

Sygn. akt IV U 1798/15

WYROK

W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 29 listopada 2016 r.

Sąd Okręgowy/Sąd Pracy i Ubezpieczeń Społecznych w Częstochowie

Wydział IV

w składzie:

Przewodniczący SSO Lidia Łataś

Protokolant Oliwia Rajewska

po rozpoznaniu w dniu 15 listopada 2016 r. w Częstochowie

sprawy Przedsiębiorstwa Produkcyjno-Usługowego (...) spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w C.

przeciwko Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych Oddziałowi w C.

przy udziale zainteresowanych J. B., B. G., K. K., C. K., J. L., J. M., R. M., I. S. (1), I. S. (2), T. W.

o wysokość podstawy wymiaru składek

na skutek odwołania Przedsiębiorstwa Produkcyjno-Usługowego (...) spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w C.

od decyzji Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddziału w C.

z dnia 12 października 2015 r. Nr (...)

z dnia 12 października 2015 r. Nr (...)

z dnia 12 października 2015 r. Nr (...)

z dnia 12 października 2015 r. Nr (...)

z dnia 12 października 2015 r. Nr (...)

z dnia 12 października 2015 r. Nr (...)

z dnia 12 października 2015 r. Nr (...)

z dnia 12 października 2015 r. Nr (...)

z dnia 12 października 2015 r. Nr (...)

z dnia 12 października 2015 r. Nr (...)

1. zmienia zaskarżone decyzje w części w ten sposób, że ustala podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe, chorobowe, wypadkowe i zdrowotne z wyłączeniem kwot wypłacanych zainteresowanym J. B., B. G., K. K., C. K., J. L., J. M., R. M., I. S. (1), I. S. (2) i T. W. z tytułu ekwiwalentów za odzież roboczą

i ochronną, za środki czystości i za pranie odzieży roboczej;

2. oddala odwołania w pozostałym zakresie;

3. znosi wzajemnie między stronami koszty procesu.

Sygn. akt IV U 1798/15

UZASADNIENIE

Decyzją z dnia 12 października 2015r. nr (...) Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w C. ustalił dla J. B. jako pracownika u płatnika składek – Przedsiębiorstwo Produkcyjno-Usługowe (...) spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w C. prawidłowe podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe, chorobowe, wypadkowe, zdrowotne za okres od stycznia 2011r. do kwietnia 2012r. oraz od czerwca 2012r. do listopada 2012r.

Decyzją z dnia 12 października 2015r. nr (...) Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w C. ustalił dla R. M. jako pracownika u płatnika składek – Przedsiębiorstwo Produkcyjno-Usługowe (...) spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w C. prawidłowe podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe, chorobowe, wypadkowe, zdrowotne za okres od marca 2011r. do maja 2011r. oraz od października 2011r. do listopada 2012r.

Decyzją z dnia 12 października 2015r. nr (...) Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w C. ustalił dla I. S. (1) jako pracownika u płatnika składek – Przedsiębiorstwo Produkcyjno-Usługowe (...) spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w C. prawidłowe podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe, chorobowe, wypadkowe, zdrowotne za okres od lutego 2012r. do maja 2012r. oraz od lipca 2012r. do listopada 2012r.

Decyzją z dnia 12 października 2015r. nr (...) Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w C. ustalił dla I. S. (2) jako pracownika u płatnika składek – Przedsiębiorstwo Produkcyjno-Usługowe (...) spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w C. prawidłowe podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe, chorobowe, wypadkowe, zdrowotne za okres od lutego 2011r. do lipca 2011r.

Decyzją z dnia 12 października 2015r. nr (...) Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w C. ustalił dla T. W. jako pracownika u płatnika składek – Przedsiębiorstwo Produkcyjno-Usługowe (...) spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w C. prawidłowe podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe, chorobowe, wypadkowe, zdrowotne za okres od października 2011r. do listopada 2012r.

Decyzją z dnia 12 października 2015r. nr (...) Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w C. ustalił dla B. G. jako pracownika u płatnika składek – Przedsiębiorstwo Produkcyjno-Usługowe (...) spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w C. prawidłowe podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe, chorobowe, wypadkowe, zdrowotne za okres od stycznia 2011r. do kwietnia 2012r. oraz od czerwca 2012r. do listopada 2012r.

Decyzją z dnia 12 października 2015r. nr (...) Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w C. ustalił dla K. K. jako pracownika u płatnika składek – Przedsiębiorstwo Produkcyjno-Usługowe (...) spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w C. prawidłowe podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe, chorobowe, wypadkowe, zdrowotne za okres od sierpnia 2012r. do listopada 2012r.

Decyzją z dnia 12 października 2015r. nr (...) Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w C. ustalił dla C. K. jako pracownika u płatnika składek – Przedsiębiorstwo Produkcyjno-Usługowe (...) spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w C. prawidłowe podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe, chorobowe, wypadkowe, zdrowotne za okres od października 2012r. do listopada 2012r.

Decyzją z dnia 12 października 2015r. nr (...) Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w C. ustalił dla J. L. (L.) jako pracownika u płatnika składek – Przedsiębiorstwo Produkcyjno-Usługowe (...) spółki z ograniczoną

odpowiedzialnością w C. prawidłowe podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe, chorobowe, wypadkowe, zdrowotne za okres od lutego 2011r. do kwietnia 2012r. oraz od czerwca 2012r. do listopada 2012r.

Decyzją z dnia 12 października 2015r. nr (...) Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w C. ustalił dla J. M. jako pracownika u płatnika składek – Przedsiębiorstwo Produkcyjno-Usługowe (...) spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w C. prawidłowe podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe, chorobowe, wypadkowe, zdrowotne za okres od lipca 2012r. do października 2012r.

W uzasadnianiu powyższych decyzji organ rentowy wskazał, że spółka (...) w objętym kontrolą okresie od 1 stycznia 2011 roku do 31 grudnia 2012 roku delegowała pracowników do pracy na teren Niemiec w celu wykonywania pracy na jej rzecz. Delegowani pracownicy zatrudniani byli na podstawie umów o pracę, a ich wynagrodzenie, płatne za dany miesiąc w terminie do 10-go dnia następnego miesiąca, podlegało opodatkowaniu za granicą. Do podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne za pracowników wysyłanych do pracy na terytorium Niemiec płatnik składek deklarował przychód pomniejszony o składniki wynagrodzenia i równowartość diety za każdy dzień pobytu za granicą. Ustalony miesięczny przychód pracowników delegowanych do pracy za granicą porównywany był do prognozowanego przeciętnego wynagrodzenia w gospodarce narodowej na dany rok kalendarzowy. W przypadku gdy praca nie była wykonywana przez cały miesiąc, podstawa wymiaru składek ulegała proporcjonalnemu pomniejszeniu. Płatnik składek ponosił koszty zakwaterowania delegowanych pracowników i wypłacał im dodatki urlopowe. Ustalając podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne za pracowników wysyłanych do pracy na terytorium Niemiec płatnik składek nie uwzględniał w kwotach przychodu wypłacanego im dodatku żywienia, który – gdy jest wypłacany w formie pieniężnej – jest przychodem w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych i nie jest z tego podatku zwolniony. Nadto płatnik składek udostępniał delegowanym pracownikom lokale mieszkalne i pokrywał koszty ich wynajmu, przy czym do podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne nie przyjął wartości świadczenia w naturze w formie udostępnienia lokali mieszkalnych. W ocenie organu rentowego wartość świadczeń w naturze w tytułu udostępniania lokali mieszkalnych pracownikom delegowanym do pracy za granicą jest przychodem w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych i świadczenie to nie zostało z tego podatku zwolnione, a tym samym nie może być wyłączone z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne. Zdaniem organu rentowego kwoty wypłacanych wysyłanym do pracy za granicą pracownikom dodatków żywienia oraz świadczenia w naturze w formie udostępnienia lokali mieszkalnych stanowią podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne tych pracowników. Podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne za pracowników delegowanych stanowi osiągniany przez nich przychód, pomniejszony o równowartość diet za każdy dzień pobytu za granicą, nie niższy jednak od kwoty prognozowanego przeciętnego wynagrodzenia w gospodarce narodowej za dany rok kalendarzowy. W dalszej kolejności organ rentowy przywołał przepisy art. 12 ustawy z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych, art. 4 pkt 9, art. 8 ust. 1, art. 6 ust. 1 pkt 1, art. 11 ust. 1, art. 12 ust. 1, art. 13 pkt 1, art. 17 ust. 1, art. 18 ust. 1, art. 20 ust. 1, art. 38 ust. 2 i art. 41 ust. 7b pkt 1 ustawy z dnia 13 lipca 1998 roku o systemie ubezpieczeń społecznych, art. 81 ust. 1 i 6 ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 roku o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych, a także § 2 pkt 6 rozporządzenia Ministra pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998 roku w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe, wskazując, że ich treść uzasadniała wydanie zaskarżonych decyzji.

Odwołania od powyższych decyzji wniosła spółka (...), domagając się ich uchylenia i obciążenia kosztami procesu organu rentowego. Odwołująca zarzuciła, że zaskarżone decyzje nie wymieniają uzasadnienia prawnego w zakwestionowanych tematach, co czyni je wadliwymi z punktu widzenia prawnego, a poza tym ustalenia kontroli zawarte w protokole i materiałach pokontrolnych nie odpowiadają rzeczywistemu stanowi rzeczy, co miało wpływ na nieprawidłowy wynik kontroli. Zdaniem odwołującej podstawowym błędem w ustaleniach kontroli jest nie przyjęcie jako dowodu przepisów rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998 roku w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe, dotyczących zwolnień w zakresie naliczania składek i ignorowanie niektórych przepisów Kodeksu pracy, wyroku Trybunału Konstytucyjnego K 7/13 i wyroku NSA z dnia 19 września 2014 roku, II FSK 2280/12.

W uzasadnieniach odwołań spółka (...) podniosła, że wypłacała delegowanym do pracy za granicą pracownikom ekwiwalenty za posiłki regeneracyjne i napoje, ekwiwalenty za używanie przez pracowników odzieży własnej zamiast roboczej, ekwiwalenty za pranie tej odzieży oraz ekwiwalenty za środki higieny osobistej. Obowiązek zapewnienia przez pracodawcę posiłków regeneracyjnych lub ekwiwalentów za te posiłki wynika wprost z art. 232 k.p. i przepisów rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 28 maja 1996 roku, obowiązek zapewnienia odzieży roboczej i ochronnej oraz ekwiwalentów za pranie tej odzieży wynika z przepisów BHP i art. 237⁶-237⁹ k.p., zaś obowiązek zapewnienia niezbędnych środków higieny osobistej wynika z art. 233 k.p. Odwołująca wskazała, że wszystkie w/w ekwiwalenty były wypłacane pracownikom na podstawie list płac sporządzonych przez niemieckie biuro rachunkowe i ujęto je dla uproszczenia w jednej pozycji pod nazwą „ekwiwalenty za posiłki” czy „dodatki żywienia”, jak to ujmują kontrolujący i były one zwolnione ze składek ZUS na podstawie § 2 pkt 6, 8 i 18 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 18 grudnia 1998 roku w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe, które to przepisy zostały zignorowane przez organ rentowy. Nadto odwołująca wskazała, że organ rentowy bezzasadnie wliczył do podstawy wymiaru składek koszty tzw. zakwaterowania, w skład którego, zgodnie z umowami

z właścicielami niemieckimi, oprócz czystych kosztów zakwaterowania wliczono opłaty za garaż i parking niewykorzystywany przez pracowników, koszty opłat za energię elektryczną, pomimo że nie można ustalić dla poszczególnych pracowników ilości zużycia tej energii, koszty zużycia ciepłej wody, pomimo że nie jest możliwe ustalenie ilości wody zużywanej przez poszczególnych pracowników. Wartość tych wszystkich dodatkowych kosztów i opłat jest wyodrębniona w umowach z właścicielami nieruchomości i łatwo oddzielić je od czystych kosztów zakwaterowania, a mimo to kontrolujący, wbrew logice i przy braku norm prawnych, włączyli je do podstawy wymiaru składek. Odwołująca wskazała, że zgodnie z § 2 pkt 18 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 18 grudnia 1998 roku w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe, podstawy wymiaru składek nie stanowią należności przysługujące pracownikom z tytułu wykonywania pracy poza stałym miejscem pracy lub stałym miejscem zamieszkania: dodatki, ryczałty za rozłąkę oraz strawne – do wysokości, która z tego tytułu została zwolniona od podatku dochodowego od osób fizycznych. W świetle interpretacji Ministra Finansów, koszty zakwaterowania i noclegów ponoszone przez pracodawcę w sytuacji wykonywania pracy poza miejscem zamieszkania nie stanowią przychodu. Takie stanowisko zajął Dyrektor Izby Skarbowej w K., upoważniony do udzielania interpretacji przez Ministerstwo Finansów. Zdaniem odwołującej uwzględniając specyfikę zatrudnienia w branży budowlanej, można jednoznacznie stwierdzić, że zagwarantowanie przez pracodawcę dla pracowników przebywających poza siedzibą firmy oraz miejscem zamieszkania noclegów i zakwaterowania jest świadczeniem przyjętym jako warunek niezbędny do wykonywania pracy. Dodatkowo biorąc pod uwagę przepisy art. 94 pkt 2 i 2a k.p., zgodnie z którym pracodawca jest zobowiązany zorganizować pracę w sposób zapewniający pełne wykorzystanie czasu pracy, a także zmniejszenie uciążliwości pracy, zapewnienie noclegów i zakwaterowania jest obowiązkiem pracodawcy. Odwołująca odwołała się także do wyroku Trybunału Konstytucyjnego K 7/13, w którym stwierdzono, że za przychód pracownika mogą być uznane wyłącznie te świadczenia, które zostały spełnione w jego interesie, a nie w interesie pracodawcy i przyniosły mu korzyści w postaci powiększenia aktywów lub uniknięcia wydatków, które musiałby ponieść, a korzyść ta jest wymieniona i przypisana indywidualnemu pracownikowi. W niniejszej sprawie, zdaniem odwołującej spółki, powyższe warunki nie zostały spełnione w odniesieniu do pracowników zatrudnionych w Niemczech, a co więcej można stwierdzić, że przebywanie daleko od domu i rodziny dla pracowników nie jest korzyścią, ale uciążliwością. Identyczne stanowisko zajął NSA w wyroku z dnia 19 września 2014 roku, II FSL 2280/12, w którym wskazano, że wydatek w postaci wykupionych przez pracodawcę noclegów jest świadczeniem spełnionym w interesie pracodawcy a nie pracownika. Nie przynosi on bowiem pracownikom korzyści w postaci powiększenia aktywów lub uniknięcia wydatków, które musieliby ponieść. W konkluzji stwierdzono, że pracownik nie ma żadnej swobody w zarządzeniu i rozporządzeniu tym świadczeniem. Wykorzystuje on je wyłącznie w jednym konkretnym celu, tj. w celu wykonywania swoich obowiązków pracowniczych i tym samym nie uzyskuje z tego tytułu przychodu. Nadto odwołująca podniosła, że na stronie 65 poradnika opracowanego przez Oddział ZUS-u w W. podano, że w przypadku gdy pracownik osiąga przychody w walutach obcych, do podstawy wymiaru składek przyjmowane są przychody po przeliczeniu na złote, w sposób przyjęty w przepisach o podatku dochodowym.

Zdaniem odwołującej prawidłowość jej stanowiska potwierdza również kompleksowa kontrola przeprowadzona przez inspektorów ZUS w 2009 roku, po przeprowadzeniu której nie wydano zaleceń pokontrolnych.

Organ rentowy wnosił o oddalenie odwołań, wywodząc jak w zaskarżonych decyzjach. Domagał się nadto zasądzenia od płatnika składek kosztów zastępstwa procesowego według norm przepisanych.

Zainteresowani nie zajęli stanowiska w sprawie.

Sąd Okręgowy ustalił, co następuje:

Przedsiębiorstwo Produkcyjno-Usługowe (...) sp. z o.o. w C. od 2000r. prowadzi działalność na terenie Niemiec. W związku z powyższym odwołująca spółka zawierała z pracownikami umowy o pracę na czas określony przewidujące wykonywanie pracy na budowie eksportowej w RFN. Umowy takie zawarto z około 50 pracownikami.

W umowach obok wynagrodzenia zasadniczego przewidziano wypłatę premii uznaniowych. Ponadto pracownikom wypłacany był ekwiwalent za posiłki regeneracyjne, ponieważ pracodawca nie był w stanie na miejscu ani przygotowywać pracownikom posiłków ani wynajmując np. stołówki, aby wydawała takie posiłki. Pracodawca nie zapewniał odzieży roboczej i pracownicy przy wykonywaniu pracy korzystali z własnej odzieży, dlatego też pracownikom wypłacany był ekwiwalent za odzież roboczą, ekwiwalent za pranie tej odzieży, a także ekwiwalent za środki czystości. Na listach płac wszystkie w/w ekwiwalenty były ujęte zbiorczo w jednej pozycji określonej „V. S.. P.”, przy czym w kartotekach zarobkowych zainteresowanych suma ta była rozdzielana na cztery odrębne tytuły, tj. ekwiwalenty za: 1. odzież roboczą i ochronną, 2. środki czystości, 3. pranie odzieży roboczej, 4. posiłki regeneracyjne (kolumny 9-12 kartotek zarobkowych). Wypłata tych ekwiwalentów przewidziana była w regulaminie pracy obowiązującym w odwołującej spółce. Wypłacany pracownikom ekwiwalent za posiłki regeneracyjne wynosił 60 euro, za pranie odzieży 30 euro, a za środki czystości 4 euro. Z kolei ekwiwalent za używanie odzieży własnej zamiast roboczej wynosił 121 euro w 2011r. i 125 euro w 2012r. Ustalając wysokość ekwiwalentu za odzież roboczą odwołująca kierowała się obowiązującym u niej regulaminem, który określał normy przydziału odzieży roboczej i okresy jej używalności. Co do wszystkich ekwiwalentów ustalono ich wysokość na podstawie średnich cen na wybrane produkty oraz średniego czasu zużycia.

Dodatkowo poza wynagrodzeniem za pracę odwołująca zapewniała delegowanym do Niemiec pracownikom zakwaterowanie, wynajmując w tym celu domy jednorodzinne od miejscowych właścicieli lub mieszkania i w każdym z nich kwaterując po kilku pracowników. Na koszty wynajmu lokali mieszkalnych dla pracowników składały się z reguły opłaty czynszowe, opłaty za garaż/miejsce parkingowe, koszty ogrzewania, ciepłej wody oraz inne koszty eksploatacyjne, przy czym pracodawca nie rozliczał szczegółowo tych kosztów na poszczególnych pracowników (np. nie ustalał, którzy – o ile jacyś – korzystali z garaży lub miejsc parkingowych, czy i ile każdy z nich zużył wody, prądu itp.), ale jedynie na potrzeby kontroli prowadzonej przez organ rentowy przypisał każdemu z pracowników uśrednione koszty wynajmu domu/mieszkania, obejmujące proporcjonalny udział we wszystkich kosztach wskazanych w umowie najmu. Z miejsca zamieszkania do pracy pracownicy byli dowożeni przez pracodawcę, bądź też dojeżdżali własnym transportem, przy czym pracodawca nie pokrywał kosztów dojazdu pracowników do pracy samochodami prywatnymi.

dowód: akta ZUS, akta osobowe zainteresowanych, regulamin pracy, regulamin wynagradzania, kartoteki zarobkowe, umowy najmu mieszkań (k. 10-13 akt), interpretacja indywidualna (k. 14-15 akt), decyzja ZUS Oddział w L. z dnia 29 września 2015r. (k. 17-19 akt), zeznania świadków: W. K. (k. 153v-154v akt), M. G. (k. 172-173 akt) oraz wyjaśnienia J. Z. za stronę odwołującą (k. 173-173v akt), kartoteki płacowe załączone do akt.

Sąd Okręgowy zważył, co następuje:

Odwołania zasługują na częściowe uwzględnienie.

Ustalony w niniejszej sprawie stan faktyczny co do zasady jest między stronami niesporny, zaś spór sprowadza się jedynie do dokonania jego właściwej oceny prawnej.

Zgodnie z art. 18 ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1998 roku o systemie ubezpieczeń społecznych (tekst jednolity Dz. U. z 2016 roku, poz. 967 ze zm.), podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe ubezpieczonych wymienionych w art. 6 ust. 1 pkt 1-3 i pkt 18a 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. W myśl art. 20 ust. 1 w/w ustawy, 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.

Na mocy art. 81 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 roku o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (tekst jednolity Dz. U. z 2015 roku, poz. 581 ze zm.), do ustalenia podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie zdrowotne osób, o których mowa w art. 66 ust. 1 pkt 1 lit. a, d-i i pkt 3 i 11, stosuje się przepisy określające podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe tych osób, z zastrzeżeniem ust. 5, 6 i 10.

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 (ust.6).

W myśl postanowień art. 4 pkt 9 ustawy systemowej, pod pojęciem przychodu rozumie się przychody w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu: zatrudnienia w ramach stosunku pracy, pracy nakładczej, służby, wykonywania mandatu posła lub senatora, wykonywania pracy w czasie odbywania kary pozbawienia wolności lub tymczasowego aresztowania, pobierania zasiłku dla bezrobotnych, świadczenia integracyjnego i stypendium wypłacanych bezrobotnym oraz stypendium sportowego, a także z tytułu prowadzenia pozarolniczej działalności oraz umowy agencyjnej lub umowy zlecenia, jak również z tytułu współpracy przy tej działalności lub współpracy przy wykonywaniu umowy oraz przychody z działalności wykonywanej osobiście przez osoby należące do składu rad nadzorczych, niezależnie od sposobu ich powoływania.

Zgodnie z przepisem art. 12 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jednolity Dz. U. z 2012 roku, poz. 361 ze zm.), za przychody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej oraz spółdzielczego stosunku pracy uważa się wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne oraz wartość pieniężną świadczeń w naturze bądź ich ekwiwalenty, bez względu na źródło finansowania tych wypłat i świadczeń, a w szczególności: wynagrodzenia zasadnicze, wynagrodzenia za godziny nadliczbowe, różnego rodzaju dodatki, nagrody, ekwiwalenty za niewykorzystany urlop i wszelkie inne kwoty niezależnie od tego, czy ich wysokość została z góry ustalona, a ponadto świadczenia pieniężne ponoszone za pracownika, jak również wartość innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych.

W myśl art. 21 ust. 1 ustawy, wolne od podatku dochodowego są między innymi:

- wartość świadczeń ponoszonych przez pracodawcę z tytułu zakwaterowania pracowników, z zastrzeżeniem ust. 14 - do wysokości nieprzekraczającej miesięcznie kwoty 500,00 zł (pkt 19);

- część przychodów osób, o których mowa w art. 3 ust. 1, przebywających czasowo za granicą i uzyskujących przychody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej oraz spółdzielczego stosunku pracy, za każdy dzień pobytu za granicą, w którym podatnik pozostawał w stosunku służbowym, stosunku pracy, pracy nakładczej oraz spółdzielczym stosunku pracy, w kwocie odpowiadającej 30% diety, określonej w przepisach w sprawie wysokości oraz warunków ustalania należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej poza granicami kraju, z zastrzeżeniem ust. 15 (pkt 20).

Zgodnie z § 1 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998 roku w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe (tekst jednolity Dz. U. z 2015 roku, poz. 2236 ze zm.), podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe, zwanych dalej „składkami”, stanowi przychód w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych, osiągany przez pracowników

u pracodawcy z tytułu zatrudnienia w ramach stosunku pracy, z zastrzeżeniem art. 18 ust. 2 ustawy z dnia 13 października 1998 roku o systemie ubezpieczeń społecznych, zwanej dalej „ustawą”, oraz § 2.

W myśl § 2 ust. 1 rozporządzenia, podstawy wymiaru składek nie stanowią między innymi:

- wartość świadczeń rzeczowych wynikających z przepisów o bezpieczeństwie i higienie pracy oraz ekwiwalenty za te świadczenia wypłacane zgodnie z przepisami wydanymi przez Radę Ministrów lub właściwego ministra, a także ekwiwalenty pieniężne za pranie odzieży roboczej, używanie odzieży i obuwia własnego zamiast roboczego oraz wartość otrzymanych przez pracowników bonów, talonów, kuponów lub innych dowodów uprawniających do otrzymania na ich podstawie napojów bezalkoholowych, posiłków oraz artykułów spożywczych, w przypadku gdy pracodawca, mimo ciężącego na nim obowiązku wynikającego z przepisów o bezpieczeństwie i higienie pracy, nie ma możliwości wydania pracownikom posiłków i napojów bezalkoholowych (pkt 6);

- część wynagrodzenia pracowników zatrudnionych za granicą u polskich pracodawców, z wyłączeniem osób wymienionych w art. 18 ust. 12 ustawy – w wysokości równowartości diety przysługującej z tytułu podróży służbowych poza granicami kraju, za każdy dzień pobytu, określonej w przepisach w sprawie wysokości oraz warunków ustalania należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej poza granicami kraju, z tym zastrzeżeniem, że tak ustalony miesięczny przychód tych osób stanowiący podstawę wymiaru składek nie może być niższy od kwoty przeciętnego wynagrodzenia, o którym mowa w art. 19 ust. 1 ustawy (pkt 16);

- dodatek za rozłąkę wypłacany pracownikom czasowo przeniesionym oraz strawne – do wysokości diet z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju, określonych 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 (pkt 18).

Zgodnie z § 3 rozporządzenia, wartość pieniężną świadczeń w naturze ustala się w wysokości ekwiwalentu pieniężnego określonego w przepisach o wynagradzaniu, a w razie ich braku:

- 1) jeżeli przedmiotem świadczeń są rzeczy lub usługi wchodzące w zakres działalności gospodarczej pracodawcy – według cen stosowanych wobec innych odbiorców niż pracownicy;
- 2) jeżeli przedmiotem świadczeń są rzeczy lub usługi zakupione przez pracodawcę – według cen ich zakupu;
- 3) jeżeli przedmiotem świadczenia jest udostępnienie lokalu mieszkalnego:
 - a. dla lokali spółdzielczych typu lokatorskiego i własnościowego – w wysokości czynszu obowiązującego dla tego lokalu w danej spółdzielni mieszkaniowej,
 - b. dla lokali komunalnych – w wysokości czynszu wyznaczonego dla tego lokalu przez gminę,
 - c. dla lokali własnościowych, z wyłączeniem wymienionych w lit. a, oraz domów stanowiących własność prywatną – w wysokości czynszu określonego według zasad i stawek dla mieszkań komunalnych na danym terenie, a w miastach – w danej dzielnicy,
 - d. dla lokali w hotelach – w wysokości kosztu udokumentowanego rachunkami wystawionymi przez hotel.

Stanowiące podstawę wymiaru składek przychody pracownika osiągnięte w walutach obcych przelicza się na złote w sposób przyjęty w przepisach o podatku dochodowym od osób fizycznych (§ 4).

Zgodnie z art. 232 k.p., pracodawca jest obowiązany zapewnić pracownikom zatrudnionym w warunkach szczególnie uciążliwych, nieodpłatnie, odpowiednie posiłki i napoje, jeżeli jest to niezbędne ze względów profilaktycznych. Rada Ministrów określi, w drodze rozporządzenia, rodzaje tych posiłków i napojów oraz wymagania, jakie powinny spełniać, a także przypadki i warunki ich wydawania.

W myśl art. 233 k.p., pracodawca jest obowiązany zapewnić pracownikom odpowiednie urządzenia higieniczno-sanitarne oraz dostarczyć niezbędne środki higieny osobistej.

Zgodnie z art. 237⁷ § 1 k.p., pracodawca jest obowiązany dostarczyć pracownikowi nieodpłatnie odzież i obuwie robocze, spełniające wymagania określone w Polskich Normach:

- 1) jeżeli odzież własna pracownika może ulec zniszczeniu lub znacznemu zabrudzeniu;
- 2) ze względu na wymagania technologiczne, sanitarne lub bezpieczeństwa i higieny pracy.

Pracodawca może ustalić stanowiska, na których dopuszcza się używanie przez pracowników, za ich zgodą, własnej odzieży i obuwia roboczego, spełniających wymagania bezpieczeństwa i higieny pracy (§ 2).

Przepis § 2 nie dotyczy stanowisk, na których są wykonywane prace związane z bezpośrednią obsługą maszyn i innych urządzeń technicznych albo prace powodujące intensywne brudzenie lub skażenie odzieży i obuwia roboczego środkami chemicznymi lub promieniotwórczymi albo materiałami biologicznie zakaźnymi (§ 3).

Pracownikowi używającemu własnej odzieży i obuwia roboczego, zgodnie z § 2, pracodawca wypłaca ekwiwalent pieniężny w wysokości uwzględniającej ich aktualne ceny (§ 4).

W myśl przepisów art. 237⁹ § 1 k.p., pracodawca nie może dopuścić pracownika do pracy bez środków ochrony indywidualnej oraz odzieży i obuwia roboczego, przewidzianych do stosowania na danym stanowisku pracy.

Pracodawca jest obowiązany zapewnić, aby stosowane środki ochrony indywidualnej oraz odzież i obuwie robocze posiadały właściwości ochronne i użytkowe, oraz zapewnić odpowiednio ich pranie, konserwację, naprawę, odpylanie i odkażanie (§ 2).

Jeżeli pracodawca nie może zapewnić prania odzieży roboczej, czynności te mogą być wykonywane przez pracownika, pod warunkiem wypłacania przez pracodawcę ekwiwalentu pieniężnego w wysokości kosztów poniesionych przez pracownika (§ 3).

Zgodnie z § 1 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 28 maja 1996 roku w sprawie profilaktycznych posiłków i napojów (Dz. U. z 1996 roku nr 60, poz. 279), pracodawca zapewnia pracownikom zatrudnionym w warunkach szczególnie uciążliwych nieodpłatnie:

- 1) posiłki wydawane ze względów profilaktycznych, zwane dalej „posiłkami”, w formie jednego dania gorącego, z zastrzeżeniem § 2 ust. 2,
- 2) napoje, których rodzaj i temperatura powinny być dostosowane do warunków wykonywania pracy.

W myśl § 2 ust. 1 rozporządzenia, posiłki powinny zawierać około 50-55% węglowodanów, 30-35% tłuszczów, 15% białek oraz posiadać wartość kaloryczną około 1000 kcal.

Jeżeli pracodawca nie ma możliwości wydawania posiłków ze względu na rodzaj wykonywanej przez pracownika pracy lub ze względów organizacyjnych, może zapewnić w czasie pracy:

- 1) korzystanie z takich posiłków w punktach gastronomicznych,

2) przyrzadzanie posiłków przez pracownika we własnym zakresie z otrzymanych produktów (§ 2).

Zgodnie z § 8 rozporządzenia, pracownikom nie przysługuje ekwiwalent pieniężny za posiłki i napoje.

W niniejszej sprawie niesporne jest, że odwołująca nie zapewniała pracownikom odzieży roboczej i ochronnej, ale wypłacała im z tego tytułu ryczałt za używanie własnej odzieży oraz jej pranie. Z uwagi na rodzaj wykonywanych prac w budownictwie odwołująca spółka z mocy wskazanych wyżej przepisów kodeksu pracy związanych z zapewnieniem bezpieczeństwa i higieny pracy była zobowiązana zapewnić pracownikom odzież roboczą i ochronną, jak i jej pranie. Podobnie pracodawca nie zapewniał pracownikom środków higieny osobistej i również z tego tytułu wypłacał stosowny ryczałt. Wszystkie trzy powyższe ryczałty zostały wyszczególnione w kartotekach płacowych zainteresowanych (kolumny 9-11), zaś na listach płac ujęto je zbiorczo razem z ekwiwalentem za posiłki regeneracyjne i określono wspólnym mianem „V. S.. P..”.

Mając zatem na uwadze, że zgodnie z § 2 ust. 1 pkt 6 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998 roku w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe podstawy wymiaru składek nie stanowi wartość świadczeń rzeczowych wynikających z przepisów o bezpieczeństwie i higienie pracy oraz ekwiwalenty za te świadczenia wypłacane zgodnie z przepisami wydanymi przez Radę Ministrów lub właściwego ministra, a także ekwiwalenty pieniężne za pranie odzieży roboczej, używanie odzieży i obuwia własnego zamiast roboczego - kwoty wypłaconych w spornym okresie poszczególnym zainteresowanym tytułem ekwiwalentów za odzież roboczą, za pranie tej odzieży oraz za środki czystości, nie powinny być uwzględnione przy obliczaniu podstawy wymiaru składek. Należy przy tym wskazać, że sama tylko okoliczność, że na listach płac powyższe ekwiwalenty zostały przez pracodawcę zsumowane ze sobą wraz z ekwiwalentem za posiłki regeneracyjne i opatrzone wspólnym mianem „V. S.. P..”, nie wyłączała możliwości dowodzenia, że faktycznie składało się na nią kilka różnych świadczeń. Listy płac są jedynie uproszczonym dokumentem przedstawianym pracownikowi przy wypłacie wynagrodzenia, na którym kwituje on odbiór określonej kwoty, zaś dokumentem względem nich pierwotnym są kartoteki zarobkowe i szczegółowe rozliczenia dokonane przez odwołującego, które nie były kwestionowane przez organ rentowy w zakresie wysokości kwot wyliczonych z poszczególnych tytułów. Jednocześnie organ rentowy w toku niniejszego postępowania w żaden sposób nie udowodnił, aby przedłożone przez odwołującą kartoteki zarobkowe były niewiarygodne, w szczególności w zakresie sposobu podziału ogólnej kwoty „V. S.. P..” na poszczególne ekwiwalenty, mimo że wobec przedłożenia przez odwołującą stosownej dokumentacji to na nim zgodnie z art. 232 k.p.c. i 6 k.c. spoczywał ciężar dowodu w tym zakresie.

Wobec powyższego Sąd Okręgowy na mocy art. 477¹⁴ § 2 k.p.c. zmienił zaskarżone decyzje w części w ten sposób, że ustalił podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe, chorobowe, wypadkowe i zdrowotne z wyłączeniem kwot wypłacanych zainteresowanym J. B., B. G., K. K., C. K., J. L., J. M., R. M., I. S. (1), I. S. (2) i T. W. z tytułu ekwiwalentów za odzież roboczą i ochronną, za środki czystości i za pranie odzieży roboczej.

W pozostałym zakresie odwołania były nieuzasadnione. Należy wskazać, że ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych w art. 21 zawiera szeroki katalog świadczeń wolnych od podatku dochodowego. Treść art. 21 nie zmienia jednak definicji przychodu z art. 11 i 12 ustawy, a jedynie tworzy katalog wyłączeń na potrzeby obliczania podatku dochodowego od osób fizycznych. Tym samym powyższy przepis nie ma żadnego prawnego przełożenia na określenie „przychodu” w rozumieniu art. 4 pkt 9 ustawy systemowej. Zresztą wydane na podstawie art. 21 ustawy systemowej rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998 roku w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe, w § 2 zawiera własny katalog przychodów wyłączonych z podstawy wymiaru składek, który w wielu punktach jest tożsamy z wyłączeniami przewidzianymi w art. 21 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Gdyby więc art. 21 miał modyfikować definicję przychodu z art. 11 i 12 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, to nie byłoby żadnej potrzeby powielania w § 2 rozporządzenia szeregu przychodów wyłączonych z „oskładkowania”, a jednocześnie wymienionych w w/w art. 21, skoro bowiem nie stanowiłyby one przychodu w rozumieniu ustawy

o podatku dochodowym od osób fizycznych, to automatycznie nie stanowiąby podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne.

Odnosnie spornej kwestii czy koszty zakwaterowania pracowników za granicą, poniesione przez pracodawcę, stanowią podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenie zdrowotne należy wskazać, że w świetle przywołanego powyżej art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, za uzasadnione należało uznać stanowisko organu rentowego, że koszty zakwaterowania pracowników za granicą stanowią przychód podlegający zaliczeniu do podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenie zdrowotne. W myśl powołanego przepisu przychodem ze stosunku pracy są bowiem m.in. wszelkie świadczenia pieniężne ponoszone za pracownika. Zdaniem Sądu przyrost wynikający z wyręczenia pracownika przez pracodawcę z ponoszenia świadczeń pieniężnych związanych z zakwaterowaniem za granicą automatycznie stanowi zatem przychód w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych. Zauważyć przy tym należy, że z powszechnie obowiązujących przepisów nie można wywieść obowiązku pracodawcy zapewnienia bezpłatnego zakwaterowania pracownikom zatrudnionym (nie oddelegowanym) do wykonywania pracy poza siedzibą pracodawcy. Pracownik podejmujący pracę na ustalonych w umowie o pracę warunkach musi się liczyć

z wydatkami na pokrycie kosztów swojego zamieszkania. W sytuacji więc, gdy pracodawca przejmuje na siebie powyższe koszty, to tym samym powoduje „przyrost majątku” po stronie pracownika, sprowadzający się faktycznie do braku konieczności pokrycia przez niego kosztów zakwaterowania ze środków prywatnych. Jednocześnie tego rodzaju przychodu nie obejmuje żadne z wyłączeń przewidzianych w przepisach § 2 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998 roku w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe. Podkreślić przy tym należy, że zasadą jest, że podstawę wymiaru składek stanowi przychód, o jakim mowa w art. 4 pkt 9 ustawy systemowej. W konsekwencji wszystkie wyłączenia przychodu z podstawy wymiaru składek muszą mieć bezpośrednie oparcie w przepisach prawa i nie można przez analogię stosować przepisów wyłączeniowych do innych stanów faktycznych niż wskazane

w tych przepisach. Skoro zatem ustawodawca nie objął wyłączeniem należności

z tytułu zakwaterowania pracowników zatrudnionych poza siedzibą przedsiębiorcy, to tym samym przychód ten jest „oskładkowany”.

Tożsamy do powyższego pogląd wyraził Sąd Najwyższy w uchwale z dnia 10 grudnia 2015 roku, III UZP 14/15 (OSNP 2016/6/74), w której wprost wskazał, że pojęcie przychodu określone w art. 4 ust. 9 ustawy z dnia 13 października 1998 roku 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. Analogicznie Sąd Najwyższy orzekł również w wyroku z dnia 30 października 2013 roku, II UK 112/13 (LEX nr 1403878), w którym wskazał, że pracownicy zatrudnieni za granicą u polskiego pracodawcy nie odbywają podróży służbowej, wobec czego pracodawca wskazał wyraźnie, że osobom wysłanym do takiej pracy nie są wypłacane diety, lecz chodzi o ich równowartość w ramach wynagrodzeń, które – wzorem diety – uwzględniają sytuację faktyczną związaną ze świadczeniem pracy poza stałym miejscem zamieszkania. Zastosowana została i w tym przypadku ulga w opłacaniu składek na ubezpieczenia społeczne, zbliżona do ulgi uzyskiwanej przez przebywającego w podróży służbowej, tak że obowiązek składkowy nie obejmuje wynagrodzenia (przychodu, o którym mowa w art. 18 ust. 1 w związku z art. 4 pkt 9 u.s.u.s.) do kwoty równowartości diety. W związku z tym ustalenie podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne wymaga pominięcia wyłącznie równowartości diet, lecz już nie ryczałtów za noclegi. Przychód z tytułu ponoszenia przez pracodawcę kosztów zakwaterowania pracowników za granicą stanowi podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne.

Nie zasługują też na uwzględnienie zarzuty odwołującej w przedmiocie niemożności ustalenia dokładnej kwoty kosztów zakwaterowania poszczególnych pracowników

w spornym okresie. Zgodnie zaś z art. 6 k.c. ciężar udowodnienia faktu spoczywa na osobie, która z faktu tego wywodzi skutki prawne. Ponadto w myśl art. 232 zdanie pierwsze k.p.c. strony są obowiązane wskazywać dowody dla stwierdzenia faktów, z których wywodzą skutki prawne. Skoro zatem odwołująca kwestionowała przyjęte przez organ rentowy koszty zakwaterowania poszczególnych pracowników, to winna równocześnie wskazać prawidłowy sposób

wyliczenia tych kosztów i wskazać na jego poparcie stosowne dowody. To odwołująca, wbrew przepisom, nie włączyła kosztów zakwaterowania pracowników do podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenie zdrowotne. Gdyby wykonywała na bieżąco ciążący na niej obowiązek, to musiałaby też na bieżąco prowadzić ewidencję zakwaterowania poszczególnych pracowników. Oczywiście jest, że ze swojego zaniechania odwołująca nie może obecnie wywodzić dla siebie korzystnych skutków prawnych w postaci uwzględnienia odwołania w tym aspekcie. W ocenie Sądu, biorąc pod uwagę stan faktyczny niniejszej sprawy, sposób obliczenia podstawy wymiaru składek przyjęty przez organ rentowy odnoszący się do dokonanych przez odwołującą spółkę uśrednionych kosztów zakwaterowania, których elementem były także koszty mediów i wynajmu w części obiektów miejsc parkingowych, należy uznać za prawidłowy. Znajduje on potwierdzenie w dokumentacji przedstawionej przez odwołującą. Jeżeli odwołująca przyjęty sposób obliczeń uważała za wadliwy, to mogła w postępowaniu przed organem rentowym przedstawić, jej zdaniem, prawidłowe wyliczenia. Nie uczyniła tego jednak ani przed organem rentowym, ani w postępowaniu sądowym.

Odnośnie ekwiwalentu za posiłki regeneracyjne należy wskazać, że zgodnie z § 2 ust. 1 pkt 6 rozporządzenia w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe (Dz.U. z 2015 roku, poz. 2236), podstawy wymiaru składek nie stanowi (...) wartość otrzymanych przez pracowników bonów, talonów, kuponów lub innych dowodów uprawniających do otrzymania na ich podstawie napojów bezalkoholowych, posiłków oraz artykułów spożywczych, w przypadku gdy pracodawca, mimo ciążącego na nim obowiązku wynikającego z przepisów o bezpieczeństwie i higienie pracy, nie ma możliwości wydania pracownikom posiłków i napojów bezalkoholowych.

W niniejszej sprawie niesporne jest, że pracodawca nie wydawał pracownikom talonów, kuponów lub innych dowodów uprawniających do otrzymania na ich podstawie napojów bezalkoholowych, posiłków oraz artykułów spożywczych, ale wypłacał im z tego tytułu ekwiwalent pieniężny. Należy zatem przypomnieć, że jak już powyżej wskazano wszystkie wyłączenia przychodu z podstawy wymiaru składek muszą mieć bezpośrednie oparcie w przepisach prawa i nie można przez analogię stosować przepisów wyłączeniowych do innych stanów faktycznych niż wskazane w tych przepisach. Skoro zatem ustawodawca nie objął wyłączeniem należności pieniężnych wypłacanych pracownikom tytułem posiłków regeneracyjnych (co jest zresztą zrozumiałe zważywszy na fakt, że przepis § 8 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 28 maja 1996 roku w sprawie profilaktycznych posiłków i napojów wprost wyłącza prawo do ekwiwalentu pieniężnego za posiłki i napoje, o których mowa w jego § 1), to tym samym przychód ten jest „oskładkowany”. Na konieczność stosowania ścisłej wykładni wyłączeń określonych składników wynagrodzenia z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne i brak możliwości zastosowania w tym zakresie wykładni rozszerzającej, wprost wskazał również Sąd Najwyższy w uzasadnieniu wyroku z dnia z dnia 24 września 2015 roku, I UK 205/15 (LEX nr 1814903). W wyroku tym Sąd Najwyższy wskazał, że na podstawie § 2 pkt 11 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 roku w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe wyłączeniu z podstawy wymiaru składek podlega wyłącznie wartość finansowanych przez pracodawcę posiłków udostępnianych pracownikowi do spożycia, które znajdują się w stanie nadającym się do tego celu (spożycia) w miejscu i czasie pracy u zainteresowanego pracodawcy. W uzasadnieniu przywołanego orzeczenia Sąd Najwyższy wskazał, że rozporządzenie z dnia 18 grudnia 1998 roku wyłącznie w § 2 pkt 6 dopuszcza możliwość wyłączenia z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne wartości świadczeń rzeczowych wynikających z przepisów o bezpieczeństwie i higienie pracy oraz ekwiwalentów za te świadczenia wypłacanych zgodnie z przepisami wydanymi przez Radę Ministrów lub właściwego ministra, a także ekwiwalentów pieniężnych za pranie odzieży roboczej, używanie odzieży i obuwia własnego zamiast roboczego oraz wartości otrzymanych przez pracowników bonów, talonów, kuponów lub innych dowodów uprawniających do otrzymania na ich podstawie napojów bezalkoholowych, posiłków oraz artykułów spożywczych,

w przypadku gdy pracodawca, mimo ciążącego na nim obowiązku wynikającego z przepisów o bezpieczeństwie i higienie pracy, nie ma możliwości wydania pracownikom posiłków i napojów bezalkoholowych. A zatem obejmuje ono jedynie pracodawców, którzy na podstawie art. 232 k.p. w związku z rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 28 maja 1996 roku w sprawie profilaktycznych posiłków i napojów zobligowani są zapewnić nieodpłatnie pracownikom zatrudnionym w warunkach szczególnie uciążliwych posiłki wydawane ze względów profilaktycznych i napoje, których rodzaj i temperatura powinny być dostosowane do rodzaju wykonywanej pracy.

Wobec powyższego w stanie faktycznym sprawy, nie znajduje uzasadnienia w odniesieniu do odwołującej się spółki możliwość zastosowania regulacji zawartej w § 2 pkt 6 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 roku, która zezwala na wydawanie bonów, talonów, kuponów lub innych dowodów uprawniających do otrzymania na ich podstawie napojów bezalkoholowych, posiłków oraz artykułów spożywczych, gdyż takie bony nie były wydawane.

Do rozważenia pozostaje zatem kwestia zastosowania regulacji zawartej w § 2 pkt 11 tego rozporządzenia, w myśl której podstawy wymiaru składek nie stanowi wartość finansowanych przez pracodawcę posiłków udostępnianych pracownikom do spożycia bez prawa do ekwiwalentu pieniężnego z tego tytułu - do wysokości nieprzekraczającej miesięcznie kwoty 190,00 zł.

W rozporządzeniu z dnia 18 grudnia 1998 roku ustawodawca nie zawarł definicji legalnej pojęcia „posiłek”, ale brak takiej definicji ustawowej nie uprawnia do przyjęcia, że „posiłek” jest tożsamy z „produktem spożywczym”. „Produktem spożywczym” jest z całą pewnością makaron, kasza, mąka, drożdże, które nie nadają się do bezpośredniego spożycia, a więc nie każdy produkt spożywczy może być potraktowany jako posiłek. Stąd istotne jest, aby bony udostępniane pracownikom na podstawie § 2 pkt 11 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 roku uprawniały pracowników do otrzymania posiłku w postaci gotowej, przetworzonej, a nie do nabywania produktów spożywczych służących do jego przygotowania. Podczas dokonywania wykładni prawa należy przyjmować, że wszelkie zwolnienia dotyczące wyłączenia z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne danych przychodów są wyjątkiem, a ich zastosowanie nie może odbywać się w oparciu o wykładnię rozszerzającą. Nadto, jak zauważył Sąd Najwyższy w wyrokach z dnia 10 września 2013 roku (I UK 73/13 i I UK 74/13) restrykcyjna dopuszczalność realizowania profilaktycznych i „obligatoryjnych” posiłków i napojów również w formie bonów żywnościowych wyłącznie w stosunku do pracowników zatrudnionych w uciążliwych warunkach pracy i tylko wtedy, gdy pracodawca nie ma możliwości wydania posiłków lub napojów w naturze, wyklucza interpretacyjną legalność rozszerzania takich sposobów niepieniężnego wynagradzania. Możliwości i rygory dopuszczalności wyłączenia wartości finansowanych posiłków udostępnianych wszystkim pracownikom przez pracodawcę do spożycia z podstawy wymiaru składek na pracownicze ubezpieczenia emerytalne i rentowe przewidziane w § 2 pkt 11 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 roku nie mogą być mniej restrykcyjne, ani równe (tożsame) jak w przypadku obowiązkowej realizacji profilaktycznych posiłków i napojów dla pracowników zatrudnionych wyłącznie w warunkach szczególnie uciążliwych (art. 232 k.p.), dla których forma bonów żywnościowych została wyjątkowo, wyraźnie i restrykcyjnie przewidziana w § 2 pkt 6 tego rozporządzenia.

W konsekwencji skoro odwołująca spółka wypłacała ekwiwalenty pieniężne z tytułu posiłków regeneracyjnych, to z racji tego, że nie są one tożsame z wydawaniem bonów, talonów, kuponów lub innych dowodów uprawniających do otrzymania na ich podstawie napojów bezalkoholowych, posiłków oraz artykułów spożywczych, jak i nie są tożsame z posiłkami udostępnianymi pracownikom do spożycia, brak jest podstaw do uznania, że przychód z tego tytułu nie stanowi podstawy wymiaru składki w rozumieniu § 2 ust. 1 pkt 6 i pkt 11 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998 roku w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe (t. jedn. Dz. Ust. z 2015 roku, poz. 2236).

Wobec powyższego na podstawie powołanych przepisów oraz art. 477¹⁴ § 1 k.p.c. odwołania w pozostałym zakresie oddalono.

Koszty postępowania między stronami wzajemnie zniesiono na podstawie art. 100 k.p.c., zgodnie z którym w razie częściowego tylko uwzględnienia żądań koszty będą wzajemnie zniesione lub stosunkowo rozdzielone.