



Sygn. akt I UK 99/17

WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 29 listopada 2017 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Maciej Pacuda (przewodniczący)

SSN Jolanta Frańczak

SSN Beata Gudowska (sprawozdawca)

Protokolant Anna Pęsko

w sprawie z odwołania D. Spółki Akcyjnej z siedzibą w [...] przeciwko Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych Oddziałowi w [...] z udziałem zainteresowanych: [...] o ustalenie obowiązku ubezpieczenia, po rozpoznaniu na rozprawie w Izbie Pracy, Ubezpieczeń Społecznych i Spraw Publicznych w dniu 29 listopada 2017 r., skargi kasacyjnej D. Spółki Akcyjnej od wyroku Sądu Apelacyjnego w [...] z dnia 16 listopada 2016 r,

- 1. oddala skargę kasacyjną,**
- 2. zasądza od skarżącej spółki na rzecz Zakładu Ubezpieczeń Społecznych, Oddział w [...] kwotę 2.400 zł (dwa tysiące czterysta) tytułem zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.**

UZASADNIENIE

Wyrokiem z dnia 16 listopada 2016 r. Sąd Apelacyjny w [...], III Wydział Pracy i Ubezpieczeń Społecznych oddalił apelację D. Spółki Akcyjnej z siedzibą w [...] od wyroku Sądu Okręgowego w [...] z 27 kwietnia 2016 r., oddalającego jej odwołanie od decyzji Zakładu Ubezpieczeń Społecznych, Oddział w [...] z dnia 3 czerwca 2015 r. w przedmiocie uwzględnienia w podstawie wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenie zdrowotne wartości kosztów ponoszonych przez spółkę z tytułu zakwaterowania jej pracowników w Niemczech, miejscu wysłania do prac budowlanych.

Spór dotyczył pracowników nieodbywających podróży służbowej, lecz delegowanych do pracy za granicą w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej na podstawie przepisów rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 883/2004 z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie koordynacji systemów zabezpieczenia społecznego (Dz.Urz. UE nr L 166/1 z dnia 30 kwietnia 2004 r. ze zm.; dalej „rozporządzenie nr 883/2004”) i rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 987/2009 z dnia 16 września 2009 r. dotyczącego wykonywania rozporządzenia (WE) nr 883/2004 w sprawie koordynacji zabezpieczenia społecznego (Dz.Urz. UE L 284/1 z dnia 30 października 2009 r.; dalej „rozporządzenie nr 987/2009”), nadal podlegających ustawodawstwu polskiemu w zakresie ubezpieczeń społecznych. Byli oni zatrudnieni przy montażu budynków mieszkalnych od marca 2011 r. do stycznia 2014 r. Pracodawca organizował im korzystanie z zakwaterowania w pobliżu miejsca pracy i pokrywał jego koszty, respektując § 19 regulaminu wynagradzania obowiązującego w spółce do dnia 6 stycznia 2012 r., który stanowił, że pracownikowi skierowanemu do pracy za granicą przysługuje bezpłatne zakwaterowanie, a w razie jego niezapewnienia, ryczałt na pokrycie kosztów zakwaterowania w wysokości określonej w obowiązujących przepisach oraz § 21 nowego regulaminu, obowiązującego od dnia 7 stycznia 2012 r., według którego pracodawca mógł przyznać pracownikowi świadczenie dodatkowe związane z podjęciem pracy w kraju oddelegowania w postaci bezpłatnego zakwaterowania albo ryczałtu pieniężnego na zakwaterowanie i wyżywienie, co najmniej w wysokości określonej w przepisach obowiązujących w kraju zatrudnienia lub udzielić pomocy w organizacji zakwaterowania, a także ewentualnie zaliczkowo opłacać zakwaterowanie w imieniu pracownika. W praktyce

kwota przeznaczona na zakwaterowanie była wypłacana jako ryczałt kierownikom budowy, którzy opłacali kwatery dla siebie i pracowników. Rzeczywisty koszt związany z zakwaterowaniem w całości ponosiła spółka.

Sądy obydwu instancji, stosując art. 18 ust. 1 i art. 4 pkt 9 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (jednolity tekst: Dz.U. z 2016 r., poz. 963 ze zm., dalej „ustawa systemowa”) w związku z art. 12 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (jednolity tekst: Dz.U. z 2016 r., poz. 2032, dalej „ustawa podatkowa”), stwierdziły, że sporne świadczenie stanowi świadczenie w naturze będące przychodem pracownika niewyłączonym z oskładkowania na podstawie § 2 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 (jednolity tekst: Dz.U. z 2015 r., poz. 2236, dalej „rozporządzenie”).

Skarga kasacyjna spółki D., obejmująca wyrok Sądu Apelacyjnego w części dotyczącej składek za pracowników [...], zawierała wniosek o uchylenie wyroku w tym zakresie i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Sądowi Apelacyjnemu, ewentualnie o uchylenie zaskarżonego wyroku i orzeczenie, że kwoty tzw. ryczałtu na zakwaterowanie i wyżywienie, ujmowane na niemieckich listach płac, nie podlegają uwzględnieniu w podstawie wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenie zdrowotne. Na podstawie art. 398¹⁶ k.p.c. w związku z art. 415 k.p.c. skarżący wniósł o orzeczenie o zwrocie spełnionego świadczenia i z tego tytułu zasądzenie od Zakładu Ubezpieczeń Społecznych na jego rzecz kwoty 61.533,85 zł z odsetkami ustawowymi.

Podstawę skargi stanowił zarzut naruszenia prawa materialnego przez błędną wykładnię definicji przychodu, tj. art. 12 ust. 1 ustawy podatkowej w związku z art. 4 pkt 9 i art. 18 ust. 1 ustawy systemowej, polegającą na uznaniu za przychód pracownika ze stosunku pracy, a w konsekwencji podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe, kosztów zakwaterowania pracownika ponoszonych przez pracodawcę. Powołując się na zasadę spójności orzecznictwa w ramach polskiego systemu prawnego, skarżący wskazał na rozbieżność między wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 lipca 2014 r., K 7/13, i wyrokami Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 23 lipca 2015 r., II FSK 1698/13, z dnia

19 września 2014 r. (II FSK 2280/12) a uchwałą Sądu Najwyższego z dnia 10 grudnia 2015 r., III UZP 14/15, i domagał się jej usunięcia przez uznanie, że ponoszenie kosztu nieodpłatnego dla pracownika zakwaterowania w miejscu wykonywania pracy poza siedzibą pracodawcy leży w interesie pracodawcy i jako takie nie stanowi przychodu pracownika.

Organ rentowy wniósł o oddalenie skargi i wniosku restytucyjnego oraz zażądał od skarżącego zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Skarżący nie określił przedmiotu wykładni pojęcia „przychód” w rozumieniu przepisu art. 12 ust. 1 ustawy podatkowej, odnosząc się albo do „tzw. ryczału na zakwaterowanie” albo do „przyjęcia od pracodawcy nieodpłatnego zakwaterowania”. Należy więc sprecyzować, że według ustaleń Sądów *meriti*, sporne świadczenie było świadczeniem w naturze, objętym przez art. 12 ust. 1 ustawy podatkowej jako przychód ze stosunku pracy, obejmujący wartość pieniężną świadczeń w naturze lub ich ekwiwalenty, bez względu na źródło finansowania tych wypłat i świadczeń, tj. między innymi w szczególności świadczenia pieniężne ponoszone za pracownika i wartość innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych.

Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 8 lipca 2014 r., K 7/13 (OTK ZU z 2014 r., nr 7A, poz. 69) dokonał interpretacji wymienionego przepisu 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. 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.

W tym kontekście skarżący celnie dostrzegł, że Trybunał zwrócił uwagę na istnienie świadczeń pracodawcy na rzecz pracowników - rzeczowych i pieniężnych

- mających na celu prawidłowe wykonanie pracy, których spełnianie leży przede wszystkim w interesie pracodawcy, kwalifikowanych jako niestanowiące części składowych wynagrodzenia. Nie dostrzegł jednak, 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”.

Pominał więc, że pogląd ten nie może stanowić podstawy interpretacji pojęcia „przychód pracownika w postaci bezpłatnego zakwaterowania”, zwłaszcza w kierunku ustalonym w uchwałach Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 18 listopada 2002 r., II FPS 9/02, z dnia 16 października 2006 r., II FPS 1/06, z dnia 24 maja 2010 r., II FPS 1/10, i z dnia 24 października 2011 r., II FPS 7/10, oraz późniejszego orzecznictwa sądów administracyjnych, w którym przyjmuje się wprost, że skorzystanie przez pracownika mobilnego z opłaconego przez pracodawcę noclegu nie jest przysporzeniem majątkowym na rzecz pracownika o indywidualnie określonej wartości i nie stanowi „innego nieodpłatnego świadczenia” w rozumieniu art. 12 ust. 1 ustawy podatkowej, gdyż nie poddaje się kryterium pozostawania w interesie pracownika. W szczególności dotyczy to stwierdzenia, że jeżeli nieodpłatne świadczenie zostało przyjęte jako warunek niezbędny do zgodnego z prawem wykonania pracy, to po stronie pracownika nie pojawia się korzyść, która mogłaby być objęta podatkiem dochodowym (por. wyroki z dnia 2 października 2014 r., II FSK 2387/12, z dnia 23 lipca 2015 r., II FSK 1689/13).

Orzeczenia te pozostają opozycji do stanowiska Sądu Najwyższego, który stwierdza, 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 w nowszych - z dnia 1

marca 2017 r., II BU 5/16, niepubl.). Ostatecznie w uchwale z dnia 10 grudnia 2015 r., III UZP 14/15 (OSNP 2016 nr 6, poz. 74), kontynuując przyjętą linię orzecznictwa, Sąd Najwyższy 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. Sąd Najwyższy ocenił więc, że dobrowolne przyjęcie od pracodawcy nieodpłatnego zakwaterowania leży w interesie pracownika mobilnego, gdyż uzyskuje on w ten sposób wymierną korzyść w postaci uniknięcia kosztów (przysporzenie majątkowe), które musiałby ponieść, gdyby zdecydował się na wynikające z umowy o pracę „mobilne” miejsce pracy. Świadczenie to nie leży natomiast w interesie pracodawcy, gdyż grupowanie pracowników w pobliżu miejsca pracy nie jest traktowane jako mające na celu prawidłowe wykonanie pracy (por. A. Musiała w glosie do uchwały III UZP 14/15, OSP 2016 nr 11, poz. 104).

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 do wysokości nieprzekraczającej miesięcznie kwoty 500 zł, jest zatem przychodem pracownika, nie stanowi jednak podstawy opodatkowania do określonej kwoty. Ostatecznie Sąd Najwyższy uznał za bezzasadne odstępianie od ustalonego wyniku wykładni pojęcia „przychód” wspólnego dla ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych i

ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, przyjąwszy, że przepisy prawa ubezpieczeń zawierają autonomiczne unormowania dotyczące „wyłączenia z podstawy wymiaru składek niektórych rodzajów przychodów” (art. 21 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych).

Na mocy rozporządzenia wydanego na podstawie delegacji zawartej w tym przepisie, wyłączeniu z podstawy wymiaru składek podlegają wymienione w § 2 przychody ujęte w art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, a nie należy do nich wartość świadczeń ponoszonych przez pracodawcę z tytułu zakwaterowania pracowników, co przesądza, że tego rodzaju nieodpłatne świadczenie podlega oskładkowaniu. Rozporządzenie w § 2 zawiera 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, jednak jego treść nie zmienia definicji przychodu, o której stanowi art. 11 i 12 ustawy podatkowej, lecz tylko tworzy katalog wyłączeń na potrzeby obliczania podatku dochodowego od osób fizycznych. Przepis ten nie ma prawnego przełożenia na określenie „przychodu” w rozumieniu art. 4 pkt 9 ustawy systemowej. 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 nie ma przychodu z tytułu ponoszenia przez pracodawcę kosztów zakwaterowania pracowników za granicą, wobec czego nie ma też podstaw do wyłączenia takiego przychodu z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia i poszczególne fundusze.

Zważywszy, że usuwanie rozbieżności w wykładni prawa zachodzącej między sądami powszechnymi i administracyjnymi nie należy do Sądu Najwyższego, którego kompetencje określa art. 1 ust. 1 ustawy z dnia 23 listopada 2002 r. o Sądzie Najwyższym (jednolity tekst: Dz.U. z 2016 r., poz. 1254) i nie dostrzegając rozbieżności w orzecznictwie sądów powszechnych w spornej kwestii. 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 kwestii ujętej w przedstawionym przez skarżącego zagadnieniu

prawnym, zwłaszcza w braku przekonujących argumentów skargi kasacyjnej. Uznał zatem, że zakwaterowanie pracownika za granicą na koszt pracodawcy stanowi niewątpliwie, 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. 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. Nie bez znaczenia jest również to, że skarżąca spółka przewidziała koszty na bezpłatne zakwaterowanie w wewnętrznych regulaminach wynagradzania i zgodnie z nimi je ponosiła.

Mając to na względzie, Sąd Najwyższy orzekł jak w sentencji (art. 398¹⁴ k.p.c.). O kosztach orzeczono na podstawie art. 98 k.p.c., uwzględniając, że w sprawach o ustalenie podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne o wartości przedmiotu sporu i zaskarżenia decyduje wartość składek należnych i nieopłaconych, a więc w odniesieniu do Z. B. jest to kwota 10.814,35 zł, L. B. - 11.137,49 zł i H. B. - 11.047,74 zł.