



Sygn. akt I PUNPP 3/21

WYROK

W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 9 marca 2022 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Romualda Spyt (przewodniczący)

SSN Maciej Pacuda

SSN Krzysztof Staryk (sprawozdawca)

w sprawie z odwołania Syndyka Masy Upadłości E. Spółki Akcyjnej w upadłości z siedzibą w K.

przeciwko Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych Oddziałowi w Chorzowie

z udziałem zainteresowanych: T. B., R. G., A. K., M. K., R. L., Z. M., D. N., S. N., M.J. , Z. O., W. P., R. P., J. S., J. Ś., J. W., M. W. i M. W.

o ustalenie podstawy wymiaru składek,

po rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym w Izbie Pracy i Ubezpieczeń Społecznych w dniu 9 marca 2022 r.,

skargi Syndyka Masy Upadłości E. Spółki Akcyjnej w upadłości z siedzibą w K. o stwierdzenie niezgodności z prawem prawomocnego wyroku Sądu Apelacyjnego w Katowicach

z dnia 28 czerwca 2018 r., sygn. akt III AUa 1760/17,

I. oddała skargę,

II. nie obciąża strony skarżącej kosztami pełnomocnika organu rentowego w postępowaniu skargowym.

UZASADNIENIE

Decyzjami z dnia 13 maja 2016 r., 17 maja 2016 r., 19 maja 2016 r., 23 maja 2016 r., 25 maja 2016 r., 30 maja 2016 r., 1 czerwca 2016 r., 3 czerwca 2016 r., 8 czerwca 2016 r., 10 czerwca 2016 r. Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w Chorzowie ustalił wysokość podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne, rentowe, chorobowe, wypadkowe, zdrowotne dla zainteresowanych podlegających ubezpieczeniom jako pracownicy u płatnika składek E. S.A. w K. w okresach wskazanych w decyzjach - uwzględniając do podstawy wymiaru koszty ponoszone przez pracodawcę z tytułu udostępnienia lokali mieszkalnych pracownikom czasowo przeniesionym do pracy na terenie kraju.

Odwołania od powyższych decyzji złożył płatnik - E. S.A.

W wyroku z dnia 24 kwietnia 2017 r., sygn. akt X U 1901/16, Sąd Okręgowy – Sąd Pracy i Ubezpieczeń Społecznych w Katowicach zmienił zaskarżone decyzje w ten sposób, że ustalił, iż przychody osiągane przez ubezpieczonych (określonych szczegółowo zainteresowanych) z tytułu ponoszenia przez pracodawcę kosztów z tytułu udostępnienia lokali mieszkalnych w miesiącach objętych zaskarżonymi decyzjami nie stanowią podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenia zdrowotne wskazanych ubezpieczonych.

Powyższy wyrok Sądu Okręgowego organ rentowy zaskarżył apelacją.

W wyroku z dnia 28 czerwca 2018 r., sygn. akt III AUa 1760/17, Sąd Apelacyjny w Katowicach zmienił zaskarżony wyrok i oddalił odwołania.

W sprawie ustalono, że płatnik składek - E. S.A. zajmuje się świadczeniem usług elektromontażowych na terenie kraju i poza nim. Odwołująca się Spółka opłacała koszty zakwaterowania pracowników, w tym osób, których dotyczą zaskarżone decyzje, w miejscowości poza siedzibą pracodawcy, do której czasowo delegowała pracowników w celu świadczenia pracy na budowach mieszczących się na terenie kraju. Pracownicy odwołującej się Spółki, w tym osoby, których dotyczą zaskarżone decyzje, wyrażali zgodę na czasowe przeniesienie do pracy w innym mieście. W umowach o pracę Spółka wskazywała jako miejsce wykonywania pracy obszar działania Spółki E. S.A., aby pracownik miał świadomość, że może

wykonywać prace na budowach zlokalizowanych na terenie całego kraju. Zgodnie z art. 16 ust. 1 obowiązującego u płatnika składek zakładowego układu zbiorowego pracy - pracownikiem czasowo przeniesionym jest - nie będący w podróży służbowej - pracownik, który wyraził zgodę na okresowe przeniesienie go na inny teren poza miejscowość stałego zamieszkania lub zatrudnienia. Stosownie do dalszych postanowień art. 16 ZUZP pracownikom przeniesionym, którzy nie mają możliwości powrotu do miejsca zamieszkania (zakwaterowania), przysługuje dodatek za rozłąkę w wysokości określonej ust. 2 oraz bezpłatne zakwaterowanie. Pracownikom czasowo przeniesionym, którzy mają możliwość powrotu do miejsca stałego zamieszkania (zakwaterowania) Spółka wypłaca dodatek rozłąkowy w wysokości określonej ust. 4. W dniu 21 października 2015 r. Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi wydał w stosunku do płatnika interpretację indywidualną na podstawie art. 14 b § 1 i § 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa oraz § 5 pkt 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2015 r. w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego stwierdzając, że stanowisko przedstawione we wniosku z dnia 9 lipca 2015 r., uzupełnione pismem z dnia 7 października 2015 r. o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie obowiązków płatnika jest prawidłowe. Organ podatkowy biorąc pod uwagę przedstawiony przez wnioskodawcę stan faktyczny stwierdził, że skorzystanie przez pracowników ze świadczenia w postaci noclegu niewątpliwie następuje za ich zgodą, niemniej świadczenie to nie jest spełnione w ich interesie, ale w interesie pracodawcy oraz nie przynosi pracownikom korzyści w postaci powiększenia aktywów lub uniknięcia wydatków, które musieliby ponieść. Dyrektor Izby Skarbowej w Ł. stwierdził, iż udostępnianie przez wnioskodawcę bezpłatnych noclegów dla pracowników leży w interesie wnioskodawcy jako pracodawcy i nie będzie generować po stronie pracowników powstania przychodu, o którym mowa w art. 12 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, a na wnioskodawcy jako pracodawcy nie będą ciążyły z tego tytułu obowiązki płatnika.

Decyzją nr [...] z 4 lipca 2016 r. Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w Lublinie na podstawie art. 10 ust. 1 i ust. 5 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej w związku z art. 83d ustawy z dnia 13

października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych rozpatrując wniosek złożony w dniu 27 czerwca 2016 r. przez E. S.A. uznał za prawidłowe stanowisko wnioskodawcy w sprawie nieuwzględnienia w podstawie wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenia zdrowotne wartości, niestanowiącego przychodu z tytułu stosunku pracy, nieodpłatnego zakwaterowania zapewnianego przez wnioskodawcę pracownikom „czasowo przeniesionym” do pracy poza stałe miejsce jej wykonywania i miejsce zamieszkania. W uzasadnieniu decyzji wskazano, że zgodnie z opisem stanu faktycznego zawartym we wniosku z dnia 27 czerwca 2016 r. pracodawca udostępnia nieodpłatnie miejsca noclegowe pracownikom „czasowo przeniesionym” do pracy na budowach poza stałym miejscem wykonywania pracy oraz poza miejscem zamieszkania. Wartość opisanego we wniosku świadczenia w postaci nieodpłatnego udostępnienia pracownikom „czasowo przeniesionym” miejsc noclegowych nie stanowi przychodu z tytułu stosunku pracy, na potwierdzenie czego wnioskodawca przedłożył interpretację indywidualną właściwego organu podatkowego, na skutek czego nie stanowi również podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne.

Sąd drugiej instancji uznał, że istota sporu w rozpoznawanej sprawie sprowadzała się do oceny, czy wartość świadczeń ponoszonych przez płatnika jako pracodawcę ubezpieczonych - zainteresowanych w sprawie pracowników z tytułu ich nieodpłatnego zakwaterowania w spornych okresach od stycznia do maja 2009 r. stanowiła przychód ze stosunku pracy w postaci wymiernego zaoszczędzenia wydatków po stronie zainteresowanych, czy też wartość przedmiotowych świadczeń nie była przychodem w rozumieniu art. 4 pkt 9 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (aktualnie jednolity tekst: Dz.U. z 2021 r., poz. 423 ze zm.; dalej również jako: ustawa systemowa), a przez to nie była objęta podstawą wymiaru składek zgodnie z art. 18 ust. 1 tej ustawy.

Sąd Apelacyjny uznał za błędne stanowisko zaskarżonego wyroku Sądu pierwszej instancji, że w rozpoznawanej sprawie fakt wydania przez organ podatkowy i organ rentowy na wniosek płatnika stosownych decyzji interpretacyjnych: odpowiednio przez Naczelnika Izby Skarbowej w Ł. z dnia 21 października 2015 r. i przez ZUS Oddział w Lublinie z dnia 4 lipca 2016 r.

odnoszących się do przedmiotu sporu miało wiążące dla Sądu znaczenie z uwagi na to, że wnioskodawca zastosował się do uzyskanej korzystnej interpretacji.

Sąd stwierdził, że decyzja interpretacyjna organu rentowego została wydana po wydaniu zaskarżonych decyzji i po wniesieniu przez płatnika odwołań od zaskarżonych w sprawie decyzji, dlatego decyzja ta nie mogła stanowić elementu „stanu rzeczy” istniejącego w dacie wydania zaskarżonych w sprawie decyzji. Sąd Okręgowy był zobowiązany samodzielnie rozpoznać odwołania od zaskarżonych decyzji na podstawie przepisów k.p.c. niezawierających norm związanych z Sądami decyzyjnymi wydanymi na podstawie art. 10 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej przy uwzględnieniu stanowiska wyrażonego w uzasadnieniu wyroku Sądu Najwyższego z 18 grudnia 2014 r., III UK 72/14 i stwierdzić, że eksponowane przez odwołującą się Spółkę decyzje nie mają istotnego tj. wiążącego charakteru w sprawie.

Sąd – uwzględniając fakt, że pracownicy płatnika wyrażali każdorazowo zgodę na czasowe przeniesienie ich do innych miejsc pracy, co wiązało się tym samym z dobrowolną i uprzednią zgodą na skorzystanie ze świadczenia oferowanego przez płatnika przewidzianego odpowiednio w art. 16 ZUZP, określającego przywilej pracowniczy w postaci nieponoszenia wydatków związanych z korzystaniem z lokalu mieszkalnego w czasie wykonywania pracy poza zwykłym miejscem jej świadczenia i poza miejscem stałego zamieszkania – stwierdził, że zachowanie pracowników płatnika akceptujących zaproponowane warunki umowy o pracę uwzględniające przedmiotowe nieodpłatne świadczenia kwaterunkowe w razie dobrowolnej zmiany miejsca świadczenia pracy należy traktować jako uznanie przez zainteresowanych, że świadczenia te stanowiły część ich dochodu i element wynagrodzenia za pracę i były wyrazem oceny pracowników, że świadczenie to z ich punktu widzenia było celowe i przydatne, a przez to leżące również w ich interesie. W związku z tym nie zasługuje na uwzględnienie podstawowy argument odwołującej się Spółki, że omawiane świadczenia kwaterunkowe leżały w wyłącznym interesie płatnika jako pracodawcy, ponieważ zapewnienie noclegu pracownikom przeniesionym było nieodzownym elementem i wymogiem organizacji procesu pracy ściśle z nim związanym. Sąd drugiej instancji nie podzielił tego rodzaju potocznego rozumienia pojęcia „wyłączność interesu

pracodawcy”, przyjmując ściślejsze rozumienie pojęcia „wyłącznieści interesu pracodawcy” w ujęciu orzecznictwa. Według Sądu, objęte sporem nieodpłatne świadczenia stanowią przychód ze stosunku pracy i nie powinny podlegać wyłączeniu z oskładkowania na podstawie § 2 pkt 15 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998 r. jako inne należności z tytułu podróży służbowej pracownika. Sytuacja zainteresowanych w sprawie pracowników przeniesionych za ich zgodą w inne miejsca pracy nie odpowiada wykonaniu polecenia służbowego, o którym mowa w art. 77⁵ § 1 k.p. Ponadto sam płatnik składek w art. 16 ust. 1 zakładowego układu zbiorowego pracy odróżnił kategorię pracowników czasowo przeniesionych jako osób niebędących w podróży służbowej.

Sąd drugiej instancji uznał za prawidłowy zastosowany przez organ rentowy sposób ustalenia wartości kosztów zakwaterowania w odniesieniu do każdego z zainteresowanych jedynie w oparciu o treść posiadanych przez płatnika faktur za wynajem lokali (kwater) pracowniczych w sytuacji, w której płatnik pomimo obowiązku prowadzenia stosownej dokumentacji dotyczącej wypłacanego wynagrodzenia i innych świadczeń pracowniczych nie prowadził jakiegokolwiek ewidencji w zakresie spornych należności. W konsekwencji Sąd uznał przedmiotowe decyzje podwyższające podstawy wymiaru składek ubezpieczonych o tak obliczone wartości za prawidłowe.

Płatnik składek powyższy wyrok Sądu Apelacyjnego zaskarżył skargą o stwierdzenie niezgodności z prawem prawomocnego orzeczenia. Skarżący zarzucił naruszenie:

„1) art. 10a ust. 2 i 3 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej przez jego niezastosowanie i uznanie przez Sąd, że wydana w trybie powyższej ustawy, przez ZUS Oddział w Lublinie, na indywidualny wniosek E. S.A. w K., decyzja w kwestii interpretacji przepisów z dnia 4 lipca 2016 r., nie ma znaczenia z punktu widzenia rozstrzygnięcia niniejszej sprawy, pomimo, że wprost potwierdza prawidłowość stanowiska odwołującego się, prezentowanego konsekwentnie w odwołaniu i w toku postępowania przed sądem I i II instancji;

2) art. 10 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej przez całkowite pominięcie znaczenia decyzji Dyrektora Izby Skarbowej w Ł. z dnia 21 października 2015 r. (interpretacja indywidualna), z której wprost wynika, że udostępnienie przez

odwołującego się bezpłatnych noclegów dla pracowników „czasowo przeniesionych”, jako leżące w interesie pracodawcy, nie jest przychodem ze stosunku pracy (a w konsekwencji nie może być też podstawą naliczania składek na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne), pomimo, że została wydana w dniu 21 października 2015 r., a zatem przed wydaniem przez organ rentowy zaskarżonych decyzji;

3) art. 18 ust. 1 w zw. z art. 4 pkt 9, art. 83 ust. 1 pkt 3 i art. 68 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych oraz § 1 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstaw wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe przy zastosowaniu art. 12 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych przez bezzasadne przyjęcie w okolicznościach niniejszej sprawy, że wartości kosztów ponoszonych przez odwołującego się pracodawcę (płatnika składek) z tytułu nieodpłatnego zakwaterowania zapewnianego pracownikom „czasowo przeniesionym”, stanowią przychód tych pracowników (zainteresowanych), podczas gdy: a) przedmiotowe koszty zakwaterowania, jako bezpośrednio i wyłącznie związane z czynnościami służbowymi wykonywanymi przez pracowników, nie mogły być uznane za świadczenia w „ich interesie”, jak również nie stanowiły jakiegokolwiek korzyści (przysporzenia) na rzecz pracowników, a tym samym nie mogły zostać zakwalifikowane, jako przychód stanowiący podstawę składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne (co zostało wprost potwierdzone w interpretacji indywidualnej wydanej na korzyść odwołującego się przez Dyrektora Izby Skarbowej w Ł. w dniu 21 października 2015 r. i podtrzymane w decyzji ZUS Oddział w Lublinie z dnia 4 lipca 2016 r.); b) sytuacja pracowników „czasowo przeniesionych” oraz pracowników odbywających podróże służbową jest faktycznie taka sama, co uzasadnia przyjęcie, że zapewnienie pracownikom „czasowo przeniesionym” bezpłatnego zakwaterowania, analogicznie jak w przypadku pracowników będących w podróży służbowej, nie stanowi podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne; c) pracownicy wyrażali zgodę na „czasowe przeniesienie”, nie zaś na przyjęcie nieodpłatnego świadczenia w postaci

zapewnienia im zakwaterowania. Wyrażana zatem przez zainteresowanych zgoda nie przesądzała stwierdzenia, że doszło do „przysporzenia na korzyść pracownika”;

4) art. 12 ust. 1 w zw. z art. 11 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w zw. z § 3 rozporządzenia MPiPS z dnia 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe przez zaakceptowanie przez Sąd sposobu wyliczenia wartości zakwaterowania pracowników „czasowo przeniesionych”, jaka została przyjęta przez organ rentowy w zaskarżonych decyzjach, pomimo, że wysokość ta jest niezgodna z powołanym wyżej przepisem i była kwestionowana przez odwołującego się już w trakcie kontroli, jak i po jej zakończeniu, co wynika z załączonych do sprawy akt kontroli ZUS (dowód ten nie został zakwestionowany przez Sądy obu instancji w jakimkolwiek zakresie i stanowił podstawę dokonanych ustaleń faktycznych)”.

Skarżący ponadto zarzucił, że zaskarżony wyrok Sądu Apelacyjnego w Katowicach jest niezgodny z: - art. 10 oraz art. 10a ust. 2 i 3 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej; - art. 18 ust. 1 w zw. z art. 4 pkt 9, art. 83 ust. 1 pkt 3 i art. 68 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych oraz § 1 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstaw wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe; - art. 12 ust. 1 w zw. z art. 11 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w zw. z § 3 rozporządzenia MPiPS z dnia 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe.

Wykonując obowiązek uprawdopodobnienia wyrządzenia szkody poniesionej przez odwołującego skarżący wskazał, że na skutek wydania prawomocnego wyroku przez Sąd Apelacyjny w Katowicach, E. S.A. jako płatnik, jest zobowiązana do uiszczenia składek na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne od przychodu ze stosunku pracy związanego z zapewnieniem pracownikom "czasowo przeniesionym" (zainteresowanym) nieodpłatnego zakwaterowania w sytuacji, gdy jednocześnie skarżący posiada dwie, korzystne dla siebie interpretacje, wydane na mocy obowiązujących przepisów przez dwa niezależne organy (Dyrektora Izby Skarbowej w Ł. oraz ZUS Oddział w Lublinie), z których jednoznacznie wynika, że

zapewnienie przez pracodawcę bezpłatnych noclegów dla pracowników leży w interesie pracodawcy i nie generuje po stronie pracowników powstania przychodu, o którym mowa w art. 12 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w związku z czym na pracodawcy nie ciąży z tego tytułu obowiązki płatnika (w tym w zakresie składek na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne).

Skarżący wniósł o stwierdzenie, że zaskarżony wyrok Sądu Apelacyjnego w Katowicach jest niezgodny z przepisami wskazanymi w skardze oraz o zasądzenie od organu rentowego na rzecz odwołującego zwrotu kosztów postępowania według norm przepisanych.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Zgodnie z art. 424¹ § 1 k.p.c. skarga o stwierdzenie niezgodności z prawem prawomocnego wyroku przysługuje od wyroku sądu drugiej instancji kończącego postępowanie w sprawie, gdy przez jego wydanie stronie została wyrządzona szkoda, a zmiana lub uchylenie tego wyroku w drodze przysługujących środków prawnych nie było i nie jest możliwe. Postępowanie wszczynane skargą o stwierdzenie niezgodności z prawem prawomocnego orzeczenia ma na celu wykazanie, że orzeczenie poddane raz kontroli jurysdykcyjnej jest mimo to niezgodne z prawem. Znaczenie pojęcia „niezgodność z prawem” nie zostało dookreślone w art. 424⁴ k.p.c. oraz art. 424⁵ § 1 pkt 2 i 3 k.p.c., z których wynika tylko tyle, że niezgodność, o której mowa, może być zarówno skutkiem naruszenia prawa materialnego przez błędną wykładnię lub niewłaściwe zastosowanie, jak i naruszeniem przepisów postępowania. Sąd Najwyższy jednolicie jednak przyjmuje, że niezgodne z prawem w ujęciu art. 424⁴ k.p.c., a przez to pociągające za sobą obowiązek naprawienia przez Skarb Państwa wyrządzonej szkody, uważa się orzeczenie krzywdzące stronę przez rozstrzygnięcie sprzeczne z rozumianym jednoznacznie przepisem prawa regulującym określone uprawnienie lub orzeczenie wydane w następstwie oczywistych błędów sądu, spowodowanych rażącym naruszeniem zasad wykładni lub stosowania prawa, co można stwierdzić na „pierwszy rzut oka” bez wnikania w szczegóły sprawy i bez potrzeby prowadzenia głębszej analizy prawniczej (por. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 27 stycznia

2021 r., II PUNPP 1/21, Legalis nr 2526918 i przytoczone w nim orzecznictwo). Oznacza to, że kontrola legalności wyroku w postępowaniu ze skargi o stwierdzenie niezgodności z prawem prawomocnego orzeczenia ma w konsekwencji specyficzny charakter. Nie służy ona - inaczej niż w przypadku skargi kasacyjnej - zmianie nieprawidłowego rozstrzygnięcia lub otwarciu drogi do ponownego osądzenia sprawy przez sąd *meriti*. Jej celem jest przesądzenie, czy została spełniona jedna z przesłanek odpowiedzialności odszkodowawczej Skarbu Państwa, jaką jest niezgodność z prawem prawomocnego orzeczenia.

Oceniając zarzuty skargi E. S.A. w K., przy uwzględnieniu wyżej przedstawionych kryteriów, stwierdzić należy, że sformułowane w skardze zarzuty naruszenia przepisów prawa materialnego nie wskazują na kwalifikowaną postać ich naruszenia.

W ujęciu materialnym, świadczenia poniesione przez pracodawcę na zakwaterowanie pracownika poza miejscem jego zamieszkania, w pobliżu budowy, powodują określony „ubytek” w majątku pracodawcy, powiększając o taką samą kwotę majątek pracownika; w innej sytuacji bowiem musiałby pokryć on ten wydatek sam, wobec czego są konkretnym dla takiego pracownika przysporzeniem (por. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 3 kwietnia 2013 r., I UK 600/12, OSNP 2014 nr 2, poz. 28). W uchwale Sądu Najwyższego z dnia 10 grudnia 2015 r., II UZP 14/15, OSNP 2016 nr 6, poz. 74, przyjęto, że pojęcie przychodu określone w art. 4 ust. 9 ustawy systemowej obejmuje wartość świadczeń ponoszonych przez pracodawcę z tytułu zakwaterowania pracowników i tym samym stanowi podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne w rozumieniu art. 18 ust. 1 tej ustawy. W uzasadnieniu uchwały Sąd Najwyższy stwierdził, że: po pierwsze, przepisy prawa, w tym przepisy bhp, nie obligują pracodawcy do zapewnienia pracownikowi miejsca zamieszkania, w którym będzie zaspokajał swoje potrzeby bytowe; jest to sfera prywatna pracownika, realizowana poza godzinami pracy i poza dyspozycją pracodawcy, po drugie, udostępniona kwatera (lokal) nie jest „narzędziem” pracy, którego koszty obciążałoby pracodawcę, ale służy realizacji pozapracowniczych potrzeb życiowych (socjalnych), po trzecie, z perspektywy warunku niezbędnego do zgodnego z prawem wykonywania pracy (obciążającego pracodawcę) można mówić jedynie w aspekcie prawa pracownika do takiego

wynagrodzenia, aby odpowiadało rodzajowi wykonywanej pracy (art. 78 § 1 k.p.) i było godziwe (art. 13 k.p.), a więc w przypadku pracy wymuszającej czasowe zamieszkanie pracownika poza jego centrum życiowym, wynagrodzenie powinno być tak ustalone, aby uwzględniało taki życiowo uciążliwy charakter pracy, po czwarte, dobrowolne przyjęcie od pracodawcy nieodpłatnego zakwaterowania leży w interesie pracownika mobilnego, gdyż uzyskuje on w ten sposób wymierną korzyść w postaci uniknięcia kosztów, które musiałby ponieść, skoro zdecydował się na wynikające z umowy o pracę „mobilne” miejsce pracy. Stanowisko to podtrzymał Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 29 listopada 2017 r., I UK 99/17.

Rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe (jednolity tekst: Dz.U. z 2015 r., poz. 2236, dalej jako „rozporządzenie”) zawiera własny katalog przychodów wyłączonych z podstawy wymiaru składek; nie ma jednak prawnego przełożenia na określenie „przychodu” w rozumieniu art. 4 pkt 9 ustawy systemowej. W myśl § 1 rozporządzenia, zasadą jest oskładkowanie wszystkich przychodów pracowników. Przychody, które nie wchodzą do podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe, zostały wyczerpująco wymienione w art. 18 ust. 2 ustawy systemowej oraz § 2 rozporządzenia, a wśród nich pkt 15 wyłącza z „oskładkowania” diety i inne należności z tytułu podróży służbowej pracownika. Niewątpliwie pracownicy, którzy wykonują długotrwałą pracę w Polsce poza miejscem swego zamieszkania, nie są w podróży służbowej. Natomiast wskazany w skardze E. S.A. w K. § 3 rozporządzenia (dotyczący co do zasady ekwiwalentu za korzystanie z mieszkania, będącego podstawą obliczania składek) zawiera cztery punkty (a – d); nie określono jednak w skardze, do naruszenia którego punktu doszło w zaskarżonym wyroku, co (dodatkowo) uniemożliwia uwzględnienie tego zarzutu.

Z przedstawionych wyżej konstatacji wynika, że poniesione przez pracodawcę koszty zakwaterowania pracowników poza miejscem ich zamieszkania stanowią podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne.

Obowiązująca – co do zasady - do dnia 30 kwietnia 2018 r. ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej, w art. 10 ust. 1 przewidywała,

że przedsiębiorca może złożyć do właściwego organu administracji publicznej lub państwowej jednostki organizacyjnej wniosek o wydanie pisemnej interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania przepisów, z których wynika obowiązek świadczenia przez przedsiębiorcę daniny publicznej oraz składek na ubezpieczenia społeczne lub zdrowotne, w jego indywidualnej sprawie. Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. - Przepisy wprowadzające ustawę - Prawo przedsiębiorców oraz inne ustawy dotyczące działalności gospodarczej (Dz.U. z 2018 r., poz. 650) w art. 192 określiła, że traci moc ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej, natomiast w art. 196 ust. 2 stanowi, że do wniosków o wydanie interpretacji, o których mowa w art. 10 ust. 1 ustawy uchylanej w art. 192, w stosunku do których nie wydano interpretacji przed dniem wejścia w życie ustawy, o której mowa w art. 1 ust. 1, stosuje się przepisy dotychczasowe. Ponieważ skarga dotyczy decyzji ZUS z 2016 r. zastosowanie znajdują przepisy dotychczasowe.

Stosownie do art. 10a ust. 2 i 3 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej interpretacja nie jest wiążąca dla przedsiębiorcy, jednakże przedsiębiorca nie może być obciążony jakimikolwiek daninami publicznymi, sankcjami administracyjnymi, finansowymi lub karami w zakresie, w jakim zastosował się do uzyskanej interpretacji. Interpretacja jest wiążąca dla organów administracji publicznej lub państwowych jednostek organizacyjnych właściwych dla przedsiębiorcy i może zostać zmieniona wyłącznie w drodze wznowienia postępowania. Nie zmienia się interpretacji, w wyniku której nastąpiły nieodwracalne skutki prawne.

W ocenie Sądu Najwyższego, z przepisów tych wynika, że ZUS jest związany interpretacją, jeżeli decyzja interpretacyjna została wydana przed dniem wydania decyzji określających prawa i obowiązki ubezpieczonych oraz zainteresowanych; tylko w takiej sytuacji płatnik nie może być obciążony obowiązkiem zapłaty składek wynikających z decyzji organu rentowego, sprzecznych z interpretacją. Natomiast decyzja interpretacyjna wydana po dniu decyzji merytorycznej – stosownie do art. 10a ust. 2 i 3 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej nie jest wiążąca dla Sądu, a kwestia nią objęta podlega merytorycznej ocenie Sądu ubezpieczeń społecznych. Decyzja interpretacyjna sprzeczna w jednolitą judykaturą Sądu Najwyższego, nie może być

w takim stanie rzeczy uznana za skuteczną podstawę odwołania do Sądu ubezpieczeń społecznych ani za skuteczną podstawę skargi o stwierdzenie niezgodności z prawem prawomocnego wyroku. Decyzja interpretacyjna organu podatkowego wydana przed wydaniem merytorycznej decyzji ZUS, która nie zawiera interpretacji przepisów z zakresu ubezpieczeń społecznych, nie jest wiążąca w postępowaniu przed organem rentowym ani w postępowaniu przed Sądem ubezpieczeń społecznych.

Ad casum Sąd Apelacyjny słusznie stwierdził, że decyzja interpretacyjna organu rentowego została wydana po wydaniu zaskarżonych decyzji i po wniesieniu przez płatnika odwołań od zaskarżonych w sprawie decyzji, dlatego decyzja ta nie mogła stanowić elementu „stanu rzeczy” istniejącego w dacie wydania zaskarżonych w sprawie decyzji. Sąd Okręgowy był zobowiązany samodzielnie rozpoznać odwołania od zaskarżonych decyzji na podstawie przepisów k.p.c. niezawierających norm związujących Sąd decyzjami wydanymi na podstawie art. 10 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej.

Z tych względów Sąd Najwyższy, na podstawie art. 424¹¹ § 1 k.p.c., oddalił skargę; o kosztach procesu, z uwagi na upadłość płatnika składek, orzekając na podstawie art. 102 k.p.c.

(r.g.)

[ms]