

*Sygn. akt IV U 2103/20*

## WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 20 października 2022 r.

Sąd Okręgowy w Zielonej Górze, Wydział IV Pracy i Ubezpieczeń Społecznych

w składzie następującym:

Przewodniczący: Sędzia Małgorzata Kulik

Protokolant: st. sekr. sąd. Urszula Najdek

po rozpoznaniu w dniu 3 października 2022 r. w Zielonej Górze

sprawy z odwołania G. G. – (...) PHU (...) w Z.

od decyzji z dnia (...) r.

znak (...) dot. A. F.

znak (...) dot. R. G.

znak (...) dot. M. Ł.

przeciwko Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych Oddział w Z.

przy udziale A. F., R. G., M. Ł.

o podstawę wymiaru składek

I. oddała odwołania,

II. zasądza od odwołującego G. G. – (...) PHU (...) w Z. na rzecz pozwanego Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddział w Z. kwotę 270 zł tytułem kosztów zastępstwa procesowego.

Sędzia Małgorzata Kulik

Sygn. akt IV U 2103/20

## UZASADNIENIE

**Decyzją** z dnia (...) r., nr (...), Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w Z. stwierdził, że przychód ubezpieczonego **A. F.**, wskazany w sentencji decyzji, uzyskany z tytułu zatrudnienia na podstawie umowy o pracę u płatnika składek Przedsiębiorstwo Handlowo-Usługowe (...) G. G. w Z., z tytułu wypłaconych przez płatnika składek świadczeń nazwanych „dieta” oraz z tytułu sfinansowania przez pracodawcę kosztów noclegów, stanowi podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne (emerytalne, rentowe, chorobowe, wypadkowe) oraz ubezpieczenie zdrowotne.

Organ rentowy wskazał następujące przychody:

– za luty 2018 r.: 120 zł w postaci wypłaconych świadczeń nazwanych „dieta”, 210 zł w postaci sfinansowania kosztów noclegów.

Jako podstawę prawną decyzji podano art. 83 ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 18 ust. 1, art. 20 ust. 1 ustawy z 13.10.1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych oraz art. 81 ust. 1 ustawy z 27.08.2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych.

W uzasadnieniu organ rentowy stwierdził, że ubezpieczony, wykonując powierzone mu zadania, nie znajdował się w podróży służbowej w rozumieniu art. 77<sup>5</sup> k.p., a co za tym idzie pracodawca nie był zobowiązany do wypłaty mu należności na pokrycie kosztów związanych z podróżą.

Mając to na uwadze, organ rentowy wyraził stanowisko, że do podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia dla zainteresowanego należy przyjąć przychód uzyskany przez niego w danym miesiącu kalendarzowym z tytułu stosunku pracy, tj. wszelkie wypłaty dokonane lub postawione do dyspozycji pracownika w danym miesiącu kalendarzowym bądź ich ekwiwalent oraz wartość świadczeń uzyskanych w naturze, w tym składniki przychodu wymienione w sentencji decyzji.

**W odwołaniu** od tej decyzji płatnik składek zarzucił organowi rentowemu nieprawidłowe ustalenie, że A. F., wykonując powierzone mu zadania w ramach zatrudnienia u odwołującego się, nie znajdował się w podróży służbowej w rozumieniu art. 77<sup>5</sup> § 1 k.p., a co za tym idzie, przyjęcie, że odwołujący się nie był zobowiązany do wypłaty zainteresowanemu należności na pokrycie kosztów związanych z podróżą, w tym – błędne ustalenie, że wykonywanie przez zainteresowanego pracy poza siedzibą odwołującego się stanowiło integralny element sposobu wykonywania przez niego pracy, a w konsekwencji nieprawidłowe ustalenie przez organ rentowy, że przychód w postaci wypłaconych zainteresowanemu świadczeń z tytułu diet oraz przychód w postaci sfinansowania zainteresowanemu kosztów noclegów stanowi podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne (emerytalne, rentowe, chorobowe i wypadkowe) oraz ubezpieczenie zdrowotne.

Płatnik wniósł o zmianę zaskarżonej decyzji poprzez ustalenie, że przychód wskazany w sentencji zaskarżonej decyzji, uzyskany przez zainteresowanego z tytułu wypłaconych przez płatnika składek świadczeń nazwanych „dieta” oraz z tytułu sfinansowania przez pracodawcę kosztów noclegów nie stanowi podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne (emerytalne, rentowe, chorobowe i wypadkowe) oraz ubezpieczenie zdrowotne, a także o zasądzenie od organu rentowego na rzecz odwołującego się kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego według norm przepisanych wraz z odsetkami ustawowymi za opóźnienie od dnia uprawomocnienia się wyroku, którym je zasądzono, do dnia zapłaty.

Dodatkowo płatnik wywiódł, że poniesione przez pracodawcę koszty noclegów, które są bezpośrednio związane z czynnościami służbowymi wykonywanymi przez pracownika, nie mogą być uznane za świadczenie na jego rzecz, a w rezultacie w ogóle nie powodują po jego stronie przychodu. Tym samym zwrot wydatków na hotel nie jest dla pracownika przychodem ze stosunku pracy, nawet gdy pracownik nie odbywa podróży służbowej, jednakże wykonuje czynności służbowe związane z pracą poza miejscem siedziby pracodawcy.

**W odpowiedzi na odwołanie** pozwany organ rentowy wniósł o oddalenie odwołania, podtrzymując stanowisko wyrażone w zaskarżonej decyzji. W szczególności odnosząc się do kwestii noclegów jako świadczeń nie związanych z podróżą służbową, pozwany zajął stanowisko, że świadczenia te stanowią przychód pracownika.

**Decyzją** z dnia (...) r., nr (...), Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w Z. stwierdził, że przychód ubezpieczonego **M. Ł.**, wskazany w sentencji decyzji, uzyskany z tytułu zatrudnienia na podstawie umowy o pracę u płatnika składek Przedsiębiorstwo Handlowo-Usługowe (...) G. G. w Z., z tytułu wypłaconych przez płatnika składek świadczeń nazwanych „dieta” oraz z tytułu sfinansowania przez pracodawcę kosztów noclegów, stanowi podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne (emerytalne, rentowe, chorobowe, wypadkowe) oraz ubezpieczenie zdrowotne.

Organ rentowy wskazał następujące przychody:

– za luty 2019 r.: 720 zł w postaci wypłaconych świadczeń nazwanych „dieta”, 700 zł w postaci sfinansowania kosztów noclegów;

– za marzec 2019 r.: 780 zł w postaci wypłaconych świadczeń nazwanych „dieta”, 785 zł w postaci sfinansowania kosztów noclegów,

– za kwiecień 2019 r.: 660 zł w postaci wypłaconych świadczeń nazwanych „dieta”, 600 zł w postaci sfinansowania kosztów noclegów;

– za maj 2019 r.: 690 zł w postaci wypłaconych świadczeń nazwanych „dieta”, 840 zł w postaci sfinansowania kosztów noclegów.

Jako podstawę prawną decyzji podano art. 83 ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 18 ust. 1, art. 20 ust. 1 ustawy z 13.10.1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych oraz art. 81 ust. 1 ustawy z 27.08.2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych.

W uzasadnieniu organ rentowy stwierdził, że ubezpieczony, wykonując powierzone mu zadania, nie znajdował się w podróży służbowej w rozumieniu art. 77<sup>5</sup> k.p., a co za tym idzie pracodawca nie był zobowiązany do wypłaty mu należności na pokrycie kosztów związanych z podróżą.

Mając to na uwadze, organ rentowy wyraził stanowisko, że do podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia dla zainteresowanego należy przyjąć przychód uzyskany przez niego w danym miesiącu kalendarzowym z tytułu stosunku pracy, tj. wszelkie wypłaty dokonane lub postawione do dyspozycji pracownika w danym miesiącu kalendarzowym bądź ich ekwiwalent oraz wartość świadczeń uzyskanych w naturze, w tym składniki przychodu wymienione w sentencji decyzji.

**Odwołaniem** od powyższej decyzji płatnik składek zaskarżył tę decyzję w całości, formułując analogiczne zarzuty, wnioski i uzasadnienie, jak w przypadku odwołania od decyzji dotyczącej A. F..

**W odpowiedzi na odwołanie** pozwany organ rentowy wniósł o oddalenie odwołania, podtrzymując stanowisko wyrażone w zaskarżonej decyzji i argumentując jak w odpowiedzi na odwołanie w sprawie dotyczącej A. F..

**Decyzją** z dnia (...) r., nr (...), Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w Z. stwierdził, że przychód ubezpieczonego **R. G.**, wskazany w sentencji decyzji, uzyskany z tytułu zatrudnienia na podstawie umowy o pracę u płatnika składek Przedsiębiorstwo Handlowo-Usługowe (...) G. G. w Z., z tytułu wypłaconych przez płatnika składek świadczeń nazwanych „dieta” oraz z tytułu sfinansowania przez pracodawcę kosztów noclegów, stanowi podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne (emerytalne, rentowe, chorobowe, wypadkowe) oraz ubezpieczenie zdrowotne.

Organ rentowy wskazał następujące przychody:

– za luty 2018 r.: 120 zł w postaci wypłaconych świadczeń nazwanych „dieta”, 210 zł w postaci sfinansowania kosztów noclegów;

– za styczeń 2019 r.: 390 zł w postaci wypłaconych świadczeń nazwanych „dieta”, 547 zł w postaci sfinansowania kosztów noclegów.

Jako podstawę prawną decyzji podano art. 83 ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 18 ust. 1, art. 20 ust. 1 ustawy z 13.10.1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych oraz art. 81 ust. 1 ustawy z 27.08.2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych.

W uzasadnieniu organ rentowy stwierdził, że ubezpieczony, wykonując powierzone mu zadania, nie znajdował się w podróży służbowej w rozumieniu art. 77<sup>5</sup> k.p., a co za tym idzie pracodawca nie był zobowiązany do wypłaty mu należności na pokrycie kosztów związanych z podróżą.

Mając to na uwadze, organ rentowy wyraził stanowisko, że do podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia dla zainteresowanego należy przyjąć przychód uzyskany przez niego w danym miesiącu kalendarzowym z tytułu stosunku pracy, tj. wszelkie wypłaty dokonane lub postawione do dyspozycji pracownika w danym miesiącu kalendarzowym bądź ich ekwiwalent oraz wartość świadczeń uzyskanych w naturze, w tym składniki przychodu wymienione w sentencji decyzji.

**Odwołaniem** od powyższej decyzji płatnik składek zaskarżył tę decyzję w całości, formułując analogiczne zarzuty, wnioski i uzasadnienie, jak w przypadku odwołania od decyzji dotyczącej A. F..

**W odpowiedzi na odwołanie** pozwany organ rentowy wniósł o oddalenie odwołania, podtrzymując stanowisko wyrażone w zaskarżonej decyzji i argumentując jak w odpowiedzi na odwołanie w sprawie dotyczącej A. F..

Na podstawie art. 219 k.p.c. sprawy ze wszystkich odwołań zostały połączone do ich łącznego rozpoznania i rozstrzygnięcia.

W dalszym toku postępowania strony podtrzymały swoje stanowiska.

Pozwany wniósł ponadto o zasądzenie kosztów zastępstwa procesowego.

#### **Sąd Okręgowy ustalił następujący stan faktyczny:**

Płatnik składek G. G. prowadzi działalność gospodarczą pod firmą PHU (...), obecnie ze stałym miejscem wykonywania w Z., ul. (...), zarejestrowaną od 13.07.2017 r., której dominującym przedmiotem jest wykonywanie konstrukcji, montaż elewacji i pokryć dachowych na obiektach przemysłowych.

Od dnia zarejestrowania działalności do 31.07.2020 r., jako stałe miejsce działalności płatnika wskazano ul. (...) w Z.. okoliczności ustalone na podstawie wpisu w (...).

Płatnik prowadzi działalność w zakresie budownictwa specjalistycznego, tj. budowy hal przemysłowych i magazynowych. Przedmiotem tej działalności jest wykonywanie pokryć dachowych i zabudowy hal z płyt warstwowych, łącznie z obróbkami blacharskimi. Prowadzi inwestycje na terenie zarówno Z., jak i poza Z..

Zatrudniając pracowników, płatnik od razu informuje ich, gdzie będą pracować w ramach umowy. Pracownicy płatnika, w tym ubezpieczeni, wykonywali pracę w tych miejscach, w których aktualnie prowadzona była inwestycja.

Czasem płatnik jest zmuszony wykonywać roboty również poza Z., na terenie całego kraju, przy inwestycjach trwających czasem po kilka dni, czasem po kilka tygodni, a czasem po kilka miesięcy. Choć stara się wykonywać prace w odległości do 120 km od Z., to 30 % inwestycji realizuje poza tym obszarem.

Świadczenia nazwane „dietami” oraz noclegi zapewniane były pracownikom w spornych okresach w związku z pracą na budowach na terenie kraju, poza Z.. Dojazd do tych miejsc został zapewniony samochodami firmowymi. Płatnik składek nie wystawiał pracownikom pisemnych delegacji. W razie konieczności świadczenia przez nich pracy w dalszej odległości od Z., informował ich o tym ustnie dzień – dwa dni wcześniej.

Zapewnienie noclegów przez płatnika polega na wynajęciu hotelu, pensjonatu lub kwatery prywatnej w pobliżu budowy. Pracownicy nocują tam przez cały okres budowy. Mieszkają w pokojach kilkuosobowych.

Rozliczaniem świadczeń i składek płatnika zajmuje się biuro rachunkowe.

dowód: protokoły przesłuchania świadka J. G. k. 89v i k. 90v akt sąd., zeznania ubezpieczonych R. G. k. 79 v akt sąd., A. F., k. 66v akt sąd., M. Ł. k. 66v - 67 akt sąd. w zw. z protokołem jego przesłuchania w aktach ZUS.

W miesiącach wskazanych w zaskarżonej decyzji ubezpieczony **A. F.** był zgłoszony do ubezpieczeń społecznych i ubezpieczenia zdrowotnego z tytułu zatrudnienia na podstawie umowy o pracę u płatnika składek.

A. F. był zatrudniony u płatnika w okresie od 01.08.2017 r. do 13.01.2019 r.

na 1/2 etatu, od 21.02.2018 r. na cały etat, na stanowisku dekarz - operator. W umowie o pracę wskazano jako miejsce wykonywania pracy: ul. (...), Z.. Wynagrodzenie określono jako 1/2 minimalnego miesięcznego wynagrodzenia (1 000 zł brutto), od 01.01.2018 r. – 1050 zł brutto, od 21.02.2018 r. na pełen etat - 2 100 zł brutto (minimalne wynagrodzenie miesięczne).

okoliczności niesporne, ustalone na podstawie akt organu rentowego

Ubezpieczony A. F. w okresie zatrudnienia u płatnika zajmował się montażem płyt warstwowych, montażem dachów. Prace wykonywał na budowach w okolicach Z. oraz na wyjazdach, czasami z noclegiem. Nie otrzymywał pisemnych poleceń wyjazdu. O pracy w terenie – jej miejscu dowiadywał się ustnie od bezpośredniego przełożonego. Nie ponosił kosztów noclegu. Miał tam zapewnione przez pracodawcę noclegi i otrzymywał świadczenia nazwane dietami. Na wyjazdach wykonywał te same prace co zwykle, wynikające z umowy o pracę. Nie wykonywał pracy w miejscu wskazanym na umowie o pracę. Pod tym adresem mieściło się biuro, a charakter jego pracy wymagał pracy na budowach. Przy podpisaniu umowy wiedział, że prace będzie wykonywał w terenie i na to się godził.

dowód: zeznania ubezpieczonego A. F., k. 66v akt sąd.

W miesiącach wskazanych w zaskarżonej decyzji ubezpieczony **M. Ł.** był zgłoszony do ubezpieczeń społecznych i ubezpieczenia zdrowotnego z tytułu zatrudnienia na podstawie umowy o pracę u płatnika składek.

M. Ł. był zatrudniony u płatnika składek w okresie od 04.02.2019 r. do 07.02.2020 r. w wymiarze 1 etatu, na stanowisku dekarz. W umowie o pracę wskazano jako miejsce wykonywania pracy: ul. (...), Z.. Wynagrodzenie określono jako minimalne miesięczne wynagrodzenie.

okoliczności niesporne, ustalone na podstawie akt organu rentowego, świadectwo pracy k. 75 akt sąd.

Ubezpieczony M. Ł. w okresie zatrudnienia u płatnika zajmował się montażem płyt warstwowych, pracą na dachach płaskich, obróbkami blacharskimi, wykonywaniem elewacji budynków itp. Prace wykonywał w okolicach Z. na budowach, na których prowadzone były prace przez pracodawcę, w odległości kilkudziesięciu km od Z., czasami na dalszych wyjazdach. Niekiedy wyjazdy na budowal, na których wykonywał pracę wiązały się z noclegami. Nie otrzymywał pisemnych poleceń wyjazdu. O pracy w terenie – jej miejscu dowiadywał się ustnie od przełożonego dzień przed wyjazdem. Nie ponosił kosztów noclegu. Miał tam zapewnione przez pracodawcę noclegi i otrzymywał świadczenia nazwane „dietami”. Na wyjazdach wykonywał te same prace co zwykle, wynikające z umowy o pracę. Nie wykonywał żadnej pracy w miejscu wskazanym na umowie o pracę. Pod tym adresem mieściło się biuro, a charakter jego pracy wymagał pracy na budowach.

W okresie objętym zaskarżoną decyzją pracował na budowie we W.. Wykonywał taką samą pracę dekarza, co zwykle. Mieszkał w hotelu, nie ponosił kosztów noclegu.

Przed podpisaniem umowy o pracę był informowany, że prace będzie wykonywał poza siedzibą firmy i wyraził na to zgodę.

dowód: zeznania ubezpieczonego M. Ł. k. 66v - 67 akt sąd. w zw. z protokołem jego przesłuchania w aktach ZUS.

W miesiącach wskazanych w zaskarżonej decyzji ubezpieczony **R. G.** był zgłoszony do ubezpieczeń społecznych i ubezpieczenia zdrowotnego z tytułu zatrudnienia na podstawie umowy o pracę u płatnika składek.

R. G. był zatrudniony u płatnika składek w okresie od 01.08.2017 r. do 31.01.2018 r. w wymiarze 1/2 etatu oraz w okresie od 01.02.2018 r. do 13.01.2019 r. na stanowisku brygadzysta/dekarz-operator. W umowie o pracę wskazano jako miejsce wykonywania pracy: ul. (...), Z.. Wynagrodzenie określono jako minimalne miesięczne wynagrodzenie, a okresie zatrudnienia na 1/2 etatu – polowe minimalnego wynagrodzenia.

okoliczności niesporne, ustalone na podstawie akt organu rentowego.

Ubezpieczony R. G. w okresie zatrudnienia u płatnika zajmował się robieniem dachów lub zabudowy hal, wykonywał też pracę brygadzysty. Prace wykonywał na budowach poza Z.. Jeździł wszędzie – do G., W., P., dojeżdżał na te budowle, na których prace prowadził pracodawca. Najczęściej były to wyjazdy kilkudniowe, czasami zdarzył się dłuższy wyjazd. Nie otrzymywał pisemnych poleceń wyjazdu. O pracy w terenie – jej miejscu dowiadywał się ustnie, telefonicznie. Nie ponosił kosztów noclegu. Miał tam zapewnione przez pracodawcę noclegi i otrzymywał świadczenia nazwane dietami. Na wyjazdach wykonywał te same prace co zwykle, wynikające z umowy o pracę. Nie wykonywał żadnej pracy w miejscu wskazanym na umowie o pracę.

Przed podpisaniem umowy o pracę był informowany, że pracę będzie wykonywał poza siedzibą firmy i się na to godził.

dowód: zeznania ubezpieczonego R. G. k. 79 v akt sąd.

W okresie objętym zaskarżoną decyzją płatnik nie uwzględniał w podstawie wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenie zdrowotne kwot wypłaconych pracownikom – w tym A. F., M. Ł., R. G. – tytułem diet, ani kosztów poniesionych na ich zakwaterowanie.

W związku z wykonywaniem przez w/w ubezpieczonych pracy na rzecz płatnika, płatnik poniósł koszty noclegów i świadczeń nazwanych „dietą” w okresie i kwotach wskazanych w sentencji decyzji, dotyczących tych ubezpieczonych.

Ubezpieczeni otrzymali świadczenia w postaci „diet” w okresach i wysokości wskazanych w zaskarżonych decyzjach.

niesporne, a nadto akta organu rentowego, w tym zestawienie z 23.09.2019 r., k. 249-253 akt organu rentowego.

### **Sąd Okręgowy zważył, co następuje:**

Odwołania okazały się niezasadne.

Kluczowe w niniejszej sprawie było rozstrzygnięcie, czy praca ubezpieczonych w okresach, których dotyczą zaskarżone decyzje świadczone były w podróżach służbowych.

Przesądzenie tej kwestii prowadzi natomiast w konsekwencji do konieczności zważenia, czy przyznanie analizowanych świadczeń wygenerowało po stronie pracownika przychód.

Przy czym niesporny jest fakt przyznania ubezpieczonym tychże świadczeń co do zasady, jak i niesporna jest ich wysokość. Wynika ona z dokumentacji złożonej przez płatnika w toku kontroli ZUS-u. W sentencji decyzji wskazano dokładnie te same kwoty, które podał sam płatnik w oświadczeniu z dnia 23.09.2019 r. (k. 249-253 akt organu rentowego). Płatnik składek w toku sprawy ani razu nie podważył tych danych.

Niespornym były również zasady prowadzenia działalności i zatrudniania pracowników przez płatnika składek. Okoliczności przedstawione w tym zakresie przez strony oraz wynikające z załączonych protokołów przesłuchania w charakterze świadka J. G. nie budzą wątpliwości co do faktów. Przy czym pełnomocnicy stron wnieśli o przeprowadzenie dowodu z protokołów przesłuchania tej osoby, złożonych w analogicznych sprawach toczących się przed tut. Sądem, bez konieczności jego bezpośredniego ponownego przesłuchiwania.

W sytuacji gdy sąd przeprowadza dowód z protokołu przesłuchania świadka czy strony, to wtedy nie ma odstępstwa od zasady bezpośredniości w znaczeniu podmiotowym (art. 235 § 1 k.p.c.), gdyż dowód z tego dokumentu przeprowadzany jest przed sądem (składem) orzekającym. Nie jest to dowód z przesłuchania świadka czy strony, lecz dowód z dokumentu urzędowego odzwierciedlającego treść tego zeznania (por. w tym zakresie wyrok Sądu Najwyższego z 30 maja 2008 r., III CSK 344/07). Protokół z przesłuchania świadka czy strony jest # jako dokument urzędowy # dowodem tego, jaka była treść zeznania świadka czy strony. Sąd Najwyższy wielokrotnie już wyjaśniał, że postępowanie w sprawach z zakresu ubezpieczeń społecznych ma charakter kontrolny. Postępowanie dowodowe przed sądem jest postępowaniem sprawdzającym, weryfikującym ustalenia dokonane przez organ rentowy. Protokół kontroli, będący opisem ustaleń kontroli, którego obligatoryjną treść określa art. 91 ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, jest dokumentem urzędowym w rozumieniu art. 244 § 1 k.p.c. Korzysta on z domniemania zgodności z prawdą (że zaświadcza on prawdziwy stan rzeczy), bowiem jest dokumentem typu sprawozdawczego, czyli dokumentem informującym, narratywnym.

Sąd pominął dowód z przesłuchania odwołującego G. G., albowiem kilkakrotnie prawidłowo wzywany na terminy rozpraw, celem przesłuchania w charakterze strony pod rygorem pominięcia dowodu, nie stawiał się i nie usprawiedliwili swojego niestawiennictwa.

Zgodnie z treścią art. 18 ust. 1 ustawy z 13.10.1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (t.j. Dz. U. z 2021 r., poz. 423 ze zm., zwanej dalej ustawą systemową), podstawą wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne pracownika jest przychód w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych, osiągany u pracodawcy z tytułu pozostawania w stosunku pracy, z włączeniami ujętymi w rozporządzeniu Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18.12.1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania postawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe (Dz.U. Nr 161, poz. 1106 ze zm.).

Zgodnie zaś z art. 20 ust. 1 ustawy systemowej, podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie chorobowe oraz ubezpieczenie wypadkowe stanowi podstawa wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i ubezpieczenia rentowe, z zastrzeżeniem ust. 2 i ust. 3.

Generalnie więc, podstawą wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne pracownika i zleceniobiorcy jest przychód w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych, z wyłączeniami ujętymi w rozporządzeniu Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z 18.12.1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania postawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe (t.j. Dz. U. z 2017 r., poz. 1949).

Natomiast na mocy art. 81 ustawy z dnia 27.08.2004 r. o świadczeniach z opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (j.t. Dz.U. z 2021 r., poz. 1285 ze zm.), do ustalenia podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie zdrowotne stosuje się przepisy określające podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe, z zastrzeżeniem ust. 5, 6 i 10 (przy czym ust. 6 stanowi, iż podstawę wymiaru składki na ubezpieczenie zdrowotne pomniejsza się o kwoty składek na ubezpieczenia emerytalne, rentowe i chorobowe finansowanych przez ubezpieczonych niebędących płatnikami składek, potrąconych przez płatników ze środków ubezpieczonego, zgodnie z przepisami o systemie ubezpieczeń społecznych).

Stosownie do art. 10 ust. 1 pkt 1 ustawy z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. z 2021 r., poz. 1128 ze zm.), przychód, którego źródłem jest stosunek pracy, obejmuje – jak stanowi art. 12 ust. 1 tej ustawy – 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.

Należy podkreślić, że z treści art. 11 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wynika zasada, zgodnie z którą przychodem są otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze

i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń. Według regulacji zawartej w przytoczonym przepisie, aby pieniądze i wartości pieniężne mogły być traktowane jako przychód, wystarczy, by były one postawione do dyspozycji podatnika, natomiast żeby świadczenia w naturze i inne nieodpłatne świadczenia były uznane za przychód, konieczne jest otrzymanie tych świadczeń.

Otrzymanie świadczenia, jako realne przysporzenie, przejawia się w przyroście majątku podatnika.

Podstawy wymiaru składek nie stanowią pewne rodzaje przychodów, które – na podstawie upoważnienia z art. 21 ustawy systemowej – określa w drodze rozporządzenia minister właściwy do spraw zaopatrzenia społecznego.

Wydane na podstawie tej delegacji rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z 18.12.1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe wyłącza w § 2 ust. 1 pkt 15 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.

Punktem wyjścia do analizy pojęcia podróży służbowej jest art. 77<sup>5</sup> § 1 k.p.

Według tego przepisu pracownikowi wykonującemu na polecenie pracodawcy zadanie służbowe poza miejscowością, w której znajduje się siedziba pracodawcy lub poza stałym miejscem pracy przysługują należności na pokrycie kosztów związanych z podróżą służbową.

Utrwalona na tle tego przepisu linia orzecznicza wskazuje, że podróż służbowa ma charakter wyjątkowy, incydentalny w procesie pracy pracownika, który podróż taką odbywa. Wykonywanie pracy poza siedzibą przedsiębiorstwa lub poza stałym miejscem pracy jest incydentem, a nie regułą. Na pewno zaś nie jest w podróży służbowej pracownik stale lub w znacznej mierze pracujący w terenie, w obszarze szerszym, niż jedno stałe miejsce świadczenia pracy lub siedziba pracodawcy. Może być też tak, że faktyczne miejsce świadczenia pracy okresowo się zmienia, ale w takim przypadku podróż do tego miejsca też nie ma charakteru podróży służbowej w rozumieniu art. 77<sup>5</sup> § 1 k.p., a jest zwykłym dojazdem do pracy.

Dla zakwalifikowania podróży jako tej, do której odnosi się powołany przepis, koniecznym jest polecenie pracodawcy, które określa konkretne, jednostkowe zadanie służbowe oraz termin i miejsce jego realizacji. Dlatego też za podróż służbową nie można uznać stałego i regularnego wykonywania pracy w różnych miejscowościach, gdy wynika ono z samej umowy o pracę (por. wyrok Sądu Najwyższego z 10.10.2013 r., sygn. akt II UK 104/13).

Nie jest bowiem wystarczające wykonywanie pracy poza siedzibą pracodawcy, by wyjazdy zakwalifikować jako podróż służbową. Wielu pracowników świadczy pracę poza siedzibą pracodawcy, gdyż przemieszczanie się należy do istoty wykonywanych przez nich obowiązków (por. wyrok Sądu Najwyższego z 28.06.2012 r., sygn. akt II UK 284/11).

Podzielając w całości pogląd wyrażony przez Sąd Najwyższy w wyroku z 28.06.2012 r. (II UK 284/11) przyjąć należy, że podróż służbowa charakteryzuje się tym, że jest odbywana poza obszar miejscowości, w której znajduje się siedziba pracodawcy lub poza stałe miejsce pracy pracownika, na polecenie pracodawcy, w celu wykonania określonego przez pracodawcę zadania oraz jest ograniczona zakładanym z góry terminem. Wszystkie te cechy muszą wystąpić łącznie (por. wyrok SN z 22.02.2008 r., sygn. akt I PK 208/07).

W związku z tym pracownicy, których praca z istoty polega na przemieszczaniu się na pewnym obszarze, nie odbywają podróży służbowych (por. wyrok SN z 30.9.1976 r., sygn. akt I PR 115/76, z glosami M. Sobczak-Kaweckiej, OSPiKA Nr 2/1978, poz. 19 i J. Tyski, „Nowe Prawo” nr 4/1977, s. 586).

Ze względu na przedmiot podróży służbowej istotne jest to, że pracownik ma wykonać czynności pracownicze wyznaczone do zrealizowania w poleceniu pracodawcy, które nie powinny należeć do zwykłych, umówionych



czynności pracowniczych (uchwała (7) SN z 19.11.2008 r., sygn. akt II PZP 11/08, wyrok SN z 04.03.2009 r., sygn. akt II PK 210/08).

Nie jest podróżą służbową udanie się pracownika niemobilnego poza siedzibę pracodawcy w celu wykonywania zwykłych czynności pracowniczych (por. wyrok SN z 04.07.1978 r., sygn. akt I PR 45/78 z glosą A. Kijowskiego, „Nowe Prawo” Nr 11/1979, s. 162; wyrok SN z 16.09.2009 r., sygn. akt I UK 105/09; uchwała SN z 18.03.1998 r., sygn. akt III ZP 20/97; uchwała SN z dnia 15.08.1980 r., sygn. akt I PZP 23/80, wyrok SN z 20.02.2007 r., sygn. akt II PK 165/06).

Zauważyć trzeba, że „spełnienie wymagania przewidzianego w art. 29 § 1 pkt 2 k.p., może polegać na wskazaniu stałego miejsca pracy, na wskazaniu obok stałego miejsca pracy także niestałego miejsca (miejsc) wykonywania pracy bądź na wskazaniu niestałych (zmiennych) miejsc pracy w dostateczny wszakże sposób określonych. Należy przyjąć, że istotą tak zwanego „ruchomego” (zmiennego) miejsca pracy, odróżniającą go od obszarowego miejsca pracy, jest jego punktowość, z tym jednak, że punkt ten może być zmieniany. Zakres możliwych zmian w tym względzie – w uzgodnionych granicach – musi być determinowany rodzajem pracy świadczonej przez pracownika oraz naturą działalności prowadzonej przez pracodawcę i związaną z nią rzeczywistą potrzebą gospodarczą.

Ruchome (zmienne) miejsce pracy może na przykład zostać określone wówczas, gdy pracodawca prowadzi budowy lub podobnego rodzaju działalność. Jeżeli ruchome miejsce pracy zostało właściwie określone w umowie, ***to stałymi miejscami pracy w rozumieniu art. 77<sup>5</sup> § 1 k.p.***, będą wówczas poszczególne, konkretne miejsca, do których (w granicach umowy o pracę i ramach określonego w niej ruchomego miejsca pracy) pracownik zostaje skierowany w celu stałego świadczenia, umówionego rodzaju pracy. Pracownik taki będzie w podróży służbowej, gdy otrzyma krótkotrwale zadanie wykonania pracy poza takim stałym miejscem pracy, a także w czasie dojazdu do tego miejsca i powrotu z niego.

Pracownik przedsiębiorstwa budowlanego realizującego inwestycje w różnych miejscowościach może mieć w umowie o pracę określone miejsce wykonywania pracy (art. 29 § 1 pkt 2 k.p.) jako miejsce, gdzie jego pracodawca prowadzi budowy lub innego rodzaju stałe prace, ewentualnie ze wskazaniem, na jakim obszarze geograficznym. ***Stalym miejscem pracy*** takiego pracownika w rozumieniu art. 77<sup>5</sup> § 1 k.p., jest wówczas ***każdorazowo to miejsce, w którym pracownik przez dłuższy czas, stale, systematycznie świadczy pracę (miejsce budowy realizowanej przez pracodawcę)***” – (por. wyrok WSA w Gdańsku z dnia 17.01.2018 r., I SA/Gd 941/17).

W niniejszym postępowaniu ustalono, że ubezpieczeni stale, w całym rozpatrywanym okresie zatrudnienia u płatnika, świadczyli pracę w miejscu znajdującym się poza miejscem wskazanym w umowie o pracę. Umowa o pracę przewidywała ul. (...) w Z., takie było też wówczas zarejestrowane miejsce wykonywania działalności przez płatnika.

Tymczasem ubezpieczeni wykonywali swoje obowiązki, tzn. swoją zwykłą pracę, określoną w umowie (odpowiednio dekarz-operator, dekarz, brygadzysta – dekarz – operator), poza Z..

Już zresztą na etapie postępowania przed organem rentowym deklarował (oświadczenie z 02.09.2019 r., k. 67 akt organu rentowego), że „siedziba firmy nie jest miejscem pracy dla żadnego z pracowników”.

Taki charakter pracy był z góry ustalony, wynikał z samego rodzaju działalności płatnika. Ubezpieczeni już na wstępie, podejmując zatrudnienie, byli poinformowani, że będą pracować na budowach w terenie, tam gdzie płatnik realizował umowy z kontrahentami. To również wynika z oświadczeń odwołującego się z 02.09.2019 r.: „pracownicy przed podpisaniem umów o pracę zostali poinformowani, że będą wykonywać pracę poza adresem siedziby firmy”; „usługi budowlane wykonywane na terenie całej Polski są stałym elementem prowadzenia działalności firmy”. Treść tych oświadczeń potwierdziła się w toku postępowania dowodowego przed Sądem.

Ubezpieczeni odbywali więc stale wyjazdy poza siedzibę firmy mieszczącą się w Z. – do miejsc, w których znajdowała się dana budowa.

Wyjazdy te były organizowane przez pracodawcę i realizowane na koszt pracodawcy, czasami wiązały się z noclegami. Nie było incydentalnych wyjazdów, odróżniających się w jakikolwiek sposób od stale wykonywanej przez ubezpieczonych pracy.

Przy danej budowie ubezpieczeni pracowali jako dekarze/operatorzy – zgodnie ze stanowiskiem określonym w umowie. Niespornym przy tym jest i co wynika bezpośrednio z ich zeznań, że na miejscu wykonywali oni swoje typowe, zwykłe czynności pracownicze w sposób powtarzalny, związane ze zwykłą działalnością pracodawcy. Tak więc rodzaj ich pracy, wyznaczony w ramach podróży służbowych nie miał charakteru wyjątkowego, odmiennego. Nie otrzymywali nawet odrębnych pisemnych poleceń dotyczących wyjazdu.

Ich praca nie miała charakteru podróży służbowej, tzn. zjawiska w ramach pracowniczych powinności incydentalnego, niezwykłego i nietypowego, stanowiącego pewien wyłom w zwykłym świadczeniu pracy, lecz były to umówione, zwykłe czynności pracownicze.

Wobec powyższego, oczywiste jest, że zastrzeżenie umowne, określające miejsce świadczenia pracy jako siedzibę firmy, jest zastrzeżeniem pozornym. Stałe miejsce pracy, zgodnie z ustaleniami stron umowy i zgodnie z faktycznym sposobem jej wykonywania, znajdowało się tam, gdzie pracodawca wykonywał prace budowlane na rzecz swoich kontrahentów, poza Z., na terenie danej budowy.

W konsekwencji więc wyjazdy ubezpieczonych do pracy poza siedzibę firmy do miejsca realizacji robót nie mogą być kwalifikowane jako podróże służbowe w rozumieniu art. 77<sup>5</sup> § 1 k.p., a tym samym świadczenia przyznane pracownikowi z tytułu tych wyjazdów nie są przychodami należnymi z tytułu podróży służbowej pracownika, podlegającymi wyłączeniu z podstawy wymiaru składek.

Nie może zatem budzić wątpliwości, że świadczenia wypłacone pod nazwą „diety” dają przychód pracownika w rozumieniu art. 18 ust. 1 ustawy systemowej.

Z przyczyn wyżej wskazanych, kwoty podane w zaskarżonych decyzjach jako wartości „sfinansowania kosztów noclegu” również stanowią przychód pracownika i należało uwzględnić je w podstawie wymiaru składek ubezpieczonych.

W orzecznictwie zaliczanie do przychodu pracowniczego, w ujęciu ustawy systemowej, kwot pokrywających opłaty za zakwaterowanie i noclegi pracownika budziło wątpliwości. Były to kontrowersje wywołane linią orzecniczą sądownictwa administracyjnego na tle regulacji podatkowych, które jednak zostały rozwiane **uchwałą** Sądu Najwyższego z dnia 10.12.2015 r. III UZP 14/15, podjętą w związku z zagadnieniem prawnym przekazanym postanowieniem Sądu Apelacyjnego w Poznaniu z dnia 23.07.2015 r.

W uchwale tej Sąd Najwyższy stwierdził, że „pojęcie przychodu określone w art. 4 ust. 9 ustawy z dnia 13.10.1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (...), 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”, a w uzasadnieniu szczegółowo odniósł się do każdego z budzących wątpliwość aspektów zagadnienia.

Sąd Okręgowy nie znajduje podstaw prawnych do kwestionowania cytowanej tezy i jej uzasadnienia.

Podzielić też trzeba stanowisko Sądu Apelacyjnego w Poznaniu wyrażone w wyroku z dnia 02.07.2019 r. (sygn. akt III AUa 351/18), w którym to Sąd Apelacyjny, rozpoznając sprawę z odwołania płatnika składek w podobnej sprawie, powołał się również na w/w uchwałę Sądu Najwyższego z dnia 10.12.2015 r.

Sąd Apelacyjny w Poznaniu, cytując uchwałę Sądu Najwyższego stwierdził, że „w myśl art. 18 ust. 1 ustawy z dnia 13.10.1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe ubezpieczonych wymienionych w art. 6 ust. 1 pkt 1-3 i pkt 18a (w tym pracowników - art. 6 ust. 1 pkt 1) 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, „przychód” - to przychody w rozumieniu przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej

PDoFizU) z tytułu zatrudnienia między innymi w ramach stosunku pracy. Powyższe odesłanie oznacza, że przychód pracownika ze stosunku pracy definiowany jest przepisami PDoFizU. Punktem wyjścia jest tu art. 12 ust. 1 PDoFizU, który za przychody ze stosunku pracy uznaje 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. Biorąc zaś po uwagę treść art. 11 ust. 1 PDoFizU, warunkiem uznania tych świadczeń za przychód pracownika jest ich otrzymanie od pracodawcy.

Z kolei z językowego brzmienia art. 21 ust. 1 PDoFizU, zawierającego zwolnienia od podatku dochodowego o charakterze przedmiotowym, wynika, że ustawodawca nie wyłącza wymienionych w nim świadczeń z zakresu pojęciowego „przychód”, a jedynie „zwalnia” je od podatku dochodowego. Są one nadal przychodem, ale nie stanowią podstawy opodatkowania (nie wchodzi w skład kwoty podlegającej opodatkowaniu).

Biorąc pod uwagę brzmienie przedstawionych wyżej przepisów i przyjmując, że: po pierwsze, na gruncie PDoFizU i ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych pojęcie „przychód” jest wspólne, pod drugie, art. 21 ust. 1 PDoFizU nie modyfikuje pojęć: „przychód” z art. 11 ust. 1 PDoFizU czy „przychód ze stosunku pracy (art. 12 ust. 1 PDoFizU), należałoby przyjąć, że nieodpłatne świadczenia pracodawcy związane z kosztami czasowego zamieszkania pracownika poza jego centrum życiowym (świadczenia ponoszone przez pracodawcę z tytułu zakwaterowania pracowników - art. 21 ust. 1 pkt 19 PDoFizU) stanowiły przychód pracownika (art. 12 ust. 1 PDoFizU), a więc, zgodnie z art. 18 ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń, także podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne.

Biorąc powyższe pod uwagę, Sąd Najwyższy podkreślał, że przepisy prawa, w tym przepisy bhp, nie obligują pracodawcy do zapewnienia pracownikowi miejsca zamieszkania, w którym będzie zaspokajał swoje potrzeby bytowe. Jest to sfera prywatna pracownika, realizowana poza godzinami pracy i poza dyspozycją pracodawcy. Jedynym wyjątkiem jest tu podróż służbowa (art. 77 § 1 KP), podczas której pracownik pozostaje w dyspozycji pracodawcy a wymuszony nią nocleg poza miejscem zamieszkania nie jest wpisany w umówiony charakter pracy. Z samego faktu zamieszkiwania poza stałym miejscem pobytu (w miejscu wykonywania pracy) nie wynika, że pracownik pozostaje w dyspozycji pracodawcy i że używa lokalu, w którym został zakwaterowany, w celach służbowych. Zakwaterowanie pracowników w miejscu wykonywania obowiązków pracowniczych nie jest związane z samym procesem pracy, jak ma to miejsce np. w przypadku przygotowania stanowiska pracy wraz z urządzeniami, narzędziami i materiałami. Udostępniona kwatera (lokal) nie jest „narzędziem” pracy, którego koszty obciążałoby pracodawcę, ale służy realizacji pozapracowniczych potrzeb życiowych (socjalnych). O ile zatem pracodawca jest organizatorem pracy i ma zapewnić warunki techniczno-organizacyjne wykonywania pracy, to obowiązek ten nie rozciąga się na zapewnienie pracownikowi noclegu. Oczywiście 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. Nie jest to zresztą cechą charakteryzująca wyłącznie stosunek pracy pracownika mobilnego, ale także każdego pracownika podejmującego pracę „niemobilną” w dużej odległości od swojego miejsca zamieszkania, w tym pracownika oddelegowanego do pracy za granicą. Również i w takiej sytuacji pracownik - gdyby nie konieczność wywiązania się z obowiązków wynikających z umowy o pracę - nie miałby powodu do ponoszenia kosztu noclegu (pobytu) poza swoim miejscem zamieszkania.

Zasadą powinno być, że pracownik za swoją pracę otrzymuje wynagrodzenie (świadczenie pieniężne), a nieodpłatne świadczenia stanowią wyjątek od tej zasady, uzasadniony między innymi względami praktycznymi, w tym ekonomicznymi, np. ze względu na ulgi przy grupowym ubezpieczeniu, zakwaterowaniu czy przy zbiorczych pakietach medycznych. Ta zasada odpowiedniej płacy ma także uzasadnienie z ekonomicznego punktu widzenia. Zbyt niskie wynagrodzenie za pracę, nieuwzględniające kosztów pracownika ponoszonych w związku z wykonywaniem zwykłych, bo wynikających z umowy o pracę, obowiązków, może spowodować nieatrakcyjność oferty pracodawcy na rynku pracy, gdyż podjęcie takiej pracy może być oceniane jako „nieopłacalne”. Jeśli pracodawca uwzględnia (musi uwzględnić) ten aspekt w wysokości wynagrodzenia, ale ze względów organizacyjnych, praktycznych decyduje się na nieodpłatne świadczenie w postaci udostępnienia pracownikom nieodpłatnych noclegów (mających wymierną

wartość ekonomiczną), to nadal jest to zapłata za pracę. Gdyby zatem przyjąć, że ponoszenie przez pracodawcę wydatków w celu zapewnienia noclegów pracownikowi mobilnemu jest świadczeniem poniesionym w interesie pracodawcy, ponieważ to jemu przynosi konkretną i wymierną korzyść w postaci prawidłowo i efektywnie wykonanej przez pracownika pracy, to również taki charakter miałoby wynagrodzenie za pracę np. w formie dodatku „za mobilność”, a nie budzi wątpliwości, że wynagrodzenie jest przychodem pracownika.

Oceniając zatem obiektywnie, 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, skoro zdecydował się na wynikające z umowy o pracę „mobilne” miejsce pracy. Przedmiotem PDoFizU jest podatek od dochodu, a zatem, ogólnie rzecz ujmując, podatek od kwoty przychodu pomniejszonej o koszty przychodu, czyli o wydatek poniesiony w celu uzyskania przychodu. W przypadku stosunku pracy jako źródła przychodu (art. 10 ust. 1 pkt 1 PDoFizU), kwota z tego tytułu ma charakter zryczałtowany, a więc ze swej istoty nie uwzględnia wszystkich kosztów poniesionych w celu uzyskania przychodu.

O ile na gruncie PDoFizU i ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych pojęcie „przychód” jest wspólne, o tyle przepisy prawa ubezpieczeń zawierają autonomiczne unormowania dotyczące „wyłączenia z podstawy wymiaru składek niektórych rodzajów przychodów” (art. 21 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych). Na mocy delegacji zawartej w tym przepisie, wyłączeniu z podstawy wymiaru składek podlegają wymienione w § 2 rozporządzeniu Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18.12.1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe, przychody ujęte w art. 12 ust. 1 PDoFizU, a do nich nie należy wartość świadczeń ponoszonych przez pracodawcę z tytułu zakwaterowania pracowników, co przesądza o tym, że tego rodzaju nieodpłatne świadczenie podlega „oskładkowaniu”.

W rezultacie, zarówno wykładnia językowa komentowanych przepisów, jak i wykładnia funkcjonalna prowadzi do wniosku, że pojęcie przychodu określone w art. 4 ust. 9 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych obejmuje wartość świadczeń ponoszonych przez pracodawcę z tytułu zakwaterowania pracowników i stanowi ona podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne w rozumieniu art. 18 ust. 1 tej ustawy”.

Sąd Apelacyjny w Poznaniu podkreślił, że „możliwość zwrócenia się do Sądu Najwyższego o rozstrzygnięcie zagadnienia prawnego jest wyjątkiem od konstytucyjnej zasady podległości sędziów tylko Konstytucji RP oraz ustawom (zob. uzasadnienie uchwały SN (7) z 30.03.1999 r., III CZP 62/98). Rozwiązanie to ma jednak zapewnić pomoc sądowi odwoławczemu rozpoznającemu konkretną sprawę a ponadto umożliwić Sądowi Najwyższemu wpływanie na prawidłową wykładnię prawa, także w innych sprawach rozpoznawanych przez sądy. Zgodnie z § 2 art. 390 kpc, uchwała Sądu Najwyższego wiąże wprawdzie jedynie w sprawie, w której przedstawione zostało pytanie prawne, jednak z uwagi na autorytet SN, podjęte uchwały mają wpływ na stosowaną wykładnię prawa także w innych sprawach rozpoznawanych przez sądy. Zarówno sytuacja faktyczna, której skutkiem była wskazana uchwała Sądu Najwyższego (Sąd Apelacyjny w Poznaniu zwrócił się z zapytaniem prawnym z uwagi na powzięte wątpliwości prawne oraz w trosce o jednolitość orzecznictwa drugoinstancyjnego), jak i autorytet Sądu Najwyższego, przemawia za pełną akceptacją stanowiska Sądu Najwyższego nie tylko w sprawie, w której pytanie prawne zostało zadane, ale także w innych sprawach w tożsamej materii”.

Sąd Okręgowy podziela to stanowisko.

Nadmienić można, że analogiczne stanowisko zajął też **Sąd Apelacyjny w Poznaniu** m.in. w wyroku z dnia 02.06.2021 r. sygn. III AUa 1021/19, oddalając apelację płatnika. Powyższe wynika również z wyroku Sądu Najwyższego z dnia 23.04.2013 r. (I UK 600/12), w którym stwierdzono, że świadczenia poniesione przez pracodawcę z tytułu zapewnienia pracownikowi noclegu na koszt pracodawcy powodują określony ubytek w majątku pracodawcy, powiększając o taką kwotę majątek pracownika. Takie stanowisko zostało też wyrażone w wyrokach Sądu Najwyższego z dnia 08.03.2016 r. sygn. II UK 96/15 i z dnia 30.10.2013 r. sygn. II UK 112/13. Wykładnia ta akceptowana była w orzecznictwie Sądu Najwyższego (wyroki z dnia 12.09.2012 r. sygn. akt II UK 45/12, z dnia 19.11.2012 r., sygn. akt II UK 96/12).

Zakwaterowanie pracownika na koszt pracodawcy stanowi nieodpłatne świadczenie w naturze, którego wartość pieniężna jest przychodem ze stosunku pracy uwzględnianym w podstawie wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne. Jest tak wtedy, gdy takie koszty co do zasady powinny obarczać pracownika, któremu jednak "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 (por. wyrok SN z dnia 01.03.2017 r., sygn. akt II BU 5/16 i powołane tam orzecznictwo).

Identyczne stanowisko zajął Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 16.02.2022 r. (II FSK 1435/19), który powołał się dodatkowo na wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 08.07.2014 r. sygn. akt K 7/13. W wyroku TK, na tle występujących zagadnień spornych, dokonano zdefiniowania tego rodzaju przychodu. Wyjaśniono, że wskazane regulacje rozumiane w ten sposób, że "inne nieodpłatne świadczenie" oznacza przysporzenie majątkowe o indywidualnie określonej wartości, otrzymane przez pracownika oraz, że w zakres nieodpłatnego świadczenia jako przychodu wchodzi wszystkie zjawiska gospodarcze i zdarzenia prawne "których skutkiem jest nieodpłatne, tj. niezwiązane z kosztami lub inną formą ekwiwalentu, przysporzenie majątku tej osobie, mające konkretny wymiar finansowy". Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że akceptując warunki umowy pracownik wyraża zgodę na przyjęcie tych świadczeń, w istocie traktując je jako - stanowiący część dochodu - element wynagrodzenia za pracę. W razie braku świadczenia ze strony pracodawcy pracownik musiałby ponieść konkretny wydatek (na nocleg i dojazd). W konsekwencji przyjęcie świadczenia oferowanego przez pracodawcę oznacza uniknięcie tego wydatku. Jeżeliby oceniać tę kwestię (z wyłączeniem podróży służbowych) z perspektywy warunku niezbędnego do zgodnego z prawem wykonywania pracy (obciążającego pracodawcę), to jedynie w aspekcie prawa pracownika do takiego wynagrodzenia, aby odpowiadało rodzajowi wykonywanej pracy (art. 78 § 1 kp) i było godziwe (art. 13 kp), a więc w przypadku pracy wymuszającej czasowe zamieszkanie pracownika poza jego centrum życiowym, wynagrodzenie powinno być tak ustalone, aby uwzględniało taki życiowo uciążliwy charakter pracy (por. uzasadnienie uchwały Sądu Najwyższego z dnia 19.11.2008 r., o sygn. akt II PZP 11/08). Powyższa zasada odpowiedniej płacy ma także uzasadnienie z ekonomicznego punktu widzenia. Zbyt niskie wynagrodzenie za pracę, nieuwzględniające kosztów pracownika ponoszonych w związku z wykonywaniem zwykłych - bo wynikających z umowy o pracę - obowiązków, może spowodować nieatrakcyjność oferty pracodawcy na rynku pracy, gdyż podjęcie takiej pracy może być oceniane jako "nieopłacalne". Jeśli pracodawca uwzględnia (i powinien uwzględniać) ten aspekt w wysokości wynagrodzenia, ale ze względów organizacyjnych, praktycznych decyduje się na nieodpłatne świadczenie w postaci udostępnienia pracownikom nieodpłatnego transportu oraz nieodpłatnych noclegów (które to świadczenia mają wymierną wartość ekonomiczną), to nadal jest to zapłata za pracę. Gdyby zatem przyjąć, że ponoszenie przez pracodawcę wydatków w celu zapewnienia pracownikowi transportu oraz noclegów jest świadczeniem poniesionym w interesie pracodawcy, ponieważ to jemu przynosi konkretną i wymierną korzyść w postaci prawidłowo i efektywnie wykonanej przez pracownika pracy, to również taki charakter miałoby wynagrodzenie za pracę, np. w formie dodatku "za mobilność", a nie budzi wątpliwości, że będzie ono uznane za przychód pracownika. Zasadą powinno być zatem, że pracownik za swoją pracę otrzymuje wynagrodzenie (świadczenie pieniężne), a nieodpłatne świadczenia stanowią wyjątek od tej zasady, uzasadniony między innymi względami praktycznymi, w tym ekonomicznymi. Oceniając zatem obiektywnie, dobrowolne przyjęcie od pracodawcy nieodpłatnego zakwaterowania leży w interesie pracownika, gdyż uzyskuje on w ten sposób wymierną korzyść (przysporzenie majątkowe) w postaci uniknięcia kosztów, które musiałby ponieść, skoro zdecydował się na wynikające z umowy o pracę miejsce pracy poza miejscem zamieszkania.

Reasumując powyższe Naczelny Sąd Administracyjny w powołanym orzeczeniu stwierdził, że wydatki ponoszone przez pracodawcę na przedmiotowe świadczenia, z wyłączeniem podróży służbowej, będą stanowić dla pracownika przychód, w rozumieniu art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f., podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym, od którego płatnik jest obowiązany pobrać zaliczki na podatek. Wydatki te są świadczeniami poniesionym w interesie tego pracownika, ponieważ umożliwiają mu zapewnienie właściwych warunków socjalnych oraz organizacyjnych, które powinien sfinansować z uzyskiwanych dochodów. W tym znaczeniu to zatem pracownik uzyskuje konkretną i wymierną korzyść w postaci uniknięcia wydatku (lub jego zwrotu), który musiałby ponieść. Tożsama argumentacja została wyrażona między innymi w wyrokach Naczelnego Sądu Administracyjnego: z dnia 23.07.2019 r., o sygn. akt II FSK 2721/17; z dnia 13.08.2019 r., o sygn. II FSK 2904/17; z dnia 18.10.2019 r., o sygn. akt II FSK 3659/17 oraz z dnia 26.11.2019 r., o sygn. II FSK 3953/17).

Na konieczność zakwalifikowania jako przychodu wydatków na zapewnienie noclegów dla pracowników w miejscu wykonywania przez nich pracy wskazał też Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 13.08.2020 r. (sygn. II FSK 1168/18) stwierdzając, że „dobrowolne przyjęcie od pracodawcy nieodpłatnego zakwaterowania leży w interesie pracownika mobilnego, gdyż uzyskuje on w ten sposób wymierną korzyść (przysporzenie majątkowe) w postaci

uniknięcia kosztów, które musiałby ponieść, skoro zdecydował się na "mobilne" miejsce pracy. W wyroku z dnia 29.11.2018 r. (sygn. II FSK 799/18) NSA wprost przyjął, że "wydatki ponoszone przez pracodawcę na zapewnienie noclegów dla swoich pracowników w miejscu wykonywania przez nich pracy na jego rzecz, z wyłączeniem podróży służbowej, będą stanowiły dla nich przychód, w rozumieniu art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym, od którego płatnik jest obowiązany pobrać zaliczkę na podatek na zasadach określonych w art. 32 tej ustawy".

Świadczenia ponoszone przez pracodawcę ze spornego tytułu na rzecz pracownika, bez wątplenia wywołują ekwiwalentny "ubytek" w majątku pracodawcy, ale także powiększają przychód pracownika, który w przeciwnym razie sam musiałby pokryć koszt noclegu. Stanowią zatem przysporzenie majątkowe pracownika "w naturze", pozyskane od pracodawcy-płatnika składek, który spełniał je nie tylko we własnym interesie, ale także w interesie zatrudnianych pracowników, których w ten sposób nie obarczały koszty zakwaterowania. Wartość tego typu spornych świadczeń udzielanych pracownikowi w "naturze" ustala się dla celów składkowych według zasad określonych w § 3 rozporządzenia, co potwierdza także potwierdza ich "składkową" naturę prawną (por. postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 30.01.2019 r. I UK 12/18).

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. Jeżeli zatem pracodawca uwzględni (musi uwzględnić) 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 (wyrok Sądu Najwyższego z dnia 22.01.2020 r. sygn. I UK 346/18).

Ugruntowaną linię orzecniczą podzielił także Sąd Apelacyjny w Poznaniu w wyroku z dnia 30.03.2021 r. sygn. III AUa 637/19, powtarzając argumentację przedstawioną w powołanym wyżej wyroku Sądu Apelacyjnego w Poznaniu z dnia 02.07.2019 r. (sygn. akt III AUa 351/18).

Również w wyroku z dnia 12.05.2021 r. (III AUa 715/21) Sąd Apelacyjny w Poznaniu wskazał, że aktualnie analizując przepis art. 77<sup>5</sup> § 1 k.p. najważniejszy akcent kładzie się na wykazanie, że dana podróż służbowa miała incydentalny, tymczasowy i krótkotrwały charakter. Bada się, czy pracownik, w ramach podróży służbowej, ma polecane do wykonania zadanie, które to w kompleksie jego obowiązków stanowi zjawisko nietypowe, okazjonalne, czy też wykonuje swoją pracę przez dłuższy czas w innym miejscu wskazanym przez pracodawcę, niż zapisane w umowie o pracę lub innym dokumencie. Pracę w ramach delegacji (podróży służbowej) wyróżnia, bowiem sporadyczność i przemijający czas trwania wysłania oraz wykonywanie konkretnie określonego zadania. Wykonywaniem zadania służbowego w rozumieniu art. 77<sup>5</sup> § 1 k.p. nie jest zatem wykonywanie pracy określonego rodzaju, wynikającej z charakteru zatrudnienia, gdyż ta nigdy nie jest incydentalna. Nie jest zatem podróżą służbową wykonywanie pracy (zadań) w różnych miejscowościach, gdy przedmiotem zobowiązania pracownika jest stałe wykonywanie pracy (zadań) w tych miejscowościach.

Mając to wszystko na uwadze, na podstawie art. 477<sup>14</sup> § 1 k.p.c. w związku z przepisami powołanymi powyżej, orzeczono jak w punkcie I sentencji wyroku.

O kosztach zastępstwa procesowego orzeczono na podstawie art. 98 § 1 i 3 k.p.c. oraz przepisów rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 22.10.2015r. w sprawie opłat za czynności radców prawnych (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 265).

Wysokość tych kosztów określono mając na względzie okoliczność, że wartości przedmiotu sporu w tego rodzaju sprawach nie stanowi ustalona decyzją podstawa wymiaru składki (przychód podlegający oskładkowaniu), lecz wartość samej składki. Inaczej mówiąc, wartością przedmiotu sporu nie jest wysokość przychodu ubezpieczonych wliczona i wskazana przez pozwanego w zaskarżonych decyzjach, a wysokość składki na ubezpieczenie społeczne, której podstawą jest ta wysokość przychodu. Żadna ze stron nie podała wartości przedmiotu sporu, zatem zastosowano stawkę minimalną określoną w § 2 pkt 1 rozporządzenia, w odniesieniu do każdego z odwołań (po 90 zł).

Sędzia Małgorzata Kulik