



Sygn. akt II BU 5/16

WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 1 marca 2017 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Małgorzata Wrębiakowska-Marzec (przewodniczący)

SSN Zbigniew Myszka (sprawozdawca)

SSN Piotr Prusinowski

w sprawie z wniosku Przedsiębiorstwa [...] przeciwko Zakład Ubezpieczeń
Społecznych Oddział w [...]
z udziałem zainteresowanego Z.N.
o podstawę wymiaru składek,
po rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym w Izbie Pracy, Ubezpieczeń
Społecznych i Spraw Publicznych w dniu 1 marca 2017 r.,
skargi wnioskodawcy o stwierdzenie niezgodności z prawem prawomocnego
wyroku Sądu Apelacyjnego [...]
z dnia 20 października 2015 r., sygn. akt III AUa .../15,

oddala skargę.

UZASADNIENIE

Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w [...] decyzją z dnia 7
października 2014 r. stwierdził, że podstawa wymiaru składek na ubezpieczenia
społeczne zainteresowanego Z.N. - pracownika Przedsiębiorstwa [...] S.A. w [...]

(płatnik składek), wynosi: za sierpień 2011 r. - 8.147,43 zł (ubezpieczenie emerytalne i rentowe, chorobowe oraz wypadkowe) i 7.030,42 zł (ubezpieczenie zdrowotne), za wrzesień 2011 r. - odpowiednio 12.363,37 zł oraz 10.668,36 zł, z uwzględnieniem kosztów poniesionych przez pracodawcę za wynajem lokali mieszkalnych dla pracowników delegowanych do pracy za granicą.

Decyzja została wydana na podstawie protokołu sporządzonego po przeprowadzeniu u płatnika składek w dniu 31 marca 2014 r. kontroli, która wykazała między innymi, że w okresie od sierpnia do września 2011 r. w podstawach wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne nie uwzględnił kosztów ponoszonych przez pracodawcę (z wyłączeniem odpłatności ponoszonej przez pracownika zgodnie z regulaminem wynagrodzeń) za wynajem lokali mieszkalnych dla pracowników delegowanych do pracy w Holandii, w tym za zainteresowanego Z.N.. Koszty noclegów wykazywane były u każdego delegowanego pracownika na listach płac w dwóch pozycjach, tj. „noclegi” (później „noclegi-podatek”) oraz „potrącenie ryczału za kwatery zbiorowe” (ta pozycja dotyczyła odpłatności ryczałtowej ponoszonej przez pracownika). Zgodnie z § 13 pkt 1 regulaminu zatrudniania i wynagradzania pracowników obowiązującego u płatnika składek od 1 stycznia 2011 r. „pracownikowi skierowanemu do pracy za granicą w celu realizacji kontraktu przysługuje zakwaterowanie w miejscu wskazanym przez pracodawcę za częściową, zryczałtowaną odpłatnością pracownika w wysokości 30 euro za miesiąc. W przypadku, gdy pracownik korzysta z zakwaterowania niepełny miesiąc, odpłatność jest proporcjonalnie zmniejszana. Należna kwota odpłatności za niepełny miesiąc jest ustalana przy przyjęciu za podstawę ilość dni kalendarzowych danego miesiąca”.

Płatnik utrzymywał, że przekazanie pracownikom korzyści w postaci uprawnienia do zakupu usługi najmu po obniżonej cenie podlega wyłączeniu z podstawy wymiaru składek, zgodnie z § 2 ust. 1 pkt 26 rozporządzenia 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 ze zm. powoływane dalej jako rozporządzenie MPiPS z 18 grudnia 1998 r. lub rozporządzenie MPiPS). W jego ocenie, z literalnego brzmienia wskazanego przepisu wynika, że aby określone świadczenie (korzyść materialna)

korzystało z wyłączenia z podstawy wymiaru składek konieczne jest łączne spełnienie następujących warunków: 1) przyznanie świadczenia wynika z układu zbiorowego pracy, regulaminu wynagradzania lub przepisów o wynagradzaniu i 2) świadczenie polega na uprawnieniu do zakupu po cenach niższych niż detaliczne towarów lub usług. Przytoczył przy tym szereg interpretacji ZUS i orzeczeń sądowych potwierdzających jego stanowisko oraz podkreślił, że co do zasady świadczenia tego typu przekazywane pracownikom nieodpłatnie stanowią podstawę wymiaru składek (jako przychód ze stosunku pracy). W jego ocenie do tego rodzaju nieodpłatnych świadczeń odnosi się § 3 pkt 1 - 3 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r. określając sposób ich wyliczenia, który został w przedmiotowej sprawie błędnie zastosowany przez organ rentowy. Jeżeli pracownicy ponoszą częściową odpłatność za usługi, wówczas pracodawca nie ma obowiązku naliczania od wartości tego przychodu (czyli różnicy pomiędzy ceną zakupu a kwotą zapłaconą przez pracownika) składek na ubezpieczenia społeczne, gdyż znajduje zastosowanie inny przepis szczególny wyłączający te świadczenia z podstawy wymiaru składek, a mianowicie § 2 ust. 1 pkt 26 rozporządzenia MPiPS z 18 grudnia 1998 r. - stosownie do zasady *lex specialis derogat legi generali*. Cel i funkcja tego przepisu wskazuje wyraźnie na to, że jego treść odnosi się do wszelkich zagwarantowanych przepisami o wynagradzaniu świadczeń, za które pracownik ponosi częściową odpłatność.

Sąd drugiej instancji uznał, że stanowisko płatnika składek nie zasługuje na aprobatę. W sprawie nie było pomiędzy stronami sporu, że korzyść polegająca na nieodpłatnym udostępnieniu lokali pracownikom przez pracodawcę jest przychodem w rozumieniu przepisu 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 ze zm., dalej powoływana jako ustawa o podatku dochodowym lub ustawa o systemie ubezpieczeń społecznych), a tym samym stanowi podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe w rozumieniu przepisu art. 18 ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (jednolity tekst: Dz.U. z 2016 r., poz. 963 ze zm., dalej powoływana jako ustawa o systemie ubezpieczeń społecznych lub systemowa). Kontrowersje sprowadzały się do rozstrzygnięcia, czy w konkretnym stanie faktycznym, w którym

zainteresowany ponosi częściową odpłatność za udostępniany mu lokal w okresie wykonywania pracy za granicą, wynikającą z zapisów w regulaminie wynagradzania, taki jego przychód podlega wyłączeniu z podstawy wymiaru składek na podstawie przepisu § 2 ust. 1 pkt 26 rozporządzenia MPiPS z 18 grudnia 1998 r. Sąd Apelacyjny wskazał, że stosownie do 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 o podatku dochodowym 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 wyłączenia 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 rozporządzenie z 18 grudnia 1998 r., w § 1 wskazując, że podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe 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. Natomiast § 3 pkt 3 tego rozporządzenia precyzuje, w jaki sposób ustala się wartość pieniężną świadczeń w naturze, jeżeli przedmiotem świadczenia jest udostępnienie lokalu mieszkalnego wymieniając rodzaje lokali, w tym hotele, przyjmując dla tych ostatnich koszt udokumentowany rachunkami wystawionymi przez hotel. Tymczasem płatnik składek wywodzi, że przez zapis w regulaminie wynagradzania

o niewielkiej odpłatności ponoszonej przez pracownika wykonującego pracę za granicą pracownik ten nabywa usługę po cenach niższych niż detaliczne za udostępniony mu do zamieszkania lokal (30 euro miesięcznie), a jego przychód z tego tytułu podlega wyłączeniu z podstawy wymiaru składek na podstawie § 2 ust. 1 pkt 26 rozporządzenia MPiPS.

Według Sądu drugiej instancji, zaakceptowanie takiego poglądu prowadziłoby do sytuacji, w których dla uniknięcia wliczenia określonej korzyści majątkowej do podstawy wymiaru składek wystarczające byłoby wprowadzenie do regulaminu wynagradzania postanowienia o symbolicznej odpłatności za usługę, co miałoby stworzyć pozory jej zakupu po cenach niższych niż detaliczne. Taka interpretacja nie byłaby zgodna z intencją ustawodawcy oraz celem przepisu i prowadziłaby do obejścia § 1 i § 3 pkt 3 powołanego rozporządzenia, jak również art. 12 ust. 3 w związku z art. 11 ust. 2a i 2b ustawy o podatku dochodowym. W konsekwencji Sąd drugiej instancji uznał, że korzyść majątkowa w postaci udostępnienia zakwaterowania pracownikowi stanowi jego przychód i oddalił apelację płatnika od wyroku Sądu pierwszej instancji oddalającego odwołanie od zaskarżonej decyzji.

Skargę o stwierdzenie niezgodności z prawem prawomocnego tego wyroku wniósł płatnik składek, zarzucając naruszenie przepisów prawa materialnego: 1/ § 2 ust. 1 pkt 26 rozporządzenia MPiPS z 18 grudnia 1998 r. przez jego niezastosowanie i mylne przyjęcie, że w sprawie ma zastosowanie art. 18 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych w związku z art. 12 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz 2/ art. 18 ust. 1 ustawy systemowej w związku z art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym przez błędną wykładnię i przyjęcie, że w skład podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe zainteresowanego wchodzi ponoszone przez płatnika składek koszty za wynajem lokalu mieszkalnego dla pracownika delegowanego do pracy w Holandii.

Skarżący wniósł o stwierdzenie, że zaskarżony wyrok jest niezgodny z § 2 ust. 1 pkt 26 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r. oraz art. 18 ust. 1 ustawy systemowej w związku z art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób

fizycznych oraz o zasądzenie od organu rentowego na rzecz skarżącego kosztów postępowania według norm przepisanych.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Skarga nie zawierała usprawiedliwionych podstaw choćby ze względu na jej obszerność (objętość), ponieważ kwalifikowana bezprawność wyroku powinna być oczywista, jednoznaczna i niewymagająca pogłębionej analizy prawniczej, tj. na ogół widoczna od razu, a co najmniej *prima facie*, bez potrzeby szczegółowej lektury wielostronicowego uzasadnienia skargi, liczącej 27 stron. Zarzuty skargi w istocie rzeczy wskazywały na rozbieżność orzecznictwa sądowego w spornym zakresie, co na ogół wyklucza stwierdzenie kwalifikowanej bezprawności orzekania według jednej z możliwych opcji jurysdykcyjnych. Kontestowane niezastosowanie w zaskarżonym wyroku dyspozycji § 2 ust. 1 pkt 26 rozporządzenia z 18 grudnia 1998 r. w „opozycji” do art. 18 ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych oraz do art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym, może podlegać różniącym się niekiedy interpretacjom w zależności od ustaleń faktycznych oraz użytych argumentów prawnych i jurydycznych. Podstawę określenia przychodów ze stosunku pracy oraz podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne stanowią przychody w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu, między innymi, zatrudnienia w ramach stosunku pracy (art. 4 pkt 9 w związku z art. 18 ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych). Są nimi wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne oraz wartość pieniężna świadczeń w naturze bądź ich ekwiwalenty, bez względu na źródło finansowania tych wypłat i świadczeń, w tym między innymi wartość nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych (art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym), choćby z tytułu pracowniczego zakwaterowania. Na gruncie takiego stanu prawnego w aktualnie dominującej judykaturze Sądu Najwyższego przeważają poglądy, że zakwaterowanie pracownika za granicą na koszt pracodawcy stanowi nieodpłatne lub częściowo odpłatne świadczenie w naturze, którego wartość pieniężna jest przychodem ze stosunku pracy uwzględnianym w podstawie wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne (por. wyroki z: 12 września 2012 r., II UK 45/12, OSNP

2013 nr 15-16, poz. 189; 18 kwietnia 2013 r., II UK 258/12, LEX nr 1315628; 23 kwietnia 2013 r., I UK 600/12, OSNP 2014 nr 2, poz. 28 lub 3 grudnia 2013 r., I UK 156/13, OSNP 2015 nr 2, poz. 25). Warto podkreślić, że wymienione judykaty są adekwatne do ponoszonych w całości lub częściowo przez pracodawców kosztów zakwaterowania zainteresowanych pracowników za granicą, którzy nie pozostawali w podróży służbowej (por. wyrok Sądu Najwyższego z 19 listopada 2012 r., II UK 100/12, LEX nr 1619685).

W takim ustawowym podłożu normatywnym funkcjonuje rozporządzenie MPiPS z 18 grudnia 1998 r., które w § 2 reguluje zamknięty katalog wyłączeń niektórych rodzajów przychodów ze stosunku pracy z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe, z których skarżący kontestuje niezastosowanie pkt 26 ust. 1. Przepis ten stanowi, że podstawy wymiaru nie stanowią korzyści materialne wynikające z układów zbiorowych pracy, regulaminów wynagradzania lub przepisów o wynagradzaniu, które polegają na uprawnieniu do zakupu po cenach niższych niż detaliczne niektórych artykułów, przedmiotów lub usług oraz korzystaniu z bezpłatnych lub częściowo odpłatnych przejazdów środkami komunikacji. Ten budzący kontrowersje interpretacyjne przepis doczekał się pozytywnej jurysdykcyjnej wykładni najwyższej instancji sądowej wyłącznie w odniesieniu do przysporzeń lub ekwiwalentów wypłacanych przez pracodawcę z tytułu ponoszonych przez pracowników kosztów przejazdów do pracy środkami komunikacji (por. wyroki Sądu Najwyższego z: 12 września 2012 r., II UK 45/12, OSNP 2013 nr 15-16, poz. 189 lub 19 listopada 2012 r., sygn. akt II UK 96/12, LEX nr 1258357).

Natomiast pojęcie korzyści materialnych wynikających z układów zbiorowych pracy, regulaminów wynagradzania lub przepisów o wynagradzaniu, polegających na uprawnieniu do zakupu po cenach niższych niż detaliczne niektórych artykułów, przedmiotów lub usług, które nie wchodzą do podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne może wywoływać dalej idące kontrowersje interpretacyjne. W przedmiotowej sprawie koncentrowały się one wokół kosztów zakwaterowania przysługujących pracownikom skierowanym do pracy za granicą „w celu realizacji kontraktu w miejscu wskazanym przez pracodawcę” za częściową, zryczałtowaną odpłatnością pracownika w wysokości 30 euro za miesiąc (§ 13 pkt 1 regulaminu

zatrudnienia i wynagradzania pracowników skarżącego zatrudnionych przy realizacji kontraktów w Holandii). W tym zakresie pozwany organ rentowy twierdził, że „to nie pracownik samodzielnie zawiera umowę najmu, a miejsce zakwaterowania wskazuje mu pracodawca”, czego skarżący nie negował w procesie ani w przedmiotowej skardze. W konsekwencji Sąd drugiej instancji mógł ocenić, że w sprawie w ogóle nie doszło do zakupu przez pracowników usługi zakwaterowania po cenach niższych niż detaliczne, ponieważ takie usługi w istocie rzeczy nabywał pracodawca, z częściowym ryczałtowym udziałem pracowników korzystających z zagranicznego zakwaterowania. W przedmiotowym postępowaniu skargowym Sąd Najwyższy nie miał obowiązku ani nawet procesowych możliwości weryfikowania odmiennych twierdzeń skarżącego, że to uprawnieni pracownicy kupowali „po obniżonych cenach usługi zakwaterowania (najmu)”, lub że „to pracownik, a nie Spółka, jest ostatecznym nabywcą, beneficjentem usługi najmu”, którą nabywał. Z takich twierdzeń skarżący wywodził, iż to zainteresowany pracownik dokonał „od samego pracodawcy” zakupu usługi, o której mowa w § 2 ust. 1 pkt 26 rozporządzenia. Tymczasem takie twierdzenia są kontrowersyjne i co najmniej *prima facie* wątpliwe choćby dlatego, że skarżący pracodawca nie świadczy usług zakwaterowania ani „podnajmu kwaterunku” zamówionego u innego podmiotu świadczącego takie usługi. W takim stanie rzeczy, to nie interpretacja sądowa, ale twierdzenia i zarzuty skarżącego mogą być „oderwane całkowicie od realiów niniejszej sprawy”, a w każdym w tym zakresie brak wystarczających ustaleń faktycznych, które nie mogą być uzupełniane ani weryfikowane w nadzwyczajnym postępowaniu skargowym.

W szczególności można wskazać, że nieprecyzyjne nazwanie przez samego skarżącego pracodawcę zainteresowanego pracownika „beneficjentem” usługi zakwaterowania może kolidować z przytoczoną w skardze judykaturą, która przyjmuje, że koszty zakwaterowania nie stanowią przysporzenia majątkowego o indywidualnie określonej wartości, przeto nie generują po stronie pracowników przychodu do opodatkowania i oskładkowania. Gdyby były to koszty obarczające wyłącznie pracodawcę, to niedopuszczalne, bezprawne, a co najmniej kontrowersyjne (w rozumieniu art. 9 § 2 k.p.) byłoby choćby częściowe przenoszenie ich na pracowników. Nie należy też generalizować poglądu, że

zawsze koszty zakwaterowania pracowników są ponoszone wyłącznie w interesie pracodawców. Nie jest tak wtedy, gdy takie koszty obarczają pracownika, któremu „nie opłacają się” codzienne dojazdy do lub z pracy do miejsca stałego zamieszkania, a pracodawca pomaga mu w znalezieniu czasowego kwaterunku w miejscu stałego wykonywania zatrudnienia (w charakterze „pośrednika” zawieranych umowach najmu).

Podniesione w skardze jurysdykcyjne kontrowersje orzekania o podatkowym i składkowym charakterze świadczeń ponoszonych przez pracodawcę z tytułu kosztów zakwaterowania, które wyniknęły z interpretacyjnego wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 8 lipca 2014 r., K 7/13 (OTK-A 2014 nr 7, poz. 69) oraz z orzecznictwa administracyjnosądowego (por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 19 września 2014 r., II FSK 2280/12, LEX nr 1506501), Sąd Najwyższy rozważał w uchwale z dnia 10 grudnia 2015 r., III UZP 14/15 (OSNP 2016 nr 6, poz. 74), w której podtrzymał wykładnię, że świadczenia ponoszone przez pracodawców z tytułu zakwaterowania pracowników stanowią podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne w rozumieniu art. 18 ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, argumentując, że przepisy prawa ubezpieczeń społecznych (§ 2 ust. 1 rozporządzenia MPiPS wydanego na podstawie art. 21 ustawy systemowej) zawierają „autonomiczne unormowania dotyczące wyłączenia z podstawy wymiaru składek niektórych rodzajów przychodów”. Oznacza to, że *de lege lata* na tę utrwaloną linię orzeczniczą mogłaby wpłynąć judykatura konstytucyjna lub zmienić wyraźna interwencja ustawodawcy.

Powyższe oznaczało, że zaskarżony wyrok odwoływał się do dominującej judykatury sadowej, że wszelkie przysporzenia w postaci nieodpłatnego lub częściowo odpłatnego udostępnienia lokali pracownikom przez pracodawcę stanowią przychód w rozumieniu art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym oraz podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne (art. 18 ust. 1 ustawy o systemowej), przeto sporne postanowienie regulaminowe o niewielkiej odpłatności za usługę zakwaterowania w celu stworzenia „pozoru jej zakupu po cenach niższych niż detaliczne” mogło być uznane za sprzeczne „z intencją ustawodawcy” oraz celem wywołującego kontrowersje interpretacyjne § 2 ust. 1 pkt 26 rozporządzenia MPiPS, które nie poddają się dalszej weryfikacji w nadzwyczajnym

postępowaniu skargowym, zwłaszcza wobec niewystarczających lub nieprecyzyjnych ustaleń faktycznych co do stron, rodzaju umów i płatności za zakwaterowanie zainteresowanego pracownika za granicą. W konsekwencji zaskarżony wyrok nie był dotknięty kwalifikowaną i krzywdzącą skarżącego niezgodnością z prawem, która byłaby możliwą do wyjaśnienia lub naprawienia w nadzwyczajnym postępowaniu ze skargi na niezgodność z prawem zaskarżonego wyroku. Dlatego Sąd Najwyższy w tej indywidualnej sprawie wyrokował jak w sentencji na podstawie art. 424¹¹ § 1 k.p.c.

Równocześnie mając na uwadze informację skarżącego, że na dokonanie kontestowanego osądu oczekuje wiele („ponad 500”) analogicznych sporów, można by rozważać, czy prawidłowe wyrokowanie w takich sprawach nie wymaga ponadto dokonania uprzedniej oceny charakteru prawnego spornego zakwaterowania za granicą zainteresowanych pracowników w miejscu wskazanym przez pracodawcę, które miało odbywać się na „polecenie wyjazdu służbowego” tzw. ‘delegacji’ zarejestrowanej w Rejestrze delegacji w Dziale Kadr, którą pracownik otrzymuje w dniu wyjazdu i oddaje pracodawcy po zakończeniu pracy na budowie” (§ 14 regulaminu zatrudnienia i wynagradzania zatrudnionych przy realizacji kontraktów w Holandii). Tylko wtedy, gdyby okazało się, że było to zakwaterowanie podczas pracowniczej „podróży służbowej”, to przysporzenia z „innych należności z tytułu podróży służbowej” mogłyby być wyłączone z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne do wysokości określonej w przepisach o podróżach służbowych poza granicami kraju na podstawie § 2 ust. 1 pkt 15 rozporządzenia.