji, gdy pracownicy wykonywali pracę na zasadzie zatrudnienia za granicą u polskiego pracodawcy i podstawa wymiaru składek od wypłacanego

im wynagrodzenia powinna być obliczana na zasadzie przewidzianej w pkt 16) wyżej wymienionego rozporządzenia; art. 378 § 1 k.p.c. w związku z art. 328 § 2 k.p.c., poprzez brak ustosunkowania się przez Sąd Apelacyjny do zarzutów apelacji a w szczególności nie odniesienie się do kwestii zmiany warunków umowy o pracę w stosunku do pracowników D.K. oraz M.W., zatrudnionych w Irlandii oraz nie odniesienie się do kwestii zarzucanego naruszenia art. 87 ust. 1 pkt 6) w związku z art. 91 ust. 5 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych poprzez przyjęcie, że podstawą wydania decyzji (jak to miało miejsce w przypadku świadczeń w naturze (zapewnienie zakwaterowania oddelegowanym pracownikom) nie mogą być informacje udzielone przez płatnika składek w przypadku, gdy przedłożone do kontroli dokumenty z uwagi na nierzetelnie prowadzoną dokumentację księgową nie pozwalają na jednoznaczne ustalenie podstawy wymiaru składek, a weryfikacja dostępnych dokumentów rachunkowych potwierdza prawidłowość tych informacji. Ponadto Sąd nie odniósł się do powoływanej w apelacji kwestii zarzutu naruszenia § 2 pkt 18 rozporządzenia MIPS z dnia 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe, poprzez przyjęcie, że płatnik nie ma obowiązku wliczania do podstawy wymiaru składek składników wynagrodzenia nazywanych dodatkiem rozławkowym w sytuacji, gdy podstawa wymiaru składek uległa już obniżeniu na zasadzie przewidzianej w pkt 16) powołanego rozporządzenia oraz nie odniesienie się do podnoszonej w apelacji kwestii wliczania do podstawy wymiaru składek ekwiwalentów za nie wykorzystany urlop wypoczynkowy, wypłacanych pracownikom oddelegowanym przez niemiecką kasę urlopową SOKA BAU, w sytuacji, gdy organ wykazał, że instytucja ta zawiadamiała płatnika o wysokości wypłacanego ekwiwalentu i przekazywała mu składki w części pracowniczej na ubezpieczenia emerytalne, rentowe i chorobowe w celu przekazania jej do Funduszu Ubezpieczeń Społecznych oraz składki na ubezpieczenie zdrowotne w celu przekazania na Fundusz Ubezpieczenia Zdrowotnego.

Odwołująca się Spółka w odpowiedzi na skargę kasacyjną wniosła o odmowę przyjęcia jej do rozpoznania, ewentualnie o jej oddalenie, a także o zasądzenie od organu rentowego kosztów postępowania.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Jak wynika z ustalenia Sądu Apelacyjnego, zainteresowani byli pracownikami zatrudnionymi za granicą u polskiego pracodawcy, nie odbywali zaś podróży służbowych. W związku z tym ocenę prawną podniesionych zarzutów prawa materialnego odnieść należy do takiej właśnie sytuacji faktycznej.

Stosownie do treści art. 18 ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe ubezpieczonych będących pracownikami stanowi przychód, o którym mowa w art. 4 pkt 9 ustawy, co oznacza przychody w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu zatrudnienia w ramach stosunku pracy. Przepis art. 12 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych za przychody ze stosunku pracy uznaje zaś 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: 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. Stosownie do treści art. 21 ustawy systemowej, określenie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek oraz wyłączeń z tej podstawy niektórych rodzajów przychodów pozostawiono ministrowi właściwemu do spraw zabezpieczenia społecznego do uregulowania w drodze rozporządzenia. Na podstawie tej delegacji Minister Pracy i Polityki Socjalnej wydał w dniu 18 grudnia 1998 r. rozporządzenie w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe. Z § 2 ust. 1 pkt 16 tego aktu prawnego wynika, że podstawy wymiaru składek nie stanowi przychód stanowiący część wynagrodzenia pracowników zatrudnionych za granicą u polskich pracodawców, odpowiadający równowartości diety z tytułu podróży służbowej przysługującej poza granicami kraju, za każdy dzień pobytu, z tym zastrzeżeniem,

że tak ustalony miesięczny przychód tych osób stanowiący podstawę wymiaru składek nie może być niższy od kwoty przeciętnego wynagrodzenia, o którym mowa w art. 19 ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych.

Ten właśnie przepis ma zastosowanie w niniejszej sprawie, w której zainteresowani, zatrudnieni w odwołującej się Spółce, nie odbywali podróży służbowych w rozumieniu art. 77<sup>5</sup> k.p. Z § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia wyraźnie wynika, że chodzi o część wynagrodzenia odpowiadającą równowartości diety przysługującej z tytułu podróży służbowej poza granicami kraju. Oczywisty wydaje się także cel takiej regulacji. Pracownik odbywający podróż służbową, tzn. wykonujący powierzone mu obowiązki poza stałym miejscem świadczenia pracy, ma prawo do diety, która ma rekompensować zwiększone w takiej sytuacji faktycznej wydatki na wyżywienie i nocleg. Tego rodzaju funkcja tej należności powoduje, że wolą ustawodawcy zwolniona jest od podatku dochodowego (art. 21 ust. 1 pkt 16 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych), a także wyłączona z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe (§ 2 ust. 1 pkt 15 rozporządzenia). Pracownik zatrudniony za granicą u polskiego pracodawcy nie odbywa podróży służbowej, wobec czego nie przysługują mu należności z tym związane, ale jego sytuacja faktyczna wykazuje podobieństwo do przebywania w takiej podróży, skoro pracę świadczy poza miejscem swego zamieszkania i w oddaleniu od rodziny, co generuje wyższe niż zwykle wydatki na utrzymanie. Biorąc to pod uwagę, ustawodawca zdecydował się zastosować w tym przypadku ulgę w opłacaniu składek na ubezpieczenia społeczne, zbliżoną do ulgi uzyskiwanej przez pracownika przebywającego w podróży służbowej, poprzez wyłączenie z podstawy ich wymiaru części wynagrodzenia stanowiącej równowartość diety. Oznacza to, że wykluczone jest dalsze wyłączenie z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne tych pracowników świadczeń wypłacanych im przez pracodawcę, a nazywanych dietami z tytułu podróży służbowej. Jak już bowiem powiedziano, takie diety nie przysługują pracownikom zatrudnionym za granicą u polskich pracodawców, bo nie przebywają oni w podróży służbowej, a ich brak, gdy chodzi o ulgę w opłacaniu składek na ubezpieczenia społeczne, rekompensuje odliczenie od podstawy wymiaru składek przychodu stanowiącego część wynagrodzenia pracowników, odpowiadającego

równowartości diety z tytułu podróży służbowej przysługującej poza granicami kraju, za każdy dzień pobytu. Odliczenia od podstawy wymiaru składek diet i innych należności z tytułu podróży służbowych, o których mowa w § 2 ust. 1 pkt 15 rozporządzenia, dotyczą wyłącznie należności uzyskiwanych z tych właśnie tytułów przez pracowników faktycznie przebywających w podróży służbowej. Świadczenie pracodawcy, choćby nazwane dietą z tytułu podróży służbowej, wypłacone pracownikowi nieodbywającemu takiej podróży (jak w niniejszej sprawie zainteresowanym zatrudnionym za granicą), nie jest tą należnością, o której mowa w § 2 ust. 1 pkt 15 rozporządzenia, tylko przychodem stanowiącym podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia w rozumieniu art. 18 ust. 1 ustawy systemowej, jak trafnie podnosi skarżący.

Przy tej kwestii Sąd Najwyższy zauważa, że chociaż Sąd drugiej instancji przyjął, iż spór w niniejszej sprawie dotyczy też należności wypłacanej zainteresowanym nazwanej dietą z tytułu podróży służbowej, jednak nie znajduje to pokrycia w ustaleniach faktycznych. Z nich bowiem wynika, że zainteresowani otrzymywali nieodpłatne zakwaterowanie, świadczenia urlopowe oraz dodatki rozłąkowe i te składniki organ rentowy włączył do podstawy wymiaru składki w zaskarżonych decyzjach. Jak też wskazuje organ rentowy, nie jest kwestionowane wyłączenie z podstawy wymiaru części wynagrodzenia pracowników - w wysokości równowartości diety przysługującej z tytułu podróży służbowych poza granicami kraju, ale dalsze wyłączenia dotyczące dodatku rozłąkowego oraz niewłączenie do niej nieodpłatnego zakwaterowania i świadczenia urlopowego. Wydaje się więc, że w niniejszej sprawie pracodawca nie wypłacał pracownikom jeszcze jakiegoś innego, dodatkowego świadczenia nazywanego „dietą”, ale nie zostało to w dostateczny sposób wyjaśnione.

Z przedstawionych wyżej względów nie było więc podstaw do dalszego obniżania podstawy wymiaru składki o tzw. dodatek rozłąkowy. Odwołująca się Spółka wskazuje w tym kontekście na § 2 ust. 1 pkt 18 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. Stosownie do niego, podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne nie stanowi dodatek za rozłąkę wypłacany pracownikowi czasowo przeniesionemu oraz



strawne – do wysokości diety z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju. Ulga w postaci odliczenia od przychodu należności wypłacanych tytułem dodatku rozłąkowego przysługuje zatem wyłącznie pracownikom czasowo przeniesionym, którzy uzyskują tego rodzaju świadczenia. Zainteresowani nie byli czasowo przeniesieni w rozumieniu § 2 ust. 1 pkt 18 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, lecz zatrudnieni za granicą u polskiego pracodawcy, wobec czego nie mieścili się w zakresie podmiotowym wskazanego wyżej przepisu, stąd należności wypłacane im przez Spółkę, nazywane dodatkiem rozłąkowym, były innym przychodem ze stosunku pracy niż świadczenie określone tym przepisem, w związku z czym, wbrew stanowisku Sądu Apelacyjnego, brak było podstaw do stwierdzenia, że nie stanowią one podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne.

Znowu podkreślić należy, że dodatek za rozłąkę oraz strawne pełnią podobną funkcję jak dieta, przysługują bowiem z tytułu zwiększonych kosztów utrzymania w związku z świadczeniem pracy poza miejscem zamieszkania i w oddaleniu od rodziny. Z racji tych zwiększonych kosztów utrzymania poszczególnym grupom pracowników przysługuje jedna ulga na podstawie: albo pkt 15, albo pkt 16, albo pkt 18 - § 2 ust. 1 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 - w zależności od ich sytuacji faktycznej odpowiadającej hipotezie poszczególnych punktów.

Jak wyżej wskazano, stosownie do treści art. 18 ust. 1 w związku z art. 4 pkt 9 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych i w związku z art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe ubezpieczonych będących pracownikami stanowią dokonywane z tytułu zatrudnienia w ramach stosunku pracy wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne oraz wartość pieniężna świadczeń w naturze bądź ich ekwiwalenty, bez względu na źródło finansowania tych wypłat i świadczeń, a w szczególności: wynagrodzenie zasadnicze, wynagrodzenie za godziny nadliczbowe, różnego rodzaju dodatki, nagrody, ekwiwalenty za niewykorzystany urlop i wszelkie inne kwoty niezależnie od tego, czy ich wysokość została z góry

ustalona, a ponadto świadczenia pieniężne ponoszone za pracownika, jak również wartość innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych. Zakwaterowanie pracownika za granicą na koszt pracodawcy stanowi niewątpliwie świadczenie w naturze, którego wartość pieniężna jest przychodem danego pracownika ze stosunku pracy uwzględnianym w podstawie wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne. Zgodnie z art. 46 ust. 1 ustawy 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. W stosunku do pracowników płatnikiem składek jest pracodawca (art. 4 pkt 2 lit. a ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych). Wynika z tego, że powinnością odwołującej się Spółki było obliczenie, potrącenie, rozliczenie i opłacenie składek należnych od wszystkich przychodów zainteresowanych, w tym od wartości udzielonych im świadczeń w naturze w postaci kosztów zakwaterowania za granicą. Prawidłowe wykonanie tego obowiązku nie było możliwe bez prowadzenia dokumentacji odnoszącej się do ewidencji kosztów ponoszonych przez pracodawcę z tego tytułu wobec każdego pracownika w rozliczeniu miesięcznym. Skoro obowiązek ewidencjonowania w taki sposób kosztów zakwaterowania wynika wprost ze wskazanych wyżej przepisów ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, to jego niedopełnienie nie może działać na korzyść odwołującej się Spółki w tym sensie, że zostanie zwolniona z obowiązku opłacania składek na ubezpieczenia pracowników od kwoty wartości pieniężnej tych świadczeń w naturze. Organ rentowy jako uprawniony do dokonywania kontroli wykonywania zadań i obowiązków w zakresie ubezpieczeń społecznych przez płatników składek (art. 86 ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych) ma prawo żądać od płatników wszelkich informacji (art. 87 ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych) odnośnie do prawidłowości i rzetelności obliczania, potrącania i opłacania składek (art. 86 ust. 1 ustawy systemowej). W takiej sytuacji, gdy Spółka z powodu niedopełnienia ciążącego na niej obowiązku nie przedstawiła organowi rentowemu wykazów odzwierciedlających wartość świadczeń udzielonych faktycznie poszczególnym pracownikom, jedyną podstawą umożliwiającą organowi rentowemu wyliczenie należności składkowych z tego tytułu było to tzw. hipotetyczne wyliczenie wartości tych świadczeń,

niezależnie od tego, że jak podnosiła odwołująca się „hipotetyczne wyliczenie nie ma nic wspólnego z rzeczywistymi kosztami poniesionymi przez spółkę, albowiem nie było sporządzane w oparciu o dokumenty finansowe oraz faktyczny czas pobytu pracowników na terenie Niemiec, albowiem zdarzało się, że dana kwatera była zapłacona z góry a faktyczny czas pobytu pracowników był zdecydowanie krótszy, albo były opłacane cztery miejsca na kwaterze, w sytuacji gdy mieszkało tam dwóch pracowników”. Brak stosownej ewidencji obciąża bowiem Spółkę, a nie organ rentowy. Z art. 232 zdanie pierwsze k.p.c. wynika, że strony obowiązane są wskazywać dowody dla stwierdzenia faktów, z których wywodzą skutki prawne. Kwestionując wykazy przedstawione przez organ rentowy, to odwołująca się winna zatem wykazać, że faktycznie poniesione przez nią koszty były różne od wykazanych przez Zakład Ubezpieczeń Społecznych, także w tym zakresie, że nie odpowiadają one uśrednionym kwotom wynikającym z faktur będących w posiadaniu płatnika, a dotyczącym należności za wynajem kwater. Niepodjęcie nawet próby przeprowadzenia takiego dowodu negatywnymi skutkami procesowymi obciąża wyłącznie Spółkę, a nie organ rentowy. W tym stanie rzeczy za nieprawidłowe należy uznać stanowisko Sądu odwoławczego, że skoro koszty noclegów uwidocznione w zaskarżonych decyzjach nie odpowiadają faktycznym kosztom poniesionym przez Spółkę w odniesieniu do poszczególnych zainteresowanych, to tym samym nie mogą stanowić podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne.

Kwestia, czy wypłacane pracownikom odwołującej się Spółki przez niemiecką kasę urlopową ekwiwalenty za urlop stanowią podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne w aktualnym stanie sprawy nie poddaje się natomiast kontroli kasacyjnej. W tym zakresie Sąd odwoławczy nie poczynił bowiem żadnych ustaleń faktycznych, nie dokonał też oceny prawnej w świetle przepisów regulujących wypłacanie tych świadczeń. Z pewnością za wystarczające do wyłączenia przedmiotowych świadczeń z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne nie może być bowiem uznane to, że ekwiwalenty wypłacane były nie przez pracodawcę, skoro nie jest sporne, że świadczenia te finansowane są ze składek odprowadzanych do kasy przez pracodawców zatrudniających pracowników na terenie Niemiec. Bez powołania się na jakąkolwiek

podstawę prawną dowolnością razi też stwierdzenie Sądu drugiej instancji, że „niedopuszczalnym jest – mając na względzie polsko – niemiecką umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania – potrącenie składki na ubezpieczenie społeczne w Polsce od świadczenia niewątpliwie oskładkowanego w kraju wypłaty, tj. na terenie Niemiec”. W toku postępowania, również w apelacji od wyroku Sądu Okręgowego, organ rentowy podnosił, że przedsiębiorca kraju, z którego nastąpiło oddelegowanie do pracy na terenie Niemiec, zobowiązany jest do udziału w niemieckim postępowaniu urlopowym. Pracodawcy zabezpieczają prawa urlopowe pracowników, opłacając składki do kasy urlopowej. Ekwiwalent za niewykorzystany przez pracownika urlop jest wypłacany bezpośrednio pracownikowi bądź przekazywany pracodawcy w celu wypłaty byłym pracownikom. Ekwiwalent jest wypłacany po potrąceniu składki w części pracowniczej na ubezpieczenia emerytalne, rentowe i chorobowe, którą przekazuje się polskiemu pracodawcy w celu przekazania jej do Funduszu Ubezpieczeń Społecznych oraz składki na ubezpieczenie zdrowotne w celu przekazania jej na Fundusz Ubezpieczenia Zdrowotnego. Pracodawca i pracownik uzyskują potwierdzenie wysokości wypłaconego ekwiwalentu oraz części składek przekazanych pracodawcy w dokumencie „Zestawienie roszczeń do urlopu za dany rok”. Według Zakładu Ubezpieczeń Społecznych, odwołująca się Spółka posiada niezbędną dokumentację do ustalenia prawidłowej podstawy wymiaru składek od tej należności, a także dysponuje składką w części pracowniczej na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne. Rację ma skarżący, zarzucając zaskarżonemu wyrokowi naruszenie art. 378 § 1 k.p.c., poprzez brak ustosunkowania się do podnoszonej w apelacji kwestii wliczania do podstawy wymiaru składek ekwiwalentów za niewykorzystany urlop wypoczynkowy, wypłacanych pracownikom oddelegowanym przez niemiecką kasę urlopową w sytuacji, gdy organ rentowy wykazał, iż instytucja ta zawiadomiła płatnika o wysokości wypłaconego ekwiwalentu i przekazywała płatnikowi część składki pracowniczej na ubezpieczenia społeczne oraz zdrowotne w celu dalszego przekazania do Funduszu Ubezpieczeń Społecznych. Ekwiwalent za urlop jest przychodem pracownika, stanowiącym podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne (por. art. 18 ust. 1 w związku z art. 4 pkt 9 ustawy systemowej i art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych),

czego nie zmienia okoliczność, że w tym konkretnym przypadku wypłacany jest nie przez pracodawcę a przez inny podmiot, skoro taką podstawę stanowią wszelkie wypłaty dokonywane z tytułu zatrudnienia w ramach stosunku pracy, nawet bez względu na źródło finansowania tych wypłat, a przedmiotowe świadczenie finansowane jest ze składek pracodawców przeznaczonych na wypłatę tych świadczeń. Ponieważ ekwiwalent przysługuje za niewykorzystany urlop wypoczynkowy (art. 171 k.p.), to takie same znaczenie przypisać należy odszkodowaniu za utracone roszczenia urlopowe, jeśli przysługuje ono z niemieckiej kasy urlopowej z tytułu niewykorzystania urlopu wypoczynkowego w naturze. O tym, że są to świadczenia równoważne i jednocześnie zamienne świadczy także treść art. 172<sup>1</sup> k.p., stosownie do którego jeżeli pracodawca na podstawie odrębnych przepisów jest obowiązany objąć pracownika ubezpieczeniem gwarantującym mu otrzymanie świadczenia pieniężnego za czas urlopu, pracownikowi nie przysługuje wynagrodzenie przewidziane w art. 172 k.p. lub ekwiwalent pieniężny, o którym mowa w art. 171 k.p. W aktualnym stanie sprawy nie można też stwierdzić, ażeby od wypłat tego rodzaju należności pobierane były składki przez niemieckie instytucje ubezpieczeniowe, bowiem Sąd odwoławczy nie powołał się w tym zakresie na żadne przepisy prawa ani nie odniósł się do twierdzeń i zarzutów apelacyjnych organu rentowego odnośnie do potrącania i przekazywania płatnikowi przez kasę urlopową obciążającej pracownika części składki na ubezpieczenia emerytalne, rentowe i chorobowe od tego rodzaju należności i składki na ubezpieczenie zdrowotne celem jej uiszczenia w polskich funduszach, jak również odnośnie do tego, że odwołująca się Spółka jest w posiadaniu dokumentów źródłowych potwierdzających stanowisko organu rentowego. Również więc i w tym zakresie skarga kasacyjna oparta jest na usprawiedliwionej podstawie.

Z tych wszystkich względów Sąd Najwyższy, na podstawie art. 398<sup>15</sup> § 1 k.p.c. i art. 398<sup>21</sup> w związku z art. 108 § 2 k.p.c., orzekł jak w sentencji.

/tp/