

Sygn. akt III AUa 1199/16

WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 14 grudnia 2016 r.

Sąd Apelacyjny we Wrocławiu III Wydział Pracy i Ubezpieczeń Społecznych

w składzie:

Przewodniczący: SSA Maria Pietkun (spr.)

Sędziowie: SSA Barbara Staśkiewicz

SSO del. Izabela Głowacka-Damaszko

Protokolant: Robert Purchalak

po rozpoznaniu w dniu 14 grudnia 2016 r. we Wrocławiu

na rozprawie

sprawy z wniosku **Przedsiębiorstwa (...) S.A. w O.**

przeciwko **Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych Oddział w O.**

przy udziale zainteresowanego **W. P.**

o podstawę wymiaru składek

na skutek apelacji Przedsiębiorstwa (...) S.A. w O.

od wyroku Sądu Okręgowego w Opolu Sądu Pracy i Ubezpieczeń Społecznych

z dnia 14 kwietnia 2016 r. sygn. akt V U 3809/14

I. oddala apelację;

II. zasądza od wnioskodawcy na rzecz strony pozwanej kwotę 900 zł tytułem zwrotu kosztów zastępstwa procesowego w postępowaniu apelacyjnym.

UZASADNIENIE

Wyrokiem z 14 kwietnia 2016 r. Sąd Okręgowy w Opolu Wydział V Pracy i Ubezpieczeń Społecznych oddalił odwołanie Przedsiębiorstwa (...) S.A. w O. od decyzji Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddziału w O. z 9 października 2014 r., dotyczącej podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne pracownika ww. przedsiębiorstwa W. P. i zasądził od wnioskodawcy na rzecz ZUS-u kwotę 600 zł tytułem zwrotu kosztów zastępstwa procesowego.

Powyższe rozstrzygnięcie Sąd Okręgowy wydał w oparciu o następujące ustalenia faktyczne:

W piśmie z 21 października 2010 r. Przedsiębiorstwo (...) S.A. w O. zwróciło się do Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddziału w O. „z prośbą o potwierdzenie, czy stanowisko Spółki jest prawidłowe z punktu widzenia przepisów prawa obowiązujących w tym zakresie”. Dalej w pkt 1 tego pisma zatytułowanym „Stan faktyczny stan przyszły” wskazano, że: „W ramach prowadzonej działalności gospodarczej (...) SA realizuje w kraju i za granicą montaż i modernizacje urządzeń energetycznych. Praca za granicą odbywa się na zasadzie delegowania. Pracownik otrzymuje umowę o pracę

na czas realizacji w kraju i za granicą, gdzie miejscem pracy jest miejsce, gdzie odbywa się realizacja kontraktu. Dążąc do racjonalizacji działalności spółka zamierza wpisać do UZP w przypadku pracowników zatrudnionych w kraju, a przypadku pracowników zatrudnionych za granicą do regulaminów wynagradzania, częściową znikomą odpłatność za zakwaterowanie określoną w formie miesięcznego ryczału kwotowego odrębnie dla kraju i zagranicy.”

Następnie w pkt 2 zatytułowanym „Pytanie w zakresie przedstawionego stanu faktycznego / stanu przyszłego” zamieszczono pytanie do organu rentowego:

„Czy w przypadku udostępniania pracownikom za częściową znikomą odpłatnością usług polegających na zakwaterowaniu można zastosować zapis § 2.1 pkt 26 Rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe, i nie ujmować w podstawie wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe przychodów z tytułu udostępniania pracownikom zakwaterowania za częściową znikomą odpłatnością”.

W pkt 3 „Stanowisko Spółki i jego uzasadnienie” wnioskodawca podnosił, że: „Udostępniając pracownikom zakwaterowanie po cenach niższych niż cena zakupu usługi, w przypadku gdy układ zbiorowy i regulaminy wynagradzania zawierają zapisy o uprawnieniach pracowników do korzystania z zakwaterowania tylko za częściową znikomą odpłatnością wyczerpuje wprost zapisy ww. Rozporządzenia ujęte w § 2.1 pkt 26. Wyżej wymienione zapisy Rozporządzenia zwalniają z podstawy wymiaru składek społecznych przychody osiągnięte w wyniku korzystania z uprawnień do nabycia po cenach niższych niż detaliczne usług w przypadku, gdy korzyści te zostały zapisane w układach zbiorowych pracy lub regulaminach wynagradzania. Reasumując, zdaniem Spółki w opisanym stanie faktycznym korzyści materialne polegające na korzystaniu przez pracowników z zakwaterowania za częściową odpłatnością nie stanowią w ocenie spółki podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe”.

Od powyższego pisma Przedsiębiorstwo (...) S.A. w O. nie uiściło żadnej opłaty na rzecz organu rentowego.

W piśmie z 25 listopada 2010 r. skierowanym do Przedsiębiorstwa (...) S.A. w O. organ rentowy wskazał, że „W odpowiedzi na pismo z 21 października 2010 r. w sprawie podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w O. uprzejmie informuje:

„Zgodnie z rozporządzeniem Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe 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. A zatem w podstawie wymiaru składek uwzględnia się wszystkie wypłaty, które w myśl art. 12 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych są przychodem pracowniczym (niezależnie od zwolnienia podmiotowego i przedmiotowego), tj. 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 ustaloną a ponadto świadczenia pieniężne ponoszone za pracownika jak również wartość innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych - z zastrzeżeniem art. 18 ust. 2 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych oraz z wyłączeniem przychodów wymienionych w § 2 ust. 1 pkt 1-32 rozporządzenia”.

Jak wynika z podanych informacji Spółka w układzie zbiorowym pracy (dla pracowników zatrudnionych w kraju) oraz w regulaminie wynagradzania (w przypadku pracowników zatrudnionych za granicą) zamierza wprowadzić zapis o częściowej znikomej odpłatności pracowników za zakwaterowanie. Tym samym pracodawca nie będzie ponosił całości kosztów zakwaterowania, lecz będzie je finansował również tylko częściowo.

Wobec powyższego, zdaniem Oddziału do przedstawionej sytuacji może mieć zastosowanie przepis § 2 ust. 1 pkt 26 rozporządzenia, na podstawie którego z podstawy wymiaru składek wyłączono korzyści materialne wynikające z układów zbiorowych pracy, regulaminów wynagradzania lub przepisów o wynagradzaniu, a polegające na

uprawnieniu do zakupu po cenach niższych niż detaliczne niektórych artykułów, przedmiotów lub usług oraz korzystaniu z bezpłatnych lub częściowo odpłatnych przejazdów środkami lokomocji.

W oparciu o stanowisko Sądu Najwyższego zawarte w wyroku z 3 kwietnia 2008r roku sygn. akt II UK 172/07 na mocy powołanego przepisu każde przysporzenie majątkowe, w tym także przekazanie pracownikom korzyści materialnej w postaci sfinansowania części kosztów zakwaterowania będzie wyłączone z podstawy wymiaru składek, bowiem wynika z aktów lub przepisów prawa pracy.”.

Powyższe pismo podpisał p. o. Naczelnika Wydziału Ubezpieczeń i Składek W. B..

W zakresie obowiązków W. B. na stanowisku p.o. Naczelnika Wydziału Ubezpieczeń i Składek ZUS O. w O. z 19 lipca 2010 r. w ust. 20 wskazano kompetencję do wydawania decyzji płatnikom składek i ubezpieczonym w sprawach spornych, określonych w art. 83 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych.

Zgodnie z ust. 1 załącznika nr 4 do pisma Prezesa ZUS z 18 września 2008 r. (znak: (...)) w sprawie realizacji obowiązków nałożonych na ZUS przepisami art. 10 i 10a ustawy z 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej właściwym do rozpatrzenia wniosku (interpretacyjnego) był Oddział według adresu wnioskodawcy wskazanym na wniosku. W ust. 11 tego załącznika określono szczegółowe zasady realizacji obowiązków nałożonych na ZUS przepisami art. 10 i 10a ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej wskazując, że interpretacje, jak i decyzje o odmowie wydania interpretacji oraz postanowienia, powinny być podpisywane przez dyrektorów oddziałów lub zastępców dyrektorów oddziałów (odpowiednio koordynatorów).

Zasady te obowiązywały do 1 stycznia 2011 r., tj. do wejścia w życie Zarządzenia nr 70 Prezesa ZUS z 4 października 2010 r. w sprawie wyznaczenia Oddziałów do wydawania pisemnych interpretacji na podstawie art. 10 i 10a ustawy z 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej, którym Prezes ZUS wyznaczył Oddział ZUS w L. jako właściwy do wydawania decyzji interpretacyjnych w sprawach wnioskodawców z zakresu terytorialnego Oddziału ZUS w O..

W upoważnieniu nr (...) z 6 marca 2008 r. Prezes ZUS upoważnił G. H. zatrudnioną w Oddziale ZUS w O. na stanowisku Zastępcy Dyrektora ds. Dochodów do wydawania w imieniu Zakładu Ubezpieczeń Społecznych lub Prezesa Zakładu Ubezpieczeń Społecznych indywidualnych decyzji w sprawach wynikających z:

- 1) ustawy z 13 października 1998 roku o systemie ubezpieczeń społecznych,
- 2) zadań powierzonych ZUS na podstawie innych ustaw.

Na podstawie protokołu kontroli z 31 marca 2014 r. Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w O. ustalił, że płatnik składek Przedsiębiorstwo (...) S. A. w O. w okresie od lutego 2011 r. do lutego 2012 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, wymienionych w miesięcznych zestawieniach dołączonych do protokołu kontroli, w szczególności z tytułu składek opłacanych za W. P.. Koszty noclegów wykazywane były u każdego delegowanego pracownika na listach płac w dwóch pozycjach, tj. „noclegi”, a później „noclegi-podatek” oraz „potrącenie ryczałtu za kwatery zbiorowe” – ta pozycja dotyczyła odpłatności ryczałtowej ponoszonej przez pracownika.

Zgodnie z §13 pkt 1 Regulaminu Zatrudniania i Wynagradzania Pracowników Przedsiębiorstwa (...) S.A. w O. „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.”

Wyżej wymieniony regulamin obowiązuje u wnioskodawcy od 1 stycznia 2011 r.

Przy tak ustalonym stanie faktycznym, Sąd Okręgowy stwierdził, że odwołanie Spółki nie zasługiwało na uwzględnienie. Sąd ten, przytaczając przepisy art. 18 ust. 1 ustawy z 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych w związku z art. 4 pkt 9 tejże ustawy, art. 20 ust. 1 oraz art. 81 ust. 1 ustawy z 27 sierpnia 2004 roku o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych, a także art. 12 ust. 1 i ust. 3 i art. 11 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe i na koniec art. 10 ust. 1 ustawy z 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej w brzmieniu obowiązującym od dnia 20 września 2008 r. wskazał, że w sprawie nie było sporne, że pismo wnioskodawcy z 21 października 2010 r., zawierające opis stanu faktycznego i jego kwalifikację prawną sugerowaną przez wnioskodawcę (przedmiot sporu w niniejszej sprawie) nie zostało opłacone. Już to według Sądu Okręgowego wystarczyło, by zgodnie z powołanymi przepisami ZUS pozostawił je bez rozpoznania. Dalej Sąd podał, że nawet jednak przy przyjęciu, że braki formalne wniosku nie mają decydującego znaczenia dla oceny charakteru prawnego omawianego pisma, nie można go uznać za wniosek o interpretację, w rozumieniu powołanych wyżej przepisów, bowiem pismo ZUS z 25 listopada 2010 r. nie spełnia wymogów formalnych decyzji. Pismo to zostało podpisane przez osobę nieupoważnioną. Jak wynika z poczynionych ustaleń, zasady wydawania interpretacji przed dniem 1 stycznia 2011 r., określało pismo Prezesa ZUS z 18 września 2008 r., gdzie w załączniku nr 4 określono zasady realizacji obowiązków nałożonych na ZUS przepisami art. 10 i 10a ustawy z 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej. W ustępie 11 tego załącznika wyraźnie wskazano, że interpretacje, jak i decyzje o odmowie wydania interpretacji oraz postanowienia, powinny być podpisywane przez dyrektorów oddziałów lub zastępców dyrektorów oddziałów. W przypadku Oddziału ZUS w O. w tym czasie decyzje interpretacyjne podpisywała G. H. - Zastępca Dyrektora ds. Dochodów, której umocowanie wynikało z załączonego do akt upoważnienia Nr (...). Upoważnienia takiego nie posiadał natomiast W. B., pełniący obowiązki Naczelnika Wydziału Ubezpieczeń i Składek. Posiadał on jedynie upoważnienie do wydawania decyzji płatnikom składek określonych w ustawie o systemie ubezpieczeń społecznych (ust. 20 zakresu czynności, załącznik nr 5). W konsekwencji Sąd ten uznał, że pismo ZUS z 25 listopada 2010 r. nie zostało podpisane przez osobę uprawnioną do wydawania decyzji interpretacyjnych w trybie art. 10 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Brak podpisu osoby upoważnionej dyskwalifikuje więc to pismo pod względem wymogów formalnych decyzji.

W ocenie Sądu pierwszej instancji pismo ZUS z 25 listopada 2010 r. nie spełnia również pozostałych konstytucyjnych wymogów formalnych decyzji, określonych w art. 107 k.p.a., ponieważ organ rentowy nie powołuje w nim własnych ustaleń faktycznych w zakresie co najmniej skontrolowania odpowiednich dokumentów pod kątem stanu faktycznego opisanego przez wnioskodawcę w piśmie z 21 października 2010 r., w szczególności powoływanego regulaminu wynagradzania. Nadto nie rozstrzyga też sprawy w sposób jednoznaczny, władczy, posługując się nieostrym, niejednoznacznym zwrotem „zdaniem Oddziału do przedstawionej sytuacji może mieć zastosowanie przepis § 2 ust. 1 pkt 26 rozporządzenia”, zamiast wymaganego jasnego stwierdzenia, że stanowisko wnioskodawcy jest trafne, bądź nietrafne.

W tej natomiast sytuacji nie jest wiążące dla organu rentowego. Sąd w tym względzie powołał się na wyrok Sądu Najwyższego z 9 września 2010 r., wydany w sprawie II UK 98/10, gdzie przyjęto, że decyzja organu rentowego ustalająca podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne pracownika, wydana na podstawie wykładni przepisów prawa odmiennej niż przedstawiona wcześniej przez ten organ płatnikowi składek w informacji niebędącej pisemną informacją w rozumieniu art. 10 i 10a ustawy z 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej, w brzmieniu ustalonym ustawą z dnia 10 lipca 2008 roku o zmianie ustawy o swobodzie działalności gospodarczej oraz o zmianie niektórych innych ustaw, z reguły nie narusza zasady zaufania do państwa, wynikającej z art. 2 Konstytucji RP i art. 8 k.p.a., w stopniu uzasadniającym stwierdzenie bezwzględnej nieważności tej decyzji.

Powyższe pismo nie zawiera też nigdzie pouczenia o prawie wniesienia środka zaskarżenia.

Sąd podkreślił także, że podnoszone przez wnioskodawcę wątpliwości były już badane w orzecznictwie, które udziela jednolitej odpowiedzi na postawione przez wnioskodawcę pytanie. W wyroku Sądu Najwyższego z 3 grudnia

2013 r., I UK 156/13 wskazano jednoznacznie, że zakwaterowanie pracownika za granicą na koszt pracodawcy stanowi świadczenie w naturze, którego wartość pieniężna jest przychodem danego pracownika ze stosunku pracy uwzględnianym w podstawie wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne. Wyrok ten został wydany na tle analogicznego stanu faktycznego, w którym spółka będąca wnioskodawcą wysyłała pracowników do wykonywania zleceń za granicą, których kwaterowano w domach przeznaczonych do wynajmu należących do innej spółki, wnioskodawca zaś jako płatnik opłacał za ten najem czynsz zależny od ilości zakwaterowanych pracowników, według stawki ustalonej od jednego pracownika.

Także w powoływanym przez ZUS wyroku z 19 listopada 2012 r., II UK 100/12 Sąd Najwyższy wskazał, że zakwaterowanie pracownika za granicą na koszt pracodawcy stanowi niewątpliwie świadczenie w naturze, którego wartość pieniężna jest przychodem danego pracownika ze stosunku pracy uwzględnianym w podstawie wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne.

W tym stanie Sąd Okręgowy, powołując treść art. 46 ust. 1 ustawy systemowej, przyjął, że powinnością odwołującej się Spółki było obliczenie, potrącenie, rozliczenie i opłacenie składek należnych od wszystkich przychodów zainteresowanego, w tym od wartości udzielonych mu świadczeń w naturze w postaci kosztów zakwaterowania za granicą.

W ocenie Sądu pierwszej instancji nie zachodzi w niniejszej sprawie postulowane przez wnioskodawcę wyłączenie z podstawy wymiaru składek określone w § 2 ust. 1 pkt 26 rozporządzenia z 18 grudnia 1998 r., który przewiduje, że podstawy wymiaru składek nie stanowią korzyści materialne wynikające z układów zbiorowych pracy, regulaminów wynagradzania lub przepisów o wynagradzaniu, a polegające na uprawnieniu do zakupu po cenach niższych niż detaliczne niektórych artykułów, przedmiotów lub usług oraz korzystaniu z bezpłatnych lub częściowo odpłatnych przejazdów środkami lokomocji. Powyższy przepis przewiduje więc uprawnienie do zakupu usług po niższych cenach. W zakresie wykładni tego przepisu Sąd w pełni podziela pogląd prezentowany przez organ rentowy, że ww. uprawnienie nie dotyczy przypadku, gdy pracownik nabywa usługę od samego pracodawcy, czyli nie obejmuje sytuacji, w której stronami umowy podnajmu są pracodawca i pracownik.

Mając powyższe na uwadze Sąd Okręgowy nie znalazł podstaw do zmiany zaskarżonej decyzji ZUS.

Rozstrzygnięcie w przedmiocie kosztów procesu Sąd ten oparł o przepis art. 98 § 1 w zw. z art. 99 k.p.c. oraz § 6 pkt 3 w zw. z § 5 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z 28 września 2002 r. w sprawie opłat za czynności radców prawnych oraz ponoszenia przez Skarb Państwa kosztów pomocy prawnej udzielonej przez radcę prawnego ustanowionego z urzędu.

Apelację od powyższego wyroku złożył wnioskodawca zaskarżając wyrok w całości i zarzucając orzeczeniu naruszenie prawa materialnego, tj. art. 10a ust. 2 i ust. 3 w związku z art. 10 ust. 1 i ust. 5 ustawy z 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej w brzmieniu obowiązującym w dniu złożenia przez spółkę wniosku o wydanie interpretacji (21 października 2010 r.) poprzez niezastosowanie w sprawie art. 10a ust. 2 ustawy z 2 lipca 2004 r. na skutek błędnego przyjęcia, że pismo organu rentowego z 25 listopada 2010 r. nie spełnia wymogów formalnych decyzji, w wyniku czego bezpodstawnie uznano, że w sprawie nie wydano decyzji interpretacyjnej, o której mowa w art. 10 ust. 5 o swobodzie działalności gospodarczej oraz naruszenie prawa materialnego, tj. § 2 ust. 1 pkt 26 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe z 18 grudnia 1998 r. poprzez błędną wykładnię, polegającą na mylnym przyjęciu, że ww. przepis ten nie obejmuje przypadku, gdy pracownik nabywa usługę od samego pracodawcy, czyli w sytuacji występującej w niniejszej sprawie, w której stronami umowy podnajmu są pracodawca i pracownik.

Wskazując na powyższe zarzuty wnioskodawca wniósł o zmianę zaskarżonego wyroku w całości i zmianę zaskarżonej decyzji przez orzeczenie, że podstawa wymiaru składek dla pracownika spółki W. P.za okresy wymienione w decyzji nie obejmuje ponoszonych przez wnioskodawcę kosztów wynajmu lokalu mieszkalnego dla pracownika skierowanego do pracy poza granicami kraju.

Ponadto wnioskodawca wniósł o zasądzenie kosztów postępowania za obie instancje według norm przepisanych.

W odpowiedzi na apelację wnioskodawcy ZUS wniósł o jej oddalenie i zasądzenie na swoją rzecz kosztów postępowania apelacyjnego.

Sąd Apelacyjny zważył, co następuje:

apelacja wnioskodawcy nie zasługuje na uwzględnienie. W ocenie Sądu Apelacyjnego, wbrew zarzutom podnoszonym w apelacji Sąd Okręgowy wydał trafne rozstrzygnięcie, znajdujące uzasadnienie w całościakcie sprawy oraz treści obowiązujących przepisów. Zarzuty apelacji są w istocie polemiką z wynikami postępowania i własną, odmienną od ustalonej przez Sąd, oceną materiału dowodowego oraz inną oceną prawną zaistniałych faktów. W szczególności nie zasługiwał na uwzględnienie zarzut naruszenia prawa materialnego, tj. art.10a ust. 2 i ust. 3 w zw. z art. 10 ust. 1 i ust. 5 ustawy z 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej, za pomocą którego wnioskodawca zmierzał do wykazania, że jego pismo z 21 października 2010 r. było skierowanym do ZUS-u wnioskiem o wydanie decyzji interpretacyjnej, a udzielona na nie odpowiedź organu rentowego z 25 listopada 2010 r. była w istocie taką decyzją.

Zgodnie z art. 10 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U.2016.1829 j.t.) przedsiębiorca może złożyć do właściwego organu administracji publicznej lub państwowej jednostki organizacyjnej wniosek o wydanie pisemnej interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania przepisów, z których wynika obowiązek świadczenia przez przedsiębiorcę daniny publicznej oraz składek na ubezpieczenia społeczne lub zdrowotne, w jego indywidualnej sprawie. W myśl art. 10 ust. 2 wniosek o wydanie interpretacji może dotyczyć zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzeń przyszłych. Przedsiębiorca we wniosku o wydanie interpretacji jest obowiązany przedstawić stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe oraz własne stanowisko w sprawie (ust. 3), a nadto wniosek taki podlega opłacie w wysokości 40 zł, którą należy wpłacić w terminie 7 dni od dnia złożenia wniosku. W razie nieuiszczenia opłaty w terminie wniosek pozostawia się bez rozpatrzenia (ust. 6).

Jak wskazuje natomiast ust. 5 tego przepisu udzielenie interpretacji następuje w drodze decyzji, od której przysługuje odwołanie. Interpretacja zawiera wskazanie prawidłowego stanowiska w sprawie wraz z uzasadnieniem prawnym oraz pouczeniem o prawie wniesienia środka zaskarżenia.

Stosownie do art. 10a ust. 1 tej ustawy, interpretację wydaje się bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 30 dni od dnia otrzymania przez organ administracji publicznej lub państwową jednostkę organizacyjną kompletnego i opłaconego wniosku. W myśl ustępu 2 tego przepisu interpretacja nie jest wiążąca dla przedsiębiorcy, jednakże nie może być on obciążony jakimikolwiek daninami publicznymi, sankcjami administracyjnymi, finansowymi lub karami w zakresie, w jakim zastosował się do uzyskanej interpretacji. Interpretacja jest natomiast wiążąca dla organów administracji publicznej lub państwowych jednostek organizacyjnych właściwych dla przedsiębiorcy i może zostać zmieniona wyłącznie w drodze wznowienia postępowania (ust. 3).

Stosownie do treści art. 10a ust. 4 ww. ustawy zasady i tryb udzielania interpretacji przepisów prawa podatkowego reguluje ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r. poz. 613, z późn. zm.).

Z zestawienia treści art. 10 ust. 1 oraz art. 10a ust. 4 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej wynika, że jeśli wniosek o interpretację odnosi się do należności, do których ma zastosowanie Ordynacja podatkowa, jest on rozpatrywany na podstawie przepisów tego aktu, natomiast - a contrario - jeśli wniosek dotyczy innych należności, wówczas podlega rozpoznaniu według przepisów ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, przy czym unormowania tej ustawy nie zawierają żadnych wskazówek, według jakich przepisów należy prowadzić postępowanie zapoczątkowane tego rodzaju wnioskiem. Problem ten wyłania się przede wszystkim w odniesieniu do decyzji interpretacyjnych, co do zakresu i sposobu zastosowania przepisów, z których wynika obowiązek opłacania przez przedsiębiorcę składek na ubezpieczenia społeczne.

W świetle brzmienia art. 10a ust. 1 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej wydawanie przedmiotowych decyzji leży w gestii właściwych dla wnioskodawców oddziałów Zakładu, przy czym należy mieć na względzie, że w

sprawie mają zastosowanie przepisy w brzmieniu obowiązującym w okresie października i listopada 2010 r., gdyż to wówczas wnioskodawca złożył w organie rentowym pismo, które w jego ocenie stanowiło wniosek o wydanie decyzji interpretacyjnej. Wówczas jeszcze zarządzeniem Prezesa ZUS, nie był wyznaczony Oddział w L. do rozpoznawania tych wniosków.

Z art. 10 ust. 1 i 3 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej wynika, że istotą uregulowanego w nim postępowania jest uzyskanie przez stronę wyjaśnienia treści przepisów prawa i ich zastosowania w odniesieniu do indywidualnej sytuacji wskazanej we wniosku. Niewątpliwie w odniesieniu do interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania przepisów, z których wynika obowiązek świadczenia przez przedsiębiorcę składek na ubezpieczenia społeczne, udzielona w decyzji interpretacja określa w sposób istotny sytuację prawną wnioskodawcy. Co prawda nie jest on bowiem związany udzieloną interpretacją, ale nie może być obciążony jakimikolwiek daninami publicznymi, sankcjami administracyjnymi, finansowymi lub karami w zakresie, w jakim zastosował się do uzyskanej interpretacji (art. 10a ust. 2), zaś interpretacja jest wiążąca dla organów administracji publicznej lub państwowych jednostek organizacyjnych właściwych dla przedsiębiorcy i może zostać zmieniona wyłącznie w drodze wznowienia postępowania (art. 10a ust. 3). Z tego względu interpretacja co do zakresu i sposobu zastosowania przepisów, z których wynika obowiązek świadczenia przez przedsiębiorcę należności innych niż wynikające z przepisów podatkowych przybiera, z woli ustawodawcy, formę decyzji. Odpowiada to formie rozstrzygnięć indywidualnych spraw przez Zakład Ubezpieczeń Społecznych, od których - zgodnie z art. 83 ust. 2 ustawy systemowej - przysługuje odwołanie do sądu na zasadach określonych w przepisach Kodeksu postępowania cywilnego.

W ocenie Sądu Apelacyjnego, treść pisma wnioskodawcy z 21 października 2010 r. nie wskazuje na to, że intencją składającego było uruchomienie procedury z art. 10 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, tym bardziej, że powszechnie wiadomo o tym, że istnieje pewna praktyka wymieniania nieformalnych informacji pomiędzy przedsiębiorcami a ZUS-em w zakresie ich obowiązków składekowych. Według Sądu odwoławczego w taki właśnie odformalizowany sposób wnioskodawca zwrócił się do organu rentowego z zapytaniem, a jego odmienne stanowisko zajęte w tym postępowaniu, uwarunkowane jest obecnie interesem procesowym strony. Nie ulega wątpliwości, że w przedmiotowym piśmie nie powołano żadnych przepisów, których miałyby dotyczyć wnioski, a z których wynikałby obowiązek świadczenia składek na ubezpieczenia społeczne. Powołano natomiast przepis §2 ust. 1 pkt 26 Rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe, zgodnie z którym podstawy wymiaru składek nie stanowią korzyści materialne wynikające z układów zbiorowych pracy, regulaminów wynagradzania lub przepisów o wynagradzaniu, a polegające na uprawnieniu do zakupu po cenach niższych niż detaliczne niektórych artykułów, przedmiotów lub usług oraz korzystaniu z bezpłatnych lub częściowo odpłatnych przejazdów środkami lokomocji w kontekście dokonania w przyszłości wpisów w Układzie Zbiorowym Pracy w przypadku pracowników zatrudnionych w kraju oraz w regulaminach wynagradzania w przypadku pracowników zatrudnionych za granicą – o częściowej znikomej odpłatności za zakwaterowanie określonej w formie miesięcznego ryczałtu kwotowego odrębnie dla kraju i zagranicy. Wnioskodawca nie wskazał jakiego Układu Zbiorowego Pracy wniosek dotyczy, jak również nie sprecyzował, o jakie regulaminy wynagradzania chodzi, aczkolwiek z brzmienia wniosku wynika, że chodzi o istniejące już wewnętrzne akty prawne.

W związku z powyższym omawiany wniosek, z uwagi na znaczny stopień ogólności i brak jasnego, jednoznacznego wskazania, że chodzi o wydanie interpretacji, potraktowany został przez organ rentowy jako pismo o udzielenie informacji, na co wskazuje równie ogólnikowa i lakoniczna odpowiedź ZUS-u. Z tego powodu Sąd Okręgowy doszedł do trafnej konkluzji, że poza tym, że pismo z 21 października 2010 r. nie było wnioskiem interpretacyjnym w rozumieniu ww. przepisu, to najistotniejsze jest to, że odpowiedź organu rentowego z 25 listopada 2010 r. nie posiada formy decyzji, a jest to przecież wymóg konieczny w świetle brzmienia art. 10 ust. 5 ww. ustawy. Uzasadnieniem takiej oceny jest nie tylko fakt, że zawiera ono braki formalne wskazane przez Sąd Okręgowy, ale przede wszystkim fakt, że zawiera braki merytoryczne, które powodują, że stanowisko organu rentowego nie zawiera jednoznacznego rozstrzygnięcia w rozumieniu przytoczonych wyżej przepisów ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Te wymagania powinny być interpretowane ściśle właśnie z uwagi na późniejszy skutek wynikający z treści art. 10a ust. 2

i 3, a zatem decyzja interpretacyjna: jej forma i treść nie powinny pozostawiać żadnej wątpliwości, zarówno w zakresie stanu faktycznego przedstawionego we wniosku, a następnie w decyzji, jak i w zakresie stanu prawnego i jednoznacznej wykładni przepisów znajdujących w danej sprawie zastosowanie. Organ rentowy w swoim piśmie przytoczył przepis art. 12 ustawy z 26 lipca 1991r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, powołał przepis art.18 ust. 2 ustawy z 13 października 1998r. o systemie ubezpieczeń społecznych, jak również przepis § 2 ust. 1 pkt 26 Rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe, ale nie dokonał interpretacji tych przepisów w kontekście brzmienia przepisów zakładowych, których treść nie była mu znana. Z regulaminu zatrudniania i wynagradzania pracowników Przedsiębiorstwa (...) S.A. w O. zatrudnionych przy realizacji kontraktów w Holandii przedłożonego przez wnioskodawcę w trakcie postępowania przed Sądem Okręgowym wynika, że wszedł on w życie z dniem 1 stycznia 2011 r., a podpisany został w dniu 30 grudnia 2010 r. , a zatem nie był to akt istniejący w dacie składania wniosku z dnia 21 października 2010 r., jak również w dacie udzielania odpowiedzi przez organ rentowy. Dlatego też nie mógł być przedmiotem decyzji interpretacyjnej wydanej w trybie przytoczonych wyżej przepisów art. 10 i nast. ustawy o swobodzie działalności gospodarczej.

Ponadto wskazać należy, że wnioskodawca nie domagał się od organu rentowego wydania rozstrzygnięcia w formie decyzji, jak również nie kwestionował braku takiego rozstrzygnięcia chociażby w trybie przewidzianym w przepisie art. 477⁹ § 4 k.p.c.

Jednocześnie należy wskazać , że forma udzielonej odpowiedzi nie jest stanowcza , posłużono się sformułowaniem „może „ , co też nie spełnia przesłanek interpretacji , która nie pozostawia marginesu wątpliwości.

Niezależnie od powyższego należy mieć na uwadze, że zgodnie z przepisem art. 10a ust. 3 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej interpretacja jest wiążąca dla organów administracji publicznej lub państwowych jednostek organizacyjnych właściwych dla przedsiębiorcy i może zostać zmieniona wyłącznie w drodze wznowienia postępowania. W ocenie Sądu, nawet gdyby potraktować pismo organu rentowego z 25 listopada 2010 r. jako decyzję interpretacyjną, to stanowisko wyrażone w niej przez organ rentowy nie miało by charakteru wiążącego dla Sądu orzekającego w niniejszej sprawie, chociażby z uwagi na braki opisane wyżej. Z powodu tych właśnie braków zarówno w zakresie wniosku, jak i pisma organu rentowego z 21 listopada 2010 r., nie można przyjąć, że doszło w sprawie do wydania interpretacji „milczącej” w trybie przepisu art.10a ust.1 zd. 2 ww. ustawy.

Sąd Apelacyjny nie podzielił również podniesionego w apelacji zarzutu naruszenia przepisu §2 ust. 1 pkt 26 Rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe. Należy przy tym zwrócić uwagę, że 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 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, a tym samym stanowi podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe w rozumieniu przepisu art.18 ust. 1 ustawy z 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych. Spór w sprawie sprowadzał się do rozstrzygnięcia, czy w konkretnym stanie faktycznym, w którym ubezpieczony ponosi częściową odpłatność za udostępniany lokal w czasie wykonywania pracy za granicą, wynikającą z zapisów w regulaminie wynagradzania, jego przychód z tego tytułu podlega wyłączeniu z podstawy wymiaru składek na podstawie przepisu §2 ust. 1 pkt 26 Rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe.

Stosownie do treści 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 z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych 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. W myśl 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 18 grudnia 1998 r. rozporządzenie w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe. W § 1 tego rozporządzenia wskazano, że podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe stanowi przychód w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych, osiągniany przez pracowników u pracodawcy z tytułu zatrudnienia w ramach stosunku pracy, z zastrzeżeniem art. 18 ust. 2 ustawy z 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych. Natomiast § 3 pkt 3 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 wysokość kosztu udokumentowanego rachunkami wystawionymi przez hotel. Natomiast wnioskodawca wywodzi, że poprzez dokonanie zapisu w regulaminie wynagradzania o niewielkiej odpłatności ponoszonej przez pracownika wykonującego pracę za granicą za udostępniony mu do zamieszkania lokal – 30 EUR miesięcznie, pracownik ten w istocie nabywa usługę po cenach niższych niż detaliczne, a zatem jego przychód z tego tytułu podlega wyłączeniu z podstawy wymiaru składek w oparciu o przepis §2 ust. 1 pkt 26 Rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe.

W ocenie Sądu Apelacyjnego takie stanowisko nie zasługuje na aprobatę. Zaakceptowanie poglądu wnioskodawcy prowadziłoby do sytuacji, w której w celu uniknięcia wliczenia określonej w §2 ust. 1 pkt 26 korzyści majątkowej do podstawy wymiaru składek wystarczającym byłoby wprowadzenie do regulaminu wynagradzania zapisu o symbolicznej odpłatności za usługę, co miałyby stworzyć pozory jej zakupu po cenach niższych niż detaliczne. Niewątpliwie taka interpretacja §2 ust. 1 pkt 26 nie byłaby zgodna z intencją ustawodawcy i celem przepisu. Prowadziłoby to bowiem do obejścia przepisów §1 i §3 pkt 3 powołanego rozporządzenia, jak również art. 12 ust. 3 w zw. z art. 11 ust. 2a i 2b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, które nie pozostawiają wątpliwości, że korzyść majątkowa polegająca na udostępnieniu lokalu mieszkalnego pracownikowi stanowi po jego stronie przychód. Ponadto uregulowanie zawarte w §13 Regulaminu zatrudnienia i wynagradzania obowiązującego u wnioskodawcy dotyczy świadczenia w postaci zakwaterowania w miejscu wskazanym przez pracodawcę za częściową zryczałtowaną odpłatnością pracownika w wysokości 30 EUR za miesiąc, a nie możliwości zakupu usługi przez pracownika po cenach niższych niż detaliczne.

Na marginesie trzeba wskazać, że wyjątki wskazane w ww. przepisie nie mogą być interpretowane w tym kierunku, by pracownik uzyskiwał znaczny przychód w naturze, który w świetle tych przepisów nie podlegałby oskładkowaniu.

W związku z powyższym apelacja wnioskodawcy podlegała oddaleniu jako bezzasadna na podstawie art. 385 k.p.c.

Orzeczenie o kosztach znajduje oparcie w treści przepisu art. 98 k.p.c. w zw. z § 10 ust. 1 pkt 2 w związku z § 2 pkt 3 Rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z 22 października 2015 r. w sprawie opłat za czynności radców prawnych (Dz.U.2015.1064 j.t. ze zm.), biorąc pod uwagę wartość przedmiotu zaskarżenia, tj. 3.440 zł. Wnioskodawca domagający się zmiany lub uchylecia wyroku Sądu Okręgowego w całości przegrał sprawę. Zasadnym zatem było przyznanie organowi rentowemu zwrotu całości poniesionych przez niego kosztów postępowania apelacyjnego, przy ograniczeniu do 75% wobec występowania tego samego pełnomocnika, a zatem w wysokości 900 zł.

SSO del. Izabela Głowacka-Damaszko SSA Maria Pietkun SSA Barbara Staśkiewicz

R.S.