

Sygn. akt VIII U 1940/17

WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 29 grudnia 2017 r.

Sąd Okręgowy w Gliwicach VIII Wydział Pracy i Ubezpieczeń Społecznych

w składzie:

Przewodniczący:	SSR del. Magdalena Kimel
Protokolant:	Agata Kędzierawska

po rozpoznaniu w dniu 29 grudnia 2017 r. w Gliwicach

sprawy (...) Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością Spółki komandytowej w G.

przeciwko Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych Oddział w Z.

przy udziale P. C.

o podstawę wymiaru składek

na skutek odwołania (...) Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością Spółki komandytowej w G.

od decyzji Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddział w Z.

z dnia 24 kwietnia 2017 r. **nr** (...)

1. oddala odwołanie;
2. zasądza od odwołującej na rzecz Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddział w Z. kwotę 900 zł (dziewięćset złotych) tytułem zwrotu kosztów zastępstwa procesowego.

(-) SSR del. Magdalena Kimel

Sygn. akt VIII U 1940/17

UZASADNIENIE

Decyzją z dnia 24 kwietnia 2017 r. o numerze (...) wydaną na podstawie art. 83 ust. 1 pkt 3, w związku z art. 18 ust. 1 oraz ust. 3, art. 20 ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (tekst jednolity: Dz.U. z 2016 r., poz. 963) oraz art. 81 ust. 1 i ust. 6 ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (tekst jednolity: Dz.U. z 2015 r., poz. 581 z późn. zm.) organ rentowy Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w Z. stwierdził że podstawa wymiaru składek na obowiązkowe ubezpieczenia emerytalne, rentowe, chorobowe, wypadkowe i zdrowotne oraz kwota składek na obowiązkowe ubezpieczenie zdrowotne P. C. z tytułu zatrudnienia w ramach umowy o pracę u płatnik składek (...). Sp. z o.o. Sp. k. wynosi

Podstawa wymiaru składek					
	Na ubezpieczenia	Na ubezpieczenie			
Miesiąc/rok	Emerytalne i rentowe (zł)	Chorobowe (zł)	Wypadkowe (zł)	Zdrowotne (zł)	Składka na ubezpieczenie zdrowotne (zł)
Czerwiec 2014	168,05	168,05	168,05	145,01	13,05
Lipiec 2014	1 165,45	1 165,45	1 165,45	1 005,67	90,51
Sierpień 2014	4 425,55	4 425,55	4 425,55	3 818,81	343,69
Wrzesień 2014	4 628,81	4 628,81	4 628,81	3 994,20	359,48
Październik 2014	4 504,73	4 504,73	4 504,73	3 887,13	349,84
Listopad 2014	4 539,93	4 539,93	4 539,93	3 917,50	352,58
Grudzień 2014	10 992,73	10 992,73	10 992,73	9 485,63	853,71
Styczeń 2015	4 476,34	4 476,34	4 476,34	3 862,63	347,64
Luty 2015	4 985,04	4 985,04	4 985,04	4 301,59	387,14
Marzec 2015	4 404,81	4 404,81	4 404,81	3 800,91	342,08
Kwiecień 2015	4 808,23	4 808,23	4 808,23	4 149,03	373,41
Maj 2015	4 448,22	4 448,22	4 448,22	3 838,37	345,45
Czerwiec 2015	4 726,05	4 726,05	4 726,05	4 078,11	367,03
Lipiec 2015	4 454,98	4 454,98	4 454,98	3 844,20	345,98
Sierpień 2015	4 400,16	4 400,16	4 400,16	3 796,90	341,72

Wrzesień 2015	3 517,91	3 517,91	3 517,91	3 750,99	337,59
Październik 2015	4 722,00	4 722,00	4 722,00	4 074,61	366,71
Listopad 2015	4 845,77	4 845,77	4 845,77	4 181,41	376,33
Grudzień 2015	4 718,90	4 718,90	4 718,90	4 071,95	366,48
Styczeń 2016	126,82	126,82	126,82	109,43	0,00
Luty 2016	5 182,49	5 182,49	5 182,49	4 471,97	402,48
Marzec 2016	4 888,06	4 888,06	4 888,06	4 217,91	379,61
Kwiecień 2016	5 777,18	5 777,18	5 777,18	4 985,13	448,66
Maj 2016	4 755,87	4 755,87	4 755,87	4 103,84	369,35
Czerwiec 2016	5 163,39	5 163,39	5 163,39	4 455,49	400,99

Na uzasadnienie decyzji wskazano, że organ rentowy przeprowadził kontrolę u płatnika składek w wyniku której ustalono, że zainteresowany został skierowany do pracy na teren budowy, na której płatnik wykonywał usługi. Usługi te były wykonywane poza miejscem zamieszkania. Płatnik zapewniał zainteresowanemu zakwaterowanie, bowiem udostępnienie lokalu mieszkalnego była niezbędne w celu wykonywania prac poza główną siedzibą pracodawcy. Płatnik pokrywał także w pełni koszty związane z noclegiem oraz opłaty takie jak energia, woda czy gaz. Wskazał nadto, iż możliwość wykonywania pracy poza miejscem zamieszkania wynikała z zawartych z zainteresowanym umów o pracę.

Zdaniem organu rentowego, ponoszenie przez płatnika kosztów związanych z zapewnieniem zainteresowanemu noclegów stanowi ich przychód, bowiem obejmuje on wartość świadczeń ponoszonych przez pracodawcę z tytułu zakwaterowania pracownika i stanowi tym samym podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne oraz ubezpieczenia zdrowotne. Organ rentowy wskazał, że płatnik składek nie uwzględnił w podstawie wymiaru składek na obowiązkowe ubezpieczenia emerytalne, rentowe, chorobowe i wypadkowe oraz obowiązkowe ubezpieczenia zdrowotne przychodu z tytułu poniesionych przez płatnika składek kosztów zakwaterowania zainteresowanego.

W odwołaniu od decyzji, płatnik składek wniósł o jej zmianę poprzez ustalenie, że nie miał on obowiązku naliczenia składek na ubezpieczenia emerytalne, rentowe, chorobowe, wypadkowe i zdrowotne za okresy wskazane w powyższej decyzji od wartości kosztów ponoszonych przez płatnika jako pracodawcy na zakwaterowanie zainteresowanego w miejscu okresowego wykonywania przez nią pracy. Tym samym zdaniem płatnika, podstawy wymiaru składek zadeklarowane w miesięcznych rozliczeniach ZUS RCA stanowiły prawidłową podstawę wyliczenia należnych składek. Wskazał, że zapewnienie miejsca noclegowego zainteresowanemu, nie zostało spełnione w jego interesie, lecz w interesie pracodawcy. Odwołująca przywołała wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 lipca 2014 r. wydanego w sprawie o sygn. akt K 7/13, a także wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 2 października 2014 r. wydanego

w sprawie o sygn. akt II FSK 2387/12, w którym NSA stwierdził, że ponoszenie przez pracodawcę wydatków w celu zapewnienia noclegów pracownikowi jest świadczeniem poniesionym w interesie pracodawcy bo to jemu przynosi konkretną i wymierną korzyść w postaci prawidłowo i efektywnie wykonywanej przez pracownika pracy, zatem świadczenie to nie ma charakteru przychodu pracownika.

W odpowiedzi na odwołanie, organ rentowy wniósł o jego oddalenie podtrzymując swoje dotychczasowe stanowisko w sprawie. Powołując się na uchwałę Sądu Najwyższego z dnia 10 grudnia 2015 r. w sprawie o sygn. akt III UZP 14/15 wskazał, że w przedmiotowej sprawie brak jest podstaw do przyjęcia, że uzyskane przez zainteresowanego przysporzenie w formie nieodpłatnego świadczenia, którego przedmiotem było udostępnienie pracownikom lokalu w związku ze świadczeniem pracy poza miejscem zamieszkania, nie stanowi przychodu podlegającego oskładkowaniu w rozumieniu art. 18 ust. 1, art. 4 pkt 9 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych w związku z §1 i §3 pkt 3 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe oraz art. 11 ust. 1 i art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Zakwaterowanie pracownika w miejscu wykonywania obowiązków pracowniczych nie jest związane z samym procesem pracy. Udostępniona kwatery, lokal służy realizacji poza pracowniczych potrzeb życiowych (socjalnych). Organ rentowy wskazał, że w przypadku znacznych odległości pomiędzy miejscem zamieszkania a miejsce wykonywania obowiązków, zakwaterowanie pracownika jest niezbędne, aby zobowiązanie pracownicze mogło być realizowane, ale nie jest to warunek prawny lecz faktyczny, na który pracownicy nawiązując stosunek pracy na takich warunkach (z miejscem pracy określonym jako pewien obszar geograficzny), godzą się dobrowolnie. Nie jest to cecha charakterystyczna wyłącznie stosunek pracy pracownika mobilnego, ale także każdego pracownika podejmującego pracę „niemobilną” w dużej odległości od swojego miejsca zamieszkania. Również w takiej sytuacji pracownik, gdyby nie konieczność wywiązania się z obowiązków wynikających z umowy o pracę- nie miałby powodu do ponoszenia kosztów noclegu (pobytu) poza swoim miejscem zamieszkania.

Zainteresowany P. C. nie zajął stanowiska w sprawie.

Sąd ustalił następujący stan faktyczny:

(...) Sp. z o.o. Sp. k. (KRS: (...)) prowadzi działalność gospodarczą w zakresie robót budowlanych związanych ze wznoszeniem budynków mieszkalnych i niemieskalnych. Siedziba przedsiębiorstwa znajduje się w G.. W 2014 r. zatrudniała około 10 pracowników, a w 2016 r. około 20 pracowników. W okresie od 2014 r. do 2016 r. przedsiębiorstwo świadczyło usługi budowlane w J. oraz w Mołdawii.

Płatnik składek zawierał z pracownikami umowy o pracę oraz umowy zlecenie. Jako miejsce świadczenia pracy wskazywał siedzibę przedsiębiorstwa lub miejsce oznaczone przez płatnika. Płatnik zapewniał pracownikom transport do miejsca wykonywania usług oraz do miejsca zamieszkania, a także ich zakwaterowanie na czas realizacji robót.

Pracownicy co do zasady pracowali w dziesięciodniowych cyklach. Wyjeżdżali na teren budowy w poniedziałek, a wracali w kolejny czwartek. Zdarzało się jednak, że cykl ten zostawał zaburzony

Nieodłącznym elementem organizowania prac budowlanych w delegacjach, było zapewnienie pracownikom noclegu na czas ich pobytu. Organizacją zakwaterowania zajmowały się asystentki. Przedstawały one swoje propozycje Zarządowi, który następnie wybierał najkorzystniejszą ofertę przy uwzględnieniu ceny, odległości od placu budowy oraz możliwości pomieszczenia jak największej liczby pracowników. W związku z tym przedsiębiorstwo raczej najmowało domy, w których to kilkunastu pracowników miało dostęp do łazienki, kuchni, osobnego łóżka itp. Wszelkie koszty z tym związane pokrywał pracodawca.

Pracownicy byli o tym informowaniu w momencie podpisania umowy. Nie mieli faktycznego wpływu na wybór miejsca noclegowego. Nie mniej jednak byli informowani, że wszelkimi sprawami związanymi z zakwaterowaniem, w tym dotyczącymi ponoszenia kosztów noclegów zajmuje się pracodawca.

Jednym z pracowników odwołującego był zainteresowany P. C.. Był on zatrudniony na podstawie umów o pracę od 25 czerwca 2014 r. do 24 września 2014 r., od 25 września 2014 r. do 30 września 2016 r., od 1 października 2016 r. do 30 listopada 2016 r., od 1 grudnia 2016 r. do 21 listopada 2018 r. i od 1 września 2015 r. do 31 sierpnia 2017 r. na stanowisku pracownik budowlany z wynagrodzeniem w kwocie 3.104 zł. W § 3 umów wskazano, że miejscem wykonywania pracy są budowy prowadzone przez pracodawcę na terenie woj. (...).

Organ rentowy przeprowadził u płatnika składek kontrolę, w wyniku której ustalono, iż odwołująca spółka w okresie objętym kontrolą nie przyjęła do podstawy wymiaru składek na obowiązkowe ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenie zdrowotne wartości świadczeń w naturze, tj. udostępnienia zainteresowanemu mieszkania w J. przy ul. (...) w okresie wykonywanej pracy (od czerwca 2014 r. do czerwca 2016 r.).

W oparciu o przedłożone w toku kontroli, przez odwołującą spółkę dokumenty, ustalono, że koszt powyższego zakwaterowania odwołująca finansowała w całości z własnych środków.

Niniejsza sprawa została wyłączona do osobnego rozpoznania i rozstrzygnięcia ze sprawy toczącego się przed tut. Sądem pod sygn. VIII U 1007/17.

Powyższy stan faktyczny był w zasadzie bezsporny i wynikał z następujących dowodów: akta organu rentowego, akta osobowe zainteresowanego; akta przeprowadzonej kontroli; wyciąg z KRS płatnika (k.7-13); zeznania Wiceprezesa Zarządu (...) Sp. z o.o., komplementariusza odwołującej spółki (k.25-26);

Zgromadzony materiał dowodowy, Sąd uznał za kompletny, wiarygodny i mogący stanowić podstawę ustaleń faktycznych

Sąd zważył co następuje:

Odwołanie nie zasługuje na uwzględnienie. Zaskarżona decyzja jest prawidłowa.

Zgodnie z art. 46, ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1998r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz.U.2016.1921) płatnik składek jest obowiązany według zasad wynikających z przepisów ustawy obliczać, potrącać z dochodów ubezpieczonych, rozliczać oraz opłacać należne składki za każdy miesiąc kalendarzowy.

W myśl art. 18 ust. 1 w związku z art. 20 ust. 1 tej ustawy podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe oraz ubezpieczenie chorobowe i ubezpieczenie wypadkowe z tytułu zatrudnienia w ramach stosunku pracy stanowi przychód w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Z kolei art. 4, pkt 9 ustawy stanowi, że użyte w ustawie określenie „przychód” oznacza w odniesieniu do ubezpieczonych pracowników przychody w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu zatrudnienia w ramach stosunku pracy.

Zgodnie z art. 81 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2004r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (Dz.U.2017.1938 j.t.) do ustalenia podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie zdrowotne pracowników stosuje się przepisy określające podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe pracowników, przy czym podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie zdrowotne pomniejsza się o kwoty składek na ubezpieczenie emerytalne, rentowe i chorobowe potrąconych przez płatników, zgodnie z przepisami ustawy o sus.

Natomiast jak stanowi art. 11, ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U.2016.2032 j.t.) P., z zastrzeżeniem art. 14-15, art. 17 ust. 1 pkt 6, 9 i 10 w zakresie realizacji praw wynikających z pochodnych instrumentów finansowych, art. 19, art. 25b i art. 30f, są otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń.

Z kolei zgodnie z art. 12 ust. 1 przytoczonej wyżej ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych za przychody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej oraz spółdzielczego stosunku pracy uważa się 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.

Niezależnie od powyższego szczegółowe zasady ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe, w tym ustawowe wyłączenia zostały określone w przepisach Rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe (Dz.U.2017.1949 j.t.).

Jak stanowi § 1 tego rozporządzenia 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 z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, zwanej dalej "ustawą", oraz § 2.

Dalej powołane powyżej rozporządzenie w § 3, pkt 3 przewiduje, iż wartość pieniężną świadczeń w naturze ustala się w wysokości ekwiwalentu pieniężnego określonego w przepisach o wynagradzaniu, a w razie ich braku jeżeli przedmiotem świadczenia jest udostępnienie lokalu mieszkalnego:

- a) dla lokali spółdzielczych typu lokatorskiego i własnościowego - w wysokości czynszu obowiązującego dla tego lokalu w danej spółdzielni mieszkaniowej,
- b) dla lokali komunalnych - w wysokości czynszu wyznaczonego dla tego lokalu przez gminę,
- c) dla lokali własnościowych, z wyłączeniem wymienionych w lit. a, oraz domów stanowiących własność prywatną - w wysokości czynszu określonego według zasad i stawek dla mieszkań komunalnych na danym terenie, a w miastach - w danej dzielnicy,
- d) dla lokali w hotelach - w wysokości kosztu udokumentowanego rachunkami wystawionymi przez hotel.

Okolicznością bezsporną w niniejszej sprawie było, iż świadczenie polegające na udostępnieniu pracownikowi przez pracodawcę lokalu mieszkalnego (lokalu spółdzielczego typu lokatorskiego i własnościowego, lokalu komunalnego, lokalu własnościowego, lokalu w hotelach) stanowi na gruncie przepisów prawa ubezpieczeń świadczenie w naturze.

Odwołująca spółka kwestionowała okoliczność, że świadczenie w naturze, którego przedmiotem jest udostępnienie pracownikowi, przez pracodawcę, lokalu mieszkalnego, stanowi przychód ubezpieczonego ze stosunku pracy w rozumieniu art.18 ust. 1 w zw. z art. 4 pkt 9 ustawy o systemowej oraz art. 11 ust. 1 i art.12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, a tym samym czy powinno być rozpatrywane w kategorii świadczeń powiększających podstawę wymiaru składek ma ubezpieczenia społeczna i ubezpieczenie zdrowotnego.

Skoro w § 3 pkt 3 ww. rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998r. określono sposób wyliczenia wartości świadczenia w naturze, którego przedmiotem jest udostępnienie ubezpieczonemu lokalu mieszkalnego dla celów ustalenia podstawy wymiaru składek to z regulacji powyższej wynika, że należy przejąć, iż wskazane świadczenie podlega wliczeniu do podstawy wymiaru składek. Racjonalny prawodawca nie uznałby bowiem za celowe określenia w akcie prawnym zasad wyliczenia wartości danego rodzaju świadczenia w naturze, gdy świadczenia te miały być wyłączone z podstawy wymiaru składek.

W świetle materiału dowodowego zgromadzonego w niniejszej sprawie nie ulega wątpliwości, że płatnik udostępniał nieodpłatnie zainteresowanemu lokal mieszkalny w trakcie wykonywania przez nią prac poza siedzibą spółki.

W tym miejscu wskazać należy na wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 lipca 2014 r., K 7/13, w którym orzeczono, że "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 z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2012 r., poz. 361, 362, 596, 769, 1278, 1342, 1448, 1529 i 1540, z 2013 r. poz. 888, 1036, 1287, 1304, 1387 i 1717 oraz z 2014 r. poz. 223, 312, 567 i 598), rozumiane w ten sposób, że "inne nieodpłatne świadczenie" oznacza wyłącznie przysporzenie majątkowe o indywidualnie określonej wartości, otrzymane przez pracownika, są zgodne z art. 2 w związku z art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej". W uzasadnieniu tego wyroku zaakceptowany został pogląd wyrażony w uchwale składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 18 listopada 2002 r., (...) 9/02 ((...) 2003 nr 2, poz. 47), a następnie w uchwale z dnia 16 października 2006 r., (...) 1/06 ((...) 2006 nr 12, poz. 153), że pojęcie nieodpłatnego świadczenia ma na gruncie art. 12 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p. szerszy zakres niż w prawie cywilnym, bowiem obejmuje ono wszystkie zjawiska gospodarcze i zdarzenia prawne, których następstwem jest uzyskanie korzyści kosztem innego podmiotu, lub te wszystkie zdarzenia prawne i zdarzenia gospodarcze w działalności osób prawnych, których skutkiem jest nieodpłatne, to jest niezwiązane z kosztami lub inną formą ekwiwalentu, przysporzenie majątku tej osobie, mające konkretny wymiar finansowy. Zgodził się również z tym, że przytoczone wyżej stanowisko wypracowane na gruncie u.p.d.o.p. ma zastosowanie również do przychodu określonego w art. 11 ust. 1 w związku z art. 12 ust. 1 i 3 u.p.d.o.f. (tak: w uchwałach Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 maja 2010 r., (...) 1/10; (...) 2010 nr 4, poz. 5; z 24 października 2011 r., (...) 7/10; (...) 2012 nr 1, poz. 1). Podstawowym kryterium, które powinno być stosowane przy ustalaniu, czy dane nieodpłatne świadczenie pracodawcy stanowiło przychód ze stosunku pracy, jest wystąpienie po stronie pracownika przysporzenia, czy to w postaci nabycia wymiernej korzyści majątkowej również w postaci wymiernego zaoszczędzenia wydatku. To ostatnie może występować, gdy pracownik dobrowolnie skorzystał ze świadczenia oferowanego przez pracodawcę. Tę dobrowolność wyznacza uprzednia zgoda pracownika na przyjęcie nieodpłatnego świadczenia od pracodawcy, będąca następstwem przyjęcia zaproponowanych warunków umowy o pracę uwzględniających takie świadczenie, co sprawia, że pracownik, wyrażając na nie zgodę traktuje je jako - stanowiący część dochodu - element wynagrodzenia za pracę. Zgoda na skorzystanie ze świadczenia wyraża bowiem ocenę pracownika, że świadczenie - z punktu widzenia jego sytuacji zawodowej, życiowej, rodzinnej - jest celowe i przydatne, leży w jego interesie. Oznacza to, że w braku świadczenia ze strony pracodawcy pracownik musiałby ponieść wydatek. W konsekwencji, przyjęcie świadczenia oferowanego przez pracodawcę oznacza uniknięcie tego wydatku.

Trybunał Konstytucyjny zwrócił też uwagę, że nie każde świadczenie spełnione przez pracodawcę na rzecz pracownika bez ustalonej za nie zapłaty jest świadczeniem podlegającym podatkowi dochodowemu. Dowodzi tego treść art. 21 ust. 1 u.p.d.o.f., zawierająca listę zwolnień przedmiotowych od podatku. Zwolnienia określonych świadczeń pracowniczych, czyli niestanowiących części składowych wynagrodzenia rzeczowych i pieniężnych świadczeń ponoszonych przez pracodawcę na rzecz zatrudnionych przez niego pracowników, w rzeczywistości nie oznaczają wyłączenia określonego dochodu spod opodatkowania, lecz raczej świadczą o tym, że wartości objęte zwolnieniem nie są traktowane przez ustawodawcę jako dochód pracownika. Chodzi tu o świadczenia, które gwarantują higieniczne i bezpieczne warunki pracy, służą jej organizacji i - generalnie - umożliwiają prawidłowe wykonanie pracy. Oczywiście, korzysta z nich pracownik, ale tylko w ścisłym związku z wykonywaną pracą. Spełnianie wskazanych świadczeń na rzecz pracowników leży przede wszystkim w interesie pracodawcy, który - bez poczynienia wymaganych przez przepisy (przede wszystkim bhp) wydatków - nie mógłby zorganizować produkcji, czy szerzej - własnej działalności gospodarczej. Natomiast dla pracownika, jako osoby fizycznej - podatnika podatku dochodowego, poza relacją pracowniczą, nie powstaje tu przysporzenie. Korzyść ze świadczeń spełnianych na jego rzecz nie jest przez niego wynoszona na zewnątrz stosunku pracy i nie stanowi dochodu, będącego przedmiotem opodatkowania.

Z przedstawionych wywodów Trybunału Konstytucyjnego wynika, że: po pierwsze, gdy nieodpłatne świadczenie stanowi warunek niezbędny do zgodnego z prawem wykonywania pracy, po stronie pracownika nie powstanie przychód podlegający opodatkowaniu, po drugie, pracownik rzeczywiście unika wydatków w kontekście nieodpłatnego świadczenia, gdy korzysta z tego pełni dobrowolnie (wyraża zgodę na świadczenie), po trzecie, przysporzenie na rzecz pracownika nie zawsze jest równoznaczne z otrzymaniem świadczenia w interesie podatnika, zatem obie te przesłanki wystąpić muszą łącznie, aby można było mówić o nieodpłatnym świadczeniu.

W tym miejscu należy przywołać uchwałę Sądu Najwyższego z dnia 10 grudnia 2015 r. (sygn. akt III UZP 14/15), zgodnie z którą pojęcie przychodu określone w art. 4 ust. 9 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń 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 orzeczeniu tym, Sąd wskazał, że udostępniony lokal nie jest "narzędziem" pracy, którego koszty obciążałoby pracodawcę, lecz służy on realizacji pozapracowniczych potrzeb życiowych (socjalnych). W przypadku znacznych odległości między miejscem zamieszkania a miejscem wykonywania obowiązków, zakwaterowanie pracownika jest niezbędne, aby zobowiązanie pracownicze mogło być realizowane, ale nie jest to warunek prawny, lecz faktyczny, na który pracownicy, nawiązując stosunek pracy na takich warunkach (z miejscem pracy określonym jako pewien obszar geograficzny), godzą się dobrowolnie. Jest to cecha charakteryzująca każdego pracownika podejmującego pracę "niemobilną" w dużej odległości od swojego miejsca zamieszkania, w tym pracownika oddelegowanego do pracy za granicą. Gdyby zatem zaakceptować przedstawianą przez Naczelnego Sąd Administracyjny argumentację (m.in. w wyroku na który powołuje się odwołująca spółka, tj. wyroku NSA z dnia 2 października 2014 r., sygn. akt II FSK 2387/12), to również w każdym takim przypadku udostępnienie lokalu mieszkalnego (mieszkania służbowego) służyłoby interesowi pracodawcy. Tymczasem zdaniem Sądu Najwyższego, nie budziło wątpliwości Trybunału Konstytucyjnego, że mieszkanie służbowe (udostępnienie lokalu mieszkalnego - art. 11 ust. 2a pkt 3 u.p.d.o.f.) stanowi "inne nieodpłatne świadczenie".

Sąd orzekający w niniejszej sprawie w pełni podziela także pogląd Sądu Apelacyjnego w Katowicach wyrażony w uzasadnieniu wyroku z dnia 31 maja 2010r. w sprawie III AUa 1782/10 (O.: Orzecznictwo Sądu Apelacyjnego w Katowicach rok 2012, Nr 1, poz. 3) gdzie wskazano, iż „(...) Nie ulega wątpliwości, że wartość świadczenia niepieniężnego jaką pracownik uzyskuje z tytułu bezpłatnego zakwaterowania stanowi - co do zasady - jego przychód w rozumieniu art. 12 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991r. o podatku dochodowym od osób fizycznych. Nie został on bowiem wymieniony w § 2 ust. 1 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe zawierającym katalog składników, które nie stanowią przychodu. Również ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych uznaje wartość świadczeń ponoszonych przez pracodawcę z tytułu zakwaterowania pracowników za przychód, jedynie zwalniając go od podatku dochodowego do wysokości nieprzekraczającej miesięczną kwotę 500 zł (vide art. 21 ust. 1 pkt 19 tej ustawy). Zdaniem Sądu Apelacyjnego, w świetle wskazanych przepisów przyjąć należy, że przychodem pracownika, który uwzględnia się przy ustalaniu podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe jest wartość świadczeń ponoszonych przez pracodawcę z tytułu zakwaterowania pracownika w okresie wykonywania pracy. Również w wyroku z dnia 2 grudnia 2010r. Sąd Apelacyjny w Katowicach w sprawie III AUa 716/10 (O.: Orzecznictwo Sądu Apelacyjnego w Katowicach rok 2011, Nr 3, poz. 4) wskazał, iż „Wartość świadczenia niepieniężnego, jaką pracownik uzyskuje z tytułu bezpłatnego zakwaterowania w czasie wykonywania pracy za granicą, jest - co do zasady - przychodem ze stosunku pracy w rozumieniu art. 12 ust. 1 ustawy z 26 lipca 1991r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, stanowiącym podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe zgodnie z art. 18 ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1998r. o systemie ubezpieczeń społecznych”.

Podnieść należy, że zainteresowany wykonywał prace poza miejscem zamieszkania, a obowiązujące przepisy nie obligują pracodawcy do zapewnienia pracownikom miejsca zamieszkania. Miejsce zamieszkania jest prywatną sferą pracownika, która realizowana jest poza godzinami pracy i pozostaje poza dyspozycją pracodawcy. Należy wyraźnie podkreślić, że z samego faktu zamieszkiwania poza stałym miejscem pobytu, w miejscu wykonywania pracy, nie wynika, że pracownik pozostaje w dyspozycji pracodawcy oraz, że używa lokalu, w którym został zakwaterowany w celach służbowych.

Zainteresowany gdyby nie konieczność wywiązania się z obowiązków wynikających z umów o pracę, nie miałaby powodu do ponoszenia kosztów noclegu poza swoim miejscem zamieszkania. Zgodnie z zawierającymi przez nią umowami miejscem świadczenia pracy były budowy prowadzone przez pracodawcę na terenie woj. (...).

Tutejszy Sąd stoi na stanowisku, że zasadą powinno być, że pracownik za swoją pracę otrzymuje wynagrodzenie, a nieodpłatne świadczenia stanowią wyjątek od zasady. Jeśli pracodawca uwzględni fakt, że zbyt niskie wynagrodzenie w umowie o pracę, które nie uwzględnia kosztów pracownika ponoszonych w związku ze zwykłym wykonywaniem obowiązków służbowych, powoduje że oferta jest nieatrakcyjna na rynku pracy i decyduje się w związku z tym na nieodpłatne świadczenie w postaci udostępnienia pracownikom nieodpłatnych noclegów, to nadal jest to zapłata za pracę.

Ponadto dobrowolne przyjęcie przez pracownika od pracodawcy zakwaterowania leży w interesie pracownika, gdyż w ten sposób uzyskuje on korzyść w postaci uniknięcia kosztów, które musiałby ponieść, skoro zdecydował się na wynikające z umowy o pracę „mobilne miejsce pracy”.

W związku z powyższym, skoro zainteresowany zatrudniony przez odwołującą korzystał z mieszkania, za które odpłatność ponosił pracodawca, to winien on był również odprowadzić składki na ubezpieczenia społeczne od poniesionych kosztów.

Odwołanie zatem okazało się nieuzasadnione i na mocy art. 477¹⁴ §1 kpc zostało oddalone.

O kosztach Sąd orzekł na mocy art. 98 § 1 i 3 kpc, zgodnie z zasadą odpowiedzialności za wynik postępowania. Wysokość kosztów zastępstwa procesowego ustalona została w oparciu o § 2 pkt 3 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 22.10.2015 r. w sprawie opłat za czynności radców prawnych (Dz.U z 2015 r., poz 1804).

Wartość przedmiotu sporu wyliczona przez organ rentowy wyniosła 3 062 zł.

Mając na uwadze powyższe, w punkcie drugim wyroku, w oparciu o wyżej powołane regulacje, Sąd zasądził od odwołującej na rzecz Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddział w Z. kwotę 900 zł tytułem kosztów zastępstwa procesowego.

(-) SSR del. Magdalena Kimel