



Sygn. akt II UK 45/12

**WYROK
W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ**

Dnia 12 września 2012 r.

Sąd Najwyższy w składzie :

SSN Zbigniew Myszka (przewodniczący)

SSN Beata Gudowska

SSN Jolanta Strusińska-Żukowska (sprawozdawca)

w sprawie z wniosku AS F. sp. z o.o.
przeciwko Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych
z udziałem zainteresowanych T. J. i in. , o składki,
po rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym w Izbie Pracy, Ubezpieczeń
Społecznych i Spraw Publicznych w dniu 12 września 2012 r.,
skargi kasacyjnej organu rentowego od wyroku Sądu Apelacyjnego
z dnia 27 lipca 2011 r.,

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

UZASADNIENIE

Sąd Apelacyjny – Sąd Pracy i Ubezpieczeń Społecznych wyrokiem z dnia 27 lipca 2011 r. oddalił apelację Zakładu Ubezpieczeń Społecznych od wyroku Sądu Okręgowego – Sądu Pracy i Ubezpieczeń Społecznych z dnia 8 grudnia 2010 r., którym zmieniono zaskarżone przez AS F. spółkę z o.o. decyzje organu rentowego w ten sposób, że ustalono, iż kwoty przyjęte w tych decyzjach jako poniesiony przez płatnika składek 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 zostali oni skierowani do pracy na terenie Niemiec (z wyjątkiem zainteresowanych L. M. i A. M., świadczących pracę na terenie Irlandii) przy realizacji inwestycji budowlanych w różnych miejscowościach na terenie tego kraju. Pracodawca każdorazowo organizował noclegi dla tych pracowników i finansował ich koszty, uiszczając je bezpośrednio właścicielom kwater lub hotelom 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 odwołującego 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 „U.” na podstawie obowiązujących tam przepisów prawa. Po zakończeniu każdego roku kalendarzowego kasa przysyłała 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.

Zainteresowani L. M. i A. M. w zawartych z pracodawcą umowach o pracę jako miejsce wykonywania pracy mieli wskazaną miejscowość S. Otrzymywali od odwołującego się polecenia wyjazdów służbowych do Irlandii, gdzie w spornych okresach również realizowano kontrakty budowlane, a pracodawca wypłacał im diety z tytułu tych podróży.

Sąd drugiej instancji zaaprobował też ocenę prawną tego stanu faktycznego, podnosząc że wypłacane pracownikom spółki należności z tytułu świadczeń urlopowych, diet oraz dodatków rozłąkowych nie stanowią podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne. Składek na ubezpieczenia społeczne nie odprowadza się bowiem od diet oraz od zwrotu kosztów noclegów określonych przez pracodawcę odpowiednio do uzasadnionych potrzeb do wysokości określonej w rozporządzeniu Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 19 grudnia 2002 r. w sprawie wysokości oraz warunków ustalania należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej poza granicami kraju (Dz. U. Nr 236, poz. 1991 ze zm.). W przypadku pracowników zatrudnionych za granicą u polskich pracodawców (jak miało to miejsce odnośnie do pracowników odwołującego się) z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne wyłączona jest ta część wynagrodzenia, która równa jest wysokości diety przysługującej z tytułu podróży służbowych poza granicami kraju za każdy dzień pobytu. Świadczeniem

wyłączonym z podstawy wymiaru składek jest także wypłacany pracownikom spółki „czasowo przeniesionym do pracy poza granice Polski” dodatek za rozłąkę. Wyłączenie to jest ograniczone kwotowo do wysokości diet z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju. Nie podlega też „oskładkowaniu” świadczenie 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”.

Z uwagi na całkowite zaakceptowanie przez Sąd Apelacyjny ocen prawnych Sądu Okręgowego, należy przyjąć, że i w zakresie kosztów noclegów pracowników Sąd odwoławczy zgodził się z poglądem Sądu pierwszej instancji, choć wyraźnie tego nie wyartykułował w motywach swego orzeczenia. Według stanowiska Sądu Okręgowego, koszty noclegów uwidocznione w zaskarżonych decyzjach nie odpowiadają zaś faktycznym kosztom poniesionym przez spółkę w odniesieniu do poszczególnych zainteresowanych i tym samym nie mogą stanowić podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne.

Organ rentowy wywiódł skargę kasacyjną od wyroku Sądu Apelacyjnego, zarzucając naruszenie:

1. art. 18 ust. 1 w związku z art. 4 pkt 9 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (jednolity tekst: Dz. U. z 2009 r., Nr 205, poz. 1585 ze zm.; dalej jako: „ustawa systemowa”), przez przyjęcie, że przychód uzyskany przez pracowników zatrudnionych w odwołującej się spółce 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;
2. art. 77⁵ § 1 k.p., przez przyjęcie, że pracownicy zatrudnieni w Irlandii wykonywali pracę w ramach podróży służbowej, pomimo że w porozumieniu

zawartym z pracodawcą pracownicy wyrazili zgodę na zmianę miejsca pracy oraz warunków wynagradzania przewidzianego w umowach o pracę;

3. art. 87 ust. 1 pkt 6 w związku z art. 91 ust. 5 ustawy systemowej, przez 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;
4. § 2 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, przez przyjęcie, że płatnik nie ma obowiązku wliczania do podstawy wymiaru składek składników wynagrodzenia, nazwanych dodatkiem rozłukowym w sytuacji, gdy pracownicy wykonywali pracę na zasadzie zatrudnienia za granicą u polskiego pracodawcy i podstawa wymiaru składek od wypłacanego im wynagrodzenia powinna być obliczona na zasadzie przewidzianej w § 2 pkt 16 rozporządzenia;
5. art. 378 § 1 w związku z art. 328 § 2 k.p.c., przez brak ustosunkowania się zarzutów apelacji, a w szczególności:
 - nieodniesienie się do kwestii zmiany warunków umowy o pracę w stosunku do A. M. i L. M., zatrudnionych w Irlandii,
 - nieodniesienie się do zarzutu naruszenia art. 87 ust. 1 pkt 6 w związku z art. 91 ust. 5 ustawy systemowej;
 - nieodniesienie się do zarzutu naruszenia § 2 pkt 18 rozporządzenia;
 - nieodniesienie się do podnoszonej w apelacji kwestii wliczania do podstawy wymiaru składek ekwiwalentów za niewykorzystany urlop wypoczynkowy, wypłacanych oddelegowanym pracownikom przez niemiecką kasę urlopową, w sytuacji, gdy organ rentowy wykazał, że instytucja ta zawiadamiała płatnika o wysokości wypłaconego ekwiwalentu i przekazywała mu składki w części pracowniczej na ubezpieczenia emerytalne, rentowe i chorobowe w celu przekazania ich do Funduszu Ubezpieczeń Społecznych oraz składki na

ubezpieczenie zdrowotne w celu przekazania na Fundusz Ubezpieczenia Zdrowotnego.

Opierając skargę na takich podstawach, organ rentowy wniosł o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy Sądowi Apelacyjnemu do ponownego rozpoznania i rozstrzygnięcia o kosztach postępowania, ewentualnie o uchylenie wyroków Sądów obu instancji i przekazanie sprawy Sądowi Okręgowemu do ponownego rozpoznania i orzeczenia o kosztach postępowania, bądź o uchylenie wyroków Sądów obu instancji i orzeczenie co do istoty sprawy przez oddalenie odwołań od decyzji oraz zasądzenie od odwołującego się kosztów postępowania.

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:

Stosownie do treści art. 18 ust. 1 ustawy systemowej, 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 (jednolity tekst: Dz. U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.) 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 (Dz. U. Nr 161, poz. 1673 ze zm.; dalej jako: „rozporządzenie”). Z § 2 pkt 16 tego aktu prawnego wynika zaś, 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.

Z uwagi na stan faktyczny przedmiotowej sprawy przepis ten ma zastosowanie do ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe wszystkich zainteresowanych pracowników, również pracujących w Irlandii. Choć bowiem z uzasadnienia zaskarżonego wyroku nie wynika to wprost, to jednak z uwagi na to, że Sąd drugiej instancji wskazał, iż „podziela ustalenia faktyczne i zapatrywania prawne Sądu I instancji i uznaje je za swoje bez konieczności ich ponownego, szczegółowego przytaczania”, przyjąć należy, że charakter zatrudnienia zainteresowanych pracujących na rzecz spółki w Irlandii został zakwalifikowany zgodnie z twierdzeniami organu rentowego jako zatrudnienie za granicą u polskiego pracodawcy, a nie jako podróż służbowa. W uzasadnieniu wyroku Sądu Okręgowego znalazło się bowiem wyraźne stwierdzenie o tym, że „zainteresowani zarówno zatrudnieni na terenie Niemiec, jak i na terenie Irlandii nie przebywali w tzw. podróżach służbowych lecz byli zatrudnieni za granicą u polskiego pracodawcy. Ich miejscem wykonywania pracy były Niemcy i Irlandia, dokąd zostali oddelegowani do świadczenia pracy u polskiego pracodawcy” (k. 364). W tym zakresie zarzuty skargi kasacyjnej są zatem bezprzedmiotowe. Wszystkie pozostałe zasługują jednak na uwzględnienie.

Z § 2 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 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 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 zainteresowanemu zatrudnionemu za granicą), nie jest tą należnością, o której mowa w § 2 pkt 15 rozporządzenia, tylko przychodem

stanowiącym podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia w rozumieniu art. 18 ust. 1 ustawy systemowej, jak trafnie podnosi skarżący.

Podobnie rzecz się ma z tzw. dodatkiem za rozłąkę, skoro z § 2 pkt 18 rozporządzenia wynika, że 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, 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 w § 2 pkt 18 rozporządzenia, w związku z czym, wbrew stanowisku Sądu Apelacyjnego, brak było podstaw do stwierdzenia, że nie stanowią one podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne.

Jak wyżej wskazano, stosownie 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, 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 systemowej). 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. Nieuprawnione są zatem twierdzenia spółki wynikające z jej pism procesowych, czy też z zeznań świadka Z. L., że spółka nie prowadziła ewidencji, gdzie, ilu pracowników i jak długo mieszkali na danej kwaterze, gdyż nie było takiego obowiązku wynikającego z przepisów prawa (np. pismo procesowe z 30 sierpnia 2010 r. – k. 263 o.; zeznania świadka Z. L. – k. 80). Wręcz przeciwnie, taki obowiązek dla pracodawcy wynika wprost ze wskazanych wyżej przepisów ustawy systemowej, a 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. Skoro z twierdzeń samej spółki wynika, że brak możliwości ustalenia kosztów zakwaterowania poszczególnych pracowników w okresach miesięcznych wynika z braku po jej stronie dokumentacji umożliwiającej zindywidualizowanie tej wartości, to nie ma podstaw do wyciągania z tego negatywnych skutków procesowych dla organu rentowego. Organ ten jako uprawniony do dokonywania kontroli wykonywania zadań i obowiązków w zakresie ubezpieczeń społecznych przez płatników składek (art. 86 ust. 1 ustawy systemowej) ma prawo żądać od płatników wszelkich informacji (art. 87 ust. 1 ustawy systemowej) odnośnie do prawidłowości i rzetelności obliczania, potrącania i opłacania składek (art. 86 ust. 1 ustawy systemowej). Jak wynika z akt sprawy, w toku postępowania ZUS wyjaśniał, że „w czasie czynności kontrolnych kilkakrotnie wzywano płatnika na piśmie o ustalenie miesięcznych imiennych wykazów kosztów poniesionych z tytułu zakwaterowania pracowników. Płatnik nie sporządził wykazów, tłumacząc że nie

jest w stanie wykazać kwot faktycznie poniesionych, nie jest możliwe sporządzenie imiennych wykazów przedmiotowych świadczeń (pismo płatnika z 16 stycznia 2006 r.). Płatnik przedłożył kontrolującym wykaz średnich kosztów poniesionych za zakwaterowanie pracownika zatrudnionego w Niemczech w danym okresie i wyjaśnił, że ustalenia tego dokonał na podstawie umów o wynajem lokali” (notatka służbowa ZUS z 10 lipca 2009 r. – k. 213 o.; pismo ZUS do płatnika z 22 grudnia 2006 r., k. 239 – 239 o.). W takiej sytuacji, gdy spółka z powodu niedopełnienia ciążącego na niej obowiązku nie była w stanie przedstawić wykazów odzwierciedlających wartość świadczeń udzielonych faktycznie poszczególnym pracownikom, jedyną podstawą umożliwiającą organowi rentowemu wyliczenie należności składowych 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 (np. pismo procesowe z 30 sierpnia 2010 r. – k. 263 o.). 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 ZUS, 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, jak trafnie zarzuca organ rentowy.

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 wielokrotnie 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 ZUS, 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, że w tym zakresie Sąd Apelacyjny w ogóle nie ustosunkował się do zarzutów apelacji, naruszając art. 278 § 1 k.p.c. i jak już powiedziano, uniemożliwiając Sądowi Najwyższemu kontrolę prawidłowości rozstrzygnięcia w tym przedmiocie. 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. 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. 398¹⁵ § 1 k.p.c. i art. 398²¹ w związku z art. 108 § 2 k.p.c., orzekł jak w sentencji.