



Sygn. akt I UK 346/18

WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 22 stycznia 2020 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

Prezes SN Józef Iwulski (przewodniczący)

SSN Zbigniew Korzeniowski

SSN Piotr Prusinowski (sprawozdawca)

Protokolant Jolanta Major

w sprawie z odwołania Zakładów (...) Spółki Akcyjnej w K.

przeciwko Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych Oddziałowi w C.

z udziałem zainteresowanych: S. D., J. G., W. G., G. G., S. M.

o składki,

po rozpoznaniu na rozprawie w Izbie Pracy i Ubezpieczeń Społecznych w dniu 22 stycznia 2020 r.,

skargi kasacyjnej odwołującego się od wyroku Sądu Apelacyjnego w (...)

z dnia 27 marca 2018 r., sygn. akt III AUa (...),

I. oddala skargę kasacyjną,

II. zasądza od Zakładów (...) S.A. w K. na rzecz Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddział w C. 9000 zł (dziewięć tysięcy) tytułem zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

UZASADNIENIE

Sąd Apelacyjny w (...), wyrokiem z dnia 27 marca 2018 r., orzekając w sprawie z odwołania Zakładów (...) Spółki Akcyjnej w K. przeciwko Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych Oddział w C. przy udziale zainteresowanych (...), w sprawie o składki, zmienił wyrok Sądu Okręgowego w K. z dnia 23 lutego 2017 r. i oddalił odwołanie płatnika składek.

Sąd pierwszej instancji ustalił, że decyzjami z: 16, 17, 20, 21, 22, 23, 24, 28 maja 2013 r. oraz z 3, 6, 11, 17, 24, 26 czerwca 2013 r. Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w C. ustalił podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne zainteresowanych (w okresach szczegółowo wskazanych w decyzjach).

Sąd Okręgowy wskazał, że skarżąca Spółka wynajmowała w pobliżu danej budowy prowadzonej za granicą mieszkania dla pracowników mających wykonywać na niej pracę. Faktury za wynajem dotyczyły kosztów wynajmu za poszczególne mieszkania, na ich podstawie nie można było ustalić ilości miejsc noclegowych w tych kwaterach. Spółka nie prowadziła ewidencji miejsc noclegowych dla poszczególnych pracowników. Nie wszystkie udostępnione przez pracodawcę miejsca noclegowe były przez pracowników wykorzystywane, z reguły Spółka wynajmowała większą ilość miejsc, niż liczba zatrudnionych na kontrakcie. Należności wydatkowanej na zakwaterowanie pracowników nie uwzględniano w podstawie wymiaru składki.

W dniu 23 lutego 2016 r. Dyrektor Izby Skarbowej w Ł. wydał w stosunku do płatnika interpretację indywidualną stwierdzając, że stanowisko przedstawione we wniosku z dnia 13 listopada 2015 r., uzupełnione pismem z 3 lutego 2016 r. o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie skutków podatkowych finansowania pracownikom noclegów w czasie wykonywania obowiązków służbowych, jest prawidłowe. Organ podatkowy biorąc pod uwagę przedstawiony przez wnioskodawcę stan faktyczny uznał, że zapewnienie przez wnioskodawcę oddelegowanym pracownikom możliwości skorzystania z miejsc noclegowych w związku z realizacją inwestycji (kontraktów) nie generuje po stronie pracowników przychodu do opodatkowania. Ich wydatki ponoszone są bowiem w interesie

pracodawcy, a co za tym idzie, pracownicy nie otrzymują od wnioskodawcy jakiegokolwiek przysporzenia majątkowego. W związku z powyższym z tytułu dokonywania wyżej wymienionych świadczeń na wnioskodawcy nie ciąży obowiązek płatnika wynikający z art. 31 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Oznacza to, wnioskodawca nie jest zobowiązany do poboru zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych.

Decyzją nr (...) z 28 kwietnia 2016 r. Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w L., rozpatrując wniosek złożony w dniu 30 marca 2016 r., uzupełniony w dniu 18 kwietnia 2016 r. przez płatnika składek uznał za prawidłowe stanowisko wnioskodawcy w sprawie nieuwzględnienia w podstawie wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne wartości, niestanowiących przychodów z tytułu stosunku pracy, miejsc noclegowych udostępnianych nieodpłatnie pracownikom w okresie oddelegowania do pracy poza granicami kraju. Organ rentowy, mając na uwadze treść wniosku, dokonał interpretacji przepisów ubezpieczeniowych opierając się na zawartej we wniosku informacji co do kwalifikacji opisanego przychodu w świetle przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, a także biorąc pod uwagę interpretację indywidualną przepisów prawa podatkowego przedłożoną przez wnioskodawcę. Organ rentowy mając na uwadze literalne brzmienie art. 18 ust. 1 oraz art. 20 ust. 1 w związku z art. 4 pkt 9 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych uznał za prawidłowe stanowisko przedsiębiorcy w sprawie nieuwzględnienia w podstawie wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne wartości, niestanowiących przychodu z tytułu stosunku pracy w okresie od stycznia 2007 r. do grudnia 2009 r., miejsc noclegowych finansowanych przez wnioskodawcę i udostępnianych bezpłatnie pracownikom w okresie oddelegowania do pracy poza stałe miejsce jej wykonywania.

Sąd Okręgowy w K., mając na uwadze poczynione ustalenia, wyrokiem z dnia 23 lutego 2017 r. zmienił zaskarżone decyzje i ustalił, że ponoszone przez płatnika składek koszty zakwaterowania na terenie Niemiec lub Austrii zainteresowanych w kwotach i w okresach wskazanych w zaskarżonych decyzjach, nie stanowią podstawy wymiaru składki na ubezpieczenia społeczne tych ubezpieczonych z tytułu zatrudnienia na podstawie umowy o pracę u płatnika składek.

W ocenie Sądu pierwszej instancji nie doszło do naruszenia przepisów Dyrektywy nr 96171/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 16 grudnia 1996 r. dotyczącej delegowania pracowników w ramach świadczenia usług. W ocenie Sądu do ubezpieczonych znajdują bowiem zastosowanie przepisy polskiego prawa ubezpieczeń społecznych. Sąd przytoczył treść art. 18 ust. 1 oraz art. 4 pkt 9 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, a także art. 12 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych i zauważył, że w art. 21 ustawy systemowej została zawarta delegacja dla ministra właściwego do spraw zabezpieczenia społecznego do określenia szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek, z uwzględnieniem ograniczenia, o którym mowa w art. 19 ust. 1 oraz wyłączenia z podstawy wymiaru składek niektórych rodzajów przychodów. Na tej podstawie w dniu 18 grudnia 1998 r. Minister Pracy i Polityki Socjalnej wydał rozporządzenie w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe (Dz.U. z 1998 r., poz. 1106 ze zm.). W § 1 tego rozporządzenia wskazano, iż podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe, zwanych dalej "składkami", stanowi przychód w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych, osiągany przez pracowników u pracodawcy z tytułu zatrudnienia w ramach stosunku pracy, z zastrzeżeniem art. 18 ust. 2 ustawy systemowej oraz § 2 rozporządzenia. Unormowanie to stanowi ogólną zasadę określania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe. Zawarty w § 2 tego rozporządzenia katalog wyłączeń z podstawy wymiaru składek, jako stanowiący wyjątek od zasady ogólnej z § 1 rozporządzenia, nie podlega interpretacji rozszerzającej, co oznacza, iż przychody niewymienione w § 2 rozporządzenia stanowią podstawę wymiaru składek. Sporne świadczenia, jako niewymienione w § 2 rozporządzenia, stanowią zatem podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne, co ewidentnie potwierdza treść § 3 pkt 3 lit. d omawianego rozporządzenia.

W dalszej części wyводу Sąd Okręgowy wskazał, że w orzecznictwie Sądu Najwyższego ukształtował się pogląd, zgodnie z którym ponoszone przez pracodawcę koszty zakwaterowania pracownika w związku z realizacją zadań ze stosunku pracy stanowią przychód pracownika, a w konsekwencji także podstawę

wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne. Mimo tej konkluzji Sąd pierwszej instancji podkreślił, że organ rentowy decyzją z dnia 28 kwietnia 2016 r. uznał za prawidłowe stanowisko płatnika składek w sprawie nieuwzględnienia w podstawie wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne wartości, niestanowiących przychodu z tytułu stosunku pracy w okresie od stycznia 2007 r. do grudnia 2009 r., miejsc noclegowych finansowanych przez wnioskodawcę i udostępnianych bezpłatnie pracownikom w okresie oddelegowania do pracy poza stałe miejsce jej wykonywania. Powyższa decyzja została wydana 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 systemowej. Sąd Okręgowy wskazał na art. 10a ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, który przewiduje daleko idące konsekwencje prawne wydania przez Zakład Ubezpieczeń Społecznych decyzji interpretacyjnej. W szczególności ust. 2 art. 10a ustawy jednoznacznie wskazuje, iż przedsiębiorca nie może być obciążony jakimikolwiek daninami publicznymi, sankcjami administracyjnymi, finansowymi lub karami w zakresie, w jakim zastosował się do uzyskanej interpretacji. W art. 10a ust. 3 omawianej ustawy nadano decyzji interpretacyjnej wiążący charakter w stosunku do wszystkich organów administracji publicznej lub państwowych jednostek organizacyjnych właściwych dla przedsiębiorcy, dodatkowo stanowiąc, iż decyzja ta może zostać zmieniona wyłącznie w drodze wznowienia postępowania. Regulacja zawarta w art. 10a ust. 3 ustawy wskazuje więc, iż decyzje interpretacyjne korzystają z rozszerzonej skuteczności, skoro ustawodawca nadał im moc wiążącą w stosunku do wszystkich organów administracji publicznej lub państwowych jednostek organizacyjnych właściwych dla przedsiębiorcy. Przedstawiona w toku postępowania sądowego przez płatnika składek decyzja interpretacyjna dotyczy okresu od stycznia 2007 r. do grudnia 2009 r., a zatem obejmuje okres objęty decyzją zaskarżoną w niniejszym postępowaniu.

Sąd Okręgowy podkreślił, że wskazana decyzja interpretacyjna ma zastosowanie w przypadku rozstrzygania wszelkich sporów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, a zatem także przy rozstrzyganiu przez sądy powszechne sporów z zakresu ubezpieczeń społecznych powstałych na tle prowadzonej przez płatnika składek działalności gospodarczej. Stwierdził, iż pojęcie

"daniny publicznej" z art. 10a ust. 2 ustawy obejmuje także wszelkiego rodzaju składki. To zaś oznacza, iż na skutek wydania decyzji z 28 kwietnia 2016 r., płatnik składek nie może być obciążony składkami na ubezpieczenia społeczne w zakresie, w jakim zastosował się do uzyskanej interpretacji.

Sąd Apelacyjny w (...) nie podzielił stanowiska Sądu Okręgowego i uwzględnił apelację organu rentowego. Stanowisko to oparł na założeniu, że Sąd Okręgowy, jak również organ rentowy nie byli związani decyzją interpretacyjną z dnia 28 kwietnia 2016 r. W decyzji tej zastrzeżono, że jej wiążący charakter został ograniczony do stanu faktycznego przedstawionego przez wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dacie jego zaistnienia. Ryzyko podania nieprawdziwych informacji w opisie stanu faktycznego, bądź też poczynienie przez terenowe jednostki organizacyjne zakładu, ustaleń odmiennych od zaprezentowanych przez wnioskodawcę, obciąża jedynie jego. Sąd odwoławczy zaznaczył, że z treści wniosku o interpretację nie wynika, że odwołujący wskazał, iż Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w C. w odniesieniu do pracowników delegowanych do pracy w Niemczech i Austrii w spornym okresie wydał indywidualną decyzję, uwzględniając w podstawie wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne przychód z tytułu kosztów zakwaterowania. Odwołująca się Spółka, występując o interpretację w dniu 30 marca 2016 r., w istocie zmierzała do uzyskania odmiennej wykładni przepisów, niż dokonana przez organ rentowy po ustaleniu wszystkich okoliczności w postępowaniu merytorycznym, zakończonym wydaniem decyzji zobowiązujących płatnika do opłacenia składek na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne od przychodu z tytułu kosztów zakwaterowania. Sąd odwoławczy odwołał się do poglądu wyrażonego przez Sąd Najwyższy w uzasadnieniu wyroku z dnia 18 grudnia 2014 r., III UK 72/14 (LEX nr 1628947), zgodnie z którym, jeśli wykładnia przepisów będzie przedmiotem wniosku o interpretację oraz równolegle toczącego się postępowania merytorycznego, wszczętego czy to z urzędu, czy to na wniosek przedsiębiorcy (ubezpieczonego), pierwszeństwo będzie miało postępowanie merytoryczne, w ramach którego organ rentowy także musi dokonać interpretacji przepisu, odnosząc ją jednak nie do stanu faktycznego przedstawionego przez ubezpieczonego we wniosku o interpretację, w

który nie może ingerować, lecz do okoliczności ustalonych w toku postępowania merytorycznego, a następnie zastosować go, jako podstawę prawną decyzji.

Sąd drugiej instancji, wskazując na miarodajne przepisy nie miał wątpliwości, że koszty noclegów udostępnianych pracownikom stanowią przychód, który powinien zostać uwzględniony w podstawie wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne. Wobec bierności procesowej płatnika składek uznał, że wysokość przychodu należy określić według metody zaproponowanej przez organ rentowy.

Skargę kasacyjną wywiódł płatnik składek, zaskarżył wyrok Sądu odwoławczego w całości (w sprawach dotyczących zainteresowanych: S. M., J. G., S. D., W. G. i G. G.), zarzucając mu naruszenie:

- art. 18 ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (jednolity tekst: Dz.U. z 2013 r., poz. 1442, z późn. zm.; dalej: ustawa systemowa), w związku z art. 4 pkt 9 ustawy systemowej oraz art. 21 tejże ustawy, a także art. 11 ust. 1 i ust. 2-2b i 12 ust. 1-3 ustawy o ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (jednolity tekst: Dz.U. z 2012 r., poz. 361, z późn. zm.; dalej zwana: ustawa podatkowa), przez ich błędną wykładnię, a w konsekwencji nieprawidłowe zastosowanie, polegające na przyjęciu, iż stworzenie pracownikom możliwości nieodpłatnego korzystania z zakwaterowania, w trakcie realizacji budowy, stanowi przychód ze stosunku pracy i tym samym winno być uwzględniane w podstawie wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne, ubezpieczonych pracowników skarżącego;

- art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej oraz art. 5 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych w związku z art. 18 ust. 1 ustawy systemowej, art. 4 pkt 9 ustawy systemowej oraz art. 21 tejże ustawy, a także art. 11 ust. 1 ustawy podatkowej oraz jej art. 21 ust. 1 przez ich błędną wykładnię, a w konsekwencji nieprawidłowe przyjęcie, iż istnieje autonomia sposobu rozumienia pojęcia "przychód", na gruncie ustawy systemowej, to jest przychód ten może być na potrzeby ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne oceniany i ustalany w sposób odmienny od zasad, które wypracowano na gruncie ustawy podatkowej;

- art. 46 ust. 1 ustawy systemowej w związku z art. 7 Konstytucji oraz art. 217 Konstytucji w związku z art. 4 pkt 9 ustawy systemowej oraz art. 11 ust. 2 -

2b i art. 12 ust. 1 - 3 ustawy podatkowej, a także art. 47 oraz art. 51 ust. 1 i 2 Konstytucji, przez błędną ich wykładnię, a w konsekwencji nieprawidłowe przyjęcie, iż ogólna norma art. 46 ust. 1 ustawy systemowej stanowi wystarczającą podstawę dla prowadzenia przez płatnika (pracodawcę) ewidencji tego gdzie nocują jego pracownicy, bez czego niemożliwe jest ustalenie tego, który z nich i w jakim zakresie skorzystał ze stworzonej przez pracodawcę możliwości skorzystania z zakwaterowania i konsekwentnie uwzględniania w podstawie wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne;

- art. 10a ust. 2 i 3 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej w związku z art. 83d ustawy systemowej przez ich błędną wykładnię, a w konsekwencji przyjęcie przez Sąd odwoławczy, że wydana na rzecz Spółki interpretacja indywidualna z dnia 28 kwietnia 2016 r. nie wiąże Sądu ani organu rentowego w ramach niniejszego postępowania;

- art. 232 k.p.c. w związku z art. 7 Konstytucji oraz art. 217 Konstytucji w związku z art. 4 pkt 9 ustawy systemowej oraz art. 11 ust. 2 - 2b i 12 ust. 1 - 3 ustawy podatkowej przez bezzasadne przyjęcie, iż zasady rozkładu ciężaru dowodu w ramach postępowania cywilnego, znajdują bezpośrednie zastosowanie do spraw z zakresu ubezpieczeń społecznych, czyli postępowania odrębnego, którego istota sprowadza się do kontroli legalności postępowania organów administracji publicznej, co wyklucza przyjmowanie iż możliwe jest przyjęcie rozstrzygania w oparciu o rozkład ciężaru dowodu, to jest przyjmowanie, iż to osoba względem której wydano decyzję administracyjną zobowiązana jest wykazać, iż pozbawione umocowania prawnego hipotetyczne projekcje organu rentowego są błędne, nie zaś iż to organ rentowy zobowiązany jest do wykazania, iż jego ustalenia - których substratem są zaskarżone decyzje są zgodne z rzeczywistym stanem rzeczy.

Wskazując na powyższe zarzuty skarżący domagał się uchylenia w całości zaskarżonego wyroku Sądu Apelacyjnego w (...) i przekazanie sprawy temu Sądowi do ponownego rozpoznania, ewentualnie, na wypadek nie uwzględnienia zarzutu naruszenia przepisów postępowania, wniósł o uchylenie w całości zaskarżonego wyroku Sądu Apelacyjnego w (...) i orzeczenie co do istoty sprawy.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Skarga kasacyjna nie zawiera uzasadnionych podstaw.

Chybiony jest zarzut naruszenia art. 232 k.p.c. Po pierwsze, przepis ten stanowi o inicjatywie dowodowej, która spoczywa na stronach, a wyjątkowo na sędzie. Oznacza to, że przepis nie reguluje kwestii rozkładu ciężaru dowodu, na który powołuje się skarżący. Po drugie, przepis skierowany został do sądu pierwszej instancji, a podstawy skargi kasacyjnej muszą dotyczyć postępowania przed sądem odwoławczym. Po trzecie, art. 232 k.p.c. nie wchodzi w relację z art. 7 Konstytucji oraz art. 217 Konstytucji w związku z art. 4 pkt 9 ustawy systemowej oraz art. 11 ust. 2 - 2b i 12 ust. 1 - 3 ustawy podatkowej. Zasady legalizmu władzy publicznej oraz obowiązku ustawowego nakładania podatków i innych danin publicznych nie korespondują z regułą dowodzenia przed sądem z art. 232 k.p.c. Jasne jest również, że nie ma z nią nic wspólnego definicja przychodu obowiązująca w ustawie systemowej i podatkowej. Przedstawione racje w powiązaniu z regułą z art. 398¹³ § 1 k.p.c. pozwalają twierdzić, że „procesowa” podstawa skargi kasacyjnej nie jest trafna.

Pozostałe zarzuty nie są jednolite. Płatnik składek kwestionuje zarówno zasadę odpowiedzialności, jak również zasłania się aspektem formalnym. Różnorodność ta wyznacza kolejność rozważań. Jeśli bowiem zarzut odnoszący się do decyzji interpretacyjnej okaże się trafny, to rozważania w zakresie materialnej podstawy odpowiedzialności staną się bezprzedmiotowe. Dlatego w pierwszej kolejności należy odnieść się do wątku „interpretacyjnego”.

Przebieg postępowania był następujący. Organ rentowy w okresie od listopada 2010 r. do marca 2011 r. przeprowadził u płatnika składek kontrolę za okres od stycznia 2007 r. do maja 2009 r. Decyzje będące przedmiotem niniejszego postępowania zostały wydane przez Zakład Ubezpieczeń Społecznych w maju i w czerwcu 2013 r. Decyzję interpretacyjną Dyrektor Izby Skarbowej w Ł. wydał w dniu 23 lutego 2016 r., a Zakładu Ubezpieczeń Społecznych w dniu 28 kwietnia 2016 r. (na skutek wniosku z dnia 30 marca 2016 r.). Przebieg zdarzeń prowadzi zatem do wniosku, że decyzja interpretacyjna, na którą powołuje się płatnik składek, została wydana w trakcie toczącego się postępowania sądowego, po wydaniu decyzji

„obmiarowej” przez Zakład Ubezpieczeń Społecznych. Okoliczność ta ma znaczenie dla oceny zarzutu podniesionego w skardze kasacyjnej.

Zgodnie z art. 10a ust. 2 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej (jednolity tekst: Dz.U. z 2017 r., poz. 168) – dalej jako ustawa - 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. W przepis ten wpisana jest klarowana logika zdarzeń. Przedsiębiorca występuje do organu o interpretację, otrzymuje ją, a następnie stosuje się do niej. Takie postępowanie uwalnia go od negatywnych konsekwencji (obciążenia daninami, sankcjami lub karami). W orzecznictwie przyjęto, że dopuszczalne jest wystąpienie o wydanie interpretacji co do zdarzeń już zaistniałych, jednak nadal oddziałujących na sytuację przedsiębiorcy. Kierując się tą interpretacją skarżący miał prawo do zabezpieczenia swoich praw w trybie art. 10 i 10a ustawy.

Rzeczywisty problem jurystyczny występujący w sprawie dotyczy jednak innej kwestii. Chodzi o to, że skarżący skorzystał z mechanizmu „interpretacyjnego” w czasie, gdy organ rentowy wydał już decyzje określające podstawę wymiaru składek, a na skutek odwołania płatnika wszczęte zostało postępowanie sądowe. Powstaje zatem pytanie czy w takiej sytuacji płatnik składek może skutecznie powoływać się na zakaz wskazany w omawianym przepisie. Przechodząc do odpowiedzi, trzeba dostrzec, że ze zwrotu „przedsiębiorca nie może być obciążony”, którym posłużył się art. 10a ust. 2 ustawy, nie wynika tylko zakaz skierowany do organów państwowych, ale także wskazówka interpretacyjna. Skoro konsekwencją decyzji interpretacyjnej jest zakaz obciążania płatnika składek daninami, sankcjami i karami, to wzorzec ten nie powstanie, jeśli płatnik składek został już „obciążony”, to jest organ rentowy wydał wcześniej decyzję ustalającą podstawę wymiaru składek. Znaczy to tyle, że przepis nie obejmuje swoim oddziaływaniem sytuacji, w której doszło już do przypisania płatnikowi składek odpowiedzialności. Funkcją art. 10 i art. 10a ustawy jest przeciwdziałanie niepewności prawnej. Wniosek o wydanie interpretacji ma na celu ustabilizować sytuację prawną jednostki. Służy temu zakaz obciążania płatnika składek daninami, sankcjami i karami, a także związanie interpretacją organów administracji publicznej lub państwowej. Intencje

te nie są jednak realizowane, jeśli stan niepewności prawnej został już usunięty przez decyzję organu rentowego, a co do przedmiotu, który ma być interpretowany toczy się postępowanie sądowe.

Można na problem spojrzeć również z pozycji art. 10a ust. 3 ustawy. Przepis stanowi, że interpretacja jest wiążąca dla organów administracji publicznej lub państwowych jednostek organizacyjnych właściwych dla przedsiębiorcy i może zostać zmieniona wyłącznie w drodze wznowienia postępowania. Dyskusyjne jest czy terminy „organ administracji publicznej” i „organ państwowej jednostki organizacyjnej” obejmują również sąd, to jest, czy sąd rozpoznający sprawę z zakresu ubezpieczeń społecznych związany jest interpretacją wydaną w trybie art. 10a ust. 3 ustawy. Kwestia ta, choć interesująca, ostatecznie nie rzutuje na rozpoznanie przedmiotowej sprawy. Wynika to stąd, że postępowanie sądowe w sprawie z zakresu ubezpieczeń społecznych zmierza do merytorycznego rozstrzygnięcia przedmiotu spornego. Przeszkody o charakterze formalnym są wprawdzie dopuszczalne, ale tylko w enumeratywnie określonych przez Kodeks postępowania cywilnego przypadkach. Nie należy do nich decyzja interpretacyjna wydana w trybie art. 10 ustawy w trakcie toczącego się postępowania sądowego. Trafnie Sąd Apelacyjny w tym zakresie wskazał na rozważania zawarte w wyroku Sądu Najwyższego z dnia 18 grudnia 2014 r., III UK 72/14 (LEX nr 1628947). O ile można zgodzić się z zapatrywaniem skarżącego wyrażonym w skardze kasacyjnej, że „decyzja administracyjna jest wyrazem stanowiska organu administracji publicznej wiążącym sądy w postępowaniu administracyjnym”, o tyle związanie to nie ma miejsca, gdy przedmiotem postępowania sądowego jest wcześniejsza decyzja administracyjna, która w odmienny sposób niż późniejsza decyzja interpretacyjna rozstrzyga o danym przedmiocie. Żaden przepis prawa procesowego nie pozwala sądowi na rozstrzygnięcie tego rodzaju dysharmonii w wypowiedziach organu rentowego. W rezultacie, nie ma podstaw do przyjęcia, że późniejsza decyzja interpretacyjna jest „ważniejsza” i przez odwołanie się do niej można zdyskredytować postępowanie sądowe zainicjowane wcześniejszą decyzją określającą podstawę wymiaru składek.

Niezależnie od tego trzeba zwrócić uwagę, że skarżący postuluje wydanie rozstrzygnięcia polegającego na zmianie zaskarżonej decyzji przez wyłączenie z

podstawy wymiaru składek spornego świadczenia. Zgodnie z art. 477¹⁴ § 2 k.p.c. wydanie tego rodzaju werdyktu jest możliwe tylko w razie „uwzględnienia odwołania”. Ma to znaczenie, jeśli weźmie się pod uwagę, że ocena decyzji administracyjnej w postępowaniu w sprawach z zakresu ubezpieczeń społecznych odbywa się według stanu rzeczy z daty jej wydania. Oznacza to, że późniejsze zdarzenia nie mają wpływu na ocenę sądu. Wyjątkiem jest sytuacja opisana w art. 477¹³ k.p.c., a polegająca na wtórnym wydaniu przez organ rentowy decyzji uwzględniającej w całości lub w części żądanie strony. Wywody te potwierdzają tezę, że wtórna decyzja interpretacyjna nie rzutuje na uprawnienia orzecznicze sądu.

Przeprowadzone rozważania wskazują, że decyzja interpretacyjna organu rentowego z dnia 28 kwietnia 2016 r. nie wiązała Sądu odwoławczego, nie doszło zatem do naruszenia art. 10a ust. 2 i 3 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej.

Przechodząc do oceny pozostałych zarzutów, trzeba przypomnieć, że w ocenie skarżącego przywołane w skardze kasacyjnej przepisy ustawy systemowej i ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych dają podstawę do twierdzenia, iż poniesione przez pracodawcę koszty związane z zakwaterowaniem pracowników nie powinny zostać uwzględnione w podstawie wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne. Stanowisko to jest fałszywe. Sąd Najwyższy wielokrotnie już odnosił się do tej kwestii. Ostatnio wypowiedział się na ten temat w wyroku z dnia 29 listopada 2017 r., I UK 99/17 (LEX nr 2435675), w którym stwierdził, że zakwaterowanie pracownika za granicą na koszt pracodawcy stanowi świadczenie w naturze, którego wartość pieniężna jest przychodem pracownika ze stosunku pracy uwzględnianym w podstawie wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne. Świadczenia poniesione przez pracodawcę z tego tytułu na rzecz pracownika powodują określony „ubytek” w majątku pracodawcy, powiększając o taką samą kwotę majątek pracownika, w innej bowiem sytuacji musiałby pokryć on ten wydatek sam, wobec czego są konkretnym dla takiego pracownika przysporzeniem.

Judikat ten jest miarodajny, gdyż Sąd Najwyższy odniósł się w nim do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 lipca 2014 r., K 7/13 (OTK ZU z 2014 r., nr 7A, poz. 69), w którym Trybunał dokonał interpretacji art. 12 ust. 1 w związku z

art. 11 ust. 1 oraz art. 12 ust. 3 w związku z art. 11 ust. 2 - 2b ustawy podatkowej w zakresie, w jakim przewidują one opodatkowanie wszelkich świadczeń ściśle związanych z działalnością gospodarczą prowadzoną przez pracodawcę, które pracownik może potencjalnie otrzymać w związku z pozostawaniem w stosunku pracy, a których wartości nie da się obliczyć w zgodzie z metodologią wskazaną w ustawie. Trybunał uznał omawiane przepisy za zgodne z art. 2 w związku z art. 217 Konstytucji RP, jeżeli przez "inne nieodpłatne świadczenia" rozumie się wyłącznie otrzymane przez pracownika przysporzenie majątkowe o indywidualnie określonej wartości.

Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 29 listopada 2017 r., I UK 99/17, zwrócił uwagę, że w orzeczeniu Trybunału nie odniesiono się do kosztu noclegu pracownika w znacznej odległości od własnego miejsca zamieszkania, lecz przyporządkowano tylko takie świadczenia pracodawcy, przez które wypełnia on swe obowiązki prawne, w szczególności z zakresu bezpieczeństwa i higieny pracy, pozostające w ścisłym związku z wykonywaną pracą i „niewynoszone na zewnątrz stosunku pracy”. W rezultacie, Sąd Najwyższy uznał, że pogląd wyrażony przez Trybunał nie może stanowić podstawy interpretacji pojęcia „przychód pracownika w postaci bezpłatnego zakwaterowania”. Sąd Najwyższy w składzie rozpoznającym niniejszą skargę kasacyjną w pełni podziela wyrażone w wyroku z dnia 29 listopada 2017 r. stanowisko. Okazuje się zatem, że wbrew twierdzeniu płatnika składek podnoszona materia została już wyjaśniona w orzecznictwie.

W uzupełnieniu tej wypowiedzi trzeba wskazać na wcześniejsze jednolite wypowiedzi Sądu Najwyższego, w których jednolicie głośzono, że świadczenia poniesione przez pracodawcę z tego tytułu na rzecz pracownika 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. wyroki z dnia 12 września 2012 r., II UK 45/12, OSNP 2013 nr 15-16, poz. 189, z dnia 3 grudnia 2013 r., I UK 156/13, OSNP 2015 nr 2, poz. 25, z dnia 18 kwietnia 2013 r., II UK 258/12, OSNP 2014 nr 7, poz. 104, z dnia 23 kwietnia 2013 r., I UK 600/12, OSNP 2014 nr 2, poz. 28 i z dnia 1 marca 2017 r., II BU 5/16, niepubl.; z dnia 23 kwietnia 2012 r., I UK 600/12, OSNP 2014 nr 2, poz. 28; z dnia 19 listopada 2012 r.,

II UK 96/12, LEX nr 1258357). Sąd Najwyższy w uchwale z dnia 10 grudnia 2015 r., III UZP 14/15 (OSNP 2016 nr 6, poz. 74), kontynuując przyjętą linię orzecznictwa, wskazał, że opłacenie noclegu w miejscu pracy (z wyłączeniem podróży służbowych) należy rozpatrywać w aspekcie prawa pracownika do wynagrodzenia odpowiadającego rodzajowi wykonywanej pracy (art. 78 § 1 k.p.) i wynagrodzenia godziwego (art. 13 k.p.). W przypadku pracy wymuszającej czasowe zamieszkanie poza centrum życiowym pracownika, wynagrodzenie powinno być ustalone w sposób uwzględniający ten uciążliwy charakter pracy (zob. uzasadnienie uchwały Sądu Najwyższego z dnia 19 listopada 2008 r., II PZP 11/08; OSNP 2009 nr 13-14, poz. 166). Jeżeli zatem pracodawca uwzględnia (musi uwzględniać) ten aspekt w wysokości wynagrodzenia, a ze względów organizacyjnych decyduje się na nieodpłatne udostępnienie pracownikom noclegów (mających wymierną wartość ekonomiczną), to jest to zapłata za pracę.

Przedstawione zapatrywanie znajduje uzasadnienie w literalnej wykładni przepisów ustawy systemowej w powiązaniu z przepisami ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Zgodnie bowiem z art. 18 ust. 1 ustawy systemowej, podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe ubezpieczonych wymienionych w art. 6 ust. 1 pkt 1-3 stanowi przychód, o którym mowa w art. 4 pkt 9 i 10, z zastrzeżeniem ust. 1a i 2, ust. 4 pkt 5 i ust. 12. Wedle art. 4 pkt 9 powyżej ustawy systemowej przez "przychód" rozumie się przychody w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu zatrudnienia między innymi w ramach stosunku pracy. Zgodnie z art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych przychodem ze stosunku pracy są wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne oraz wartość pieniężną świadczeń w naturze bądź ich ekwiwalenty, bez względu na źródło finansowania tych wypłat i świadczeń, a w szczególności: wynagrodzenia zasadnicze, wynagrodzenia za godziny nadliczbowe, różnego rodzaju dodatki, nagrody, ekwiwalenty za niewykorzystany urlop i wszelkie inne kwoty niezależnie od tego, czy ich wysokość została z góry ustalona, a ponadto świadczenia pieniężne ponoszone za pracownika, jak również wartość innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych. W świetle art. 11 ust. 1 ustawy podatkowej warunkiem uznania tych świadczeń za przychód pracownika jest ich otrzymanie od

pracodawcy. Z art. 21 ust. 1 ustawy podatkowej, zawierającego zwolnienia od podatku dochodowego o charakterze przedmiotowym, wynika, że ustawodawca nie wyłączył wymienionych w nim świadczeń z zakresu pojęciowego „przychód”, a jedynie „zwalnia” je od podatku dochodowego. Są one zatem nadal przychodem, nie stanowią jedynie podstawy opodatkowania (nie wchodzi w skład kwoty podlegającej opodatkowaniu). W tym miejscu należy przypomnieć, że podstawy wymiaru składek nie stanowią przychody, które - na podstawie upoważnienia z art. 21 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych - określone zostały w wydanym rozporządzeniu Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe. W § 2 ust. 1 pkt 15 tego rozporządzenia wyłączono z podstawy wymiaru składek przychody w postaci diet i innych należności z tytułu podróży służbowej pracownika - do wysokości określonej w przepisach w sprawie wysokości oraz warunków ustalania należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej, z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju oraz poza granicami kraju. W § 2 ust. 1 pkt 16 zwolniono z kolei z podstawy część wynagrodzenia pracowników zatrudnionych za granicą u polskich pracodawców w wysokości równowartości diety przysługującej z tytułu podróży służbowych poza granicami kraju, za każdy dzień pobytu, określonej w przepisach w sprawie wysokości oraz warunków ustalania należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej poza granicami kraju, 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.

Znając treść obowiązujących przepisów, trzeba przypomnieć, że Sąd Najwyższy podejmujący uchwałę z dnia 10 grudnia 2015 r., III UZP 14/15, stwierdził, że wykładnia funkcjonalna art. 21 ust. 1 ustawy podatkowej, stosowana przez sądy administracyjne, nie modyfikuje pojęcia „przychód”, lecz tylko definiuje niektóre „inne nieodpłatne świadczenia” jako przychody. Wartość świadczeń ponoszonych przez pracodawcę z tytułu zakwaterowania pracowników jest wolna od podatku na

podstawie art. 21 ust. 1 pkt 19 ustawy podatkowej do wysokości nieprzekraczającej miesięcznie kwoty 500 zł, jest zatem przychodem pracownika, nie stanowi jednak podstawy opodatkowania do określonej kwoty. Inaczej rzecz się przedstawia w przypadku podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne. Rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z 18 grudnia 1998 r. zawiera bowiem własny katalog przychodów wyłączonych z podstawy wymiaru składek, w wielu punktach tożsamy z wyłączeniami świadczeń wolnymi od podatku dochodowego wymienionymi w art. 21 ustawy podatkowej. W obu przypadkach (tak co do sfery podatkowej i składkowej) przychód rozumiany jest w tożsamy sposób, inaczej jednak określono należności wyłączone z podstawy wymiaru służącej do wyliczenia daniny publicznej.

Wywód ten wyjaśnia, że Sąd odwoławczy nie naruszył art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej oraz art. 5 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych w związku z art. 18 ust. 1 ustawy systemowej, art. 4 pkt 9 ustawy systemowej oraz art. 21 tejże ustawy, a także art. 11 ust. 1 ustawy podatkowej oraz jej art. 21 ust. 1. Nawiązując do sformułowanego przez skarżącego zagadnienia prawnego mającego uzasadnić przyjęcie skargi kasacyjnej do rozpoznania, trzeba wskazać, że wymóg ustawowy, o którym mowa w art. 217 Konstytucji zawężony został tylko do „nakładania” podatków i innych danin publicznych, „zasad przyznawania” ulg i umorzeń oraz „kategorii podmiotów zwolnionych od podatku”. Do żadnego z tych elementów nie należy katalog przychodów wyłączonych z podstawy wymiaru składek (podobnie wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 czerwca 1998 r., U 9/97, OTK 1998 nr 4, poz. 51).

Kończąc ten wątek, a nawiązując do argumentów skarżącego odwołujących się do orzecznictwa sądów administracyjnych, Sąd Najwyższy pragnie wskazać, że usuwanie rozbieżności w wykładni prawa zachodzącej między sądami powszechnymi i administracyjnymi do niego nie należy. Sąd Najwyższy w składzie orzekającym w niniejszej sprawie przejął i podtrzymał pogląd wyrażony w uchwale Sądu Najwyższego z dnia 10 grudnia 2015 r., III UZP 14/15, nie znalazłszy powodów do odstąpienia od jednolitego już swego orzecznictwa w tej kwestii, zwłaszcza w braku przekonujących argumentów skargi kasacyjnej. Uznał zatem, że zakwaterowanie pracownika za granicą na koszt pracodawcy stanowi, jak

prawidłowo stwierdził Sąd Apelacyjny, świadczenie w naturze, którego wartość pieniężna jest przychodem pracownika ze stosunku pracy uwzględnianym w podstawie wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne.

Pozostała do omówienia podstawa skargi kasacyjnej odwołująca się do art. 46 ust. 1 ustawy systemowej (który skarżący wiąże z art. 7 Konstytucji oraz art. 217 Konstytucji w związku z art. 4 pkt 9 ustawy systemowej oraz art. 11 ust. 2 - 2b i art. 12 ust. 1 - 3 ustawy podatkowej, a także art. 47 oraz art. 51 ust. 1 i 2 Konstytucji). W ocenie płatnika składek przepis ten nie może stanowić wystarczającej podstawy dla prowadzenia przez płatnika (pracodawcę) ewidencji tego gdzie nocują jego pracownicy, bez czego niemożliwe jest ustalenie tego, który z nich i w jakim zakresie skorzystał ze stworzonej przez pracodawcę możliwości skorzystania z zakwaterowania. Analizując tak sformułowany zarzut można dojść do wniosku, że w ocenie skarżącego do podstawy wymiaru składek nie powinny być wliczane przychody, których na skutek działania płatnika nie można ściśle udokumentować. Osobliwość tego spostrzeżenia polega na tym, że przyjęcie takiego stanowiska zachęcałoby płatników do nieprowadzenia jakiejkolwiek dokumentacji. Odpowiedzią orzecznictwa na tego rodzaju pomysł jest staranna wykładnia art. 46 ust. 1 ustawy systemowej (ostatnio przedstawiona w wyroku Sądu Najwyższego z dnia 3 grudnia 2013 r., I UK 156/13, OSNP 2015 nr 2, poz. 25). Wskazano w nim, że z przywołanego przepisu można wyprowadzić tezę, że powinnością płatnika składek jest 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. Sąd Najwyższy wskazał, że wykonywanie obowiązków płatnika statuowanych w art. 46 ust. 1 ustawy systemowej wymaga ustalenia wartości przedmiotowego świadczenia w naturze w relacji do poszczególnych uprawnionych. Nie jest 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. Wskazano tam również,

że obowiązek pracodawcy dokumentowania wypłacanego wynagrodzenia za pracę i innych świadczeń związanych z pracą odrębnie dla każdego pracownika jest też określony 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). Sąd Najwyższy rozpoznający skargę kasacyjną podzieliła przedstawioną interpretację, a to oznacza, że również ten zarzut okazał się chybiony.

Kierując się przedstawionymi argumentami, Sąd Najwyższy na podstawie art. 398¹⁴ k.p.c. orzekł jak w sentencji. O kosztach postępowania kasacyjnego rozstrzygnął zgodnie z regułą z art. 98 § 1 k.p.c. i art. 99 k.p.c.