

Sygn. akt IV U 1254/16

WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 1 grudnia 2016 roku

Sąd Okręgowy w Częstochowie IV Wydział Pracy i Ubezpieczeń Społecznych

w składzie:

Przewodniczący: SSO Marzena Górczyńska-Beblot

Protokolant: Oliwia Rajewska

po rozpoznaniu w dniu 1 grudnia 2016 roku w Częstochowie

sprawy (...) spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w C.

przeciwko Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych Oddziałowi w L.

o wydanie pisemnej interpretacji przepisów prawnych

na skutek odwołania (...) spółki z ograniczoną odpowiedzialnością
w C.

od decyzji Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddziału w L.

z dnia 4 sierpnia 2016 roku Nr (...)

1. **oddala odwołanie;**

2. **zasądza od odwołującej (...) spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w C. na rzecz Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddziału w L. kwotę 360 zł (trzysta sześćdziesiąt złotych) tytułem zwrotu kosztów zastępstwa procesowego.**

Sygn. akt IV U 1254/16

UZASADNIENIE

Decyzją z dnia 4 sierpnia 2016 roku nr (...) Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w L. na podstawie art. 10 ust. 1 i ust. 5 ustawy z dnia 2 lipca 2004 roku

o swobodzie działalności gospodarczej w związku z art. 83d ustawy z dnia 13 października 1998 roku o systemie ubezpieczeń społecznych, rozpatrując wniosek złożony w dniu 21 lipca 2016 roku przez przedsiębiorcę (...) spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością, stanowisko wnioskodawcy uznał za:

1. nieprawidłowe w sprawie nieuwzględnienia w podstawie wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenie zdrowotne korzyści materialnych w postaci zakwaterowania częściowo odpłatnego udostępnianego pracownikom w czasie oddelegowania do pracy poza granicami kraju,

2. prawidłowe w sprawie nieuwzględnienia w podstawie wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenie zdrowotne korzyści materialnych w postaci transportu udostępnianego pracownikom w czasie oddelegowania do pracy poza granicami kraju, będącego różnicą pomiędzy wartością wynagrodzenia płaconego przez Spółkę, a kwotą pokrywaną przez pracownika,

3. prawidłowe w sprawie nieuwzględnienia w podstawie wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenie zdrowotne korzyści materialnych w postaci transportu udostępnianego pracownikom w czasie oddelegowania do pracy poza granicami kraju, będącego różnicą pomiędzy wartością rynkową transportu organizowanego przez Spółkę we własnym zakresie, a kwotą pokrywaną przez pracownika z tytułu korzystania z tej usługi,

4. prawidłowe w sprawie nieuwzględnienia w podstawie wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenie zdrowotne korzyści materialnych w postaci transportu udostępnianego nieodpłatnie pracownikom w czasie oddelegowania do pracy poza granicami kraju.

W uzasadnieniu decyzji organ rentowy wskazał, iż zgodnie z art. 18 ust. 1 i ust. 2

w związku z art. 4 pkt 9 ustawy z dnia 13 października 1998 roku o systemie ubezpieczeń społecznych oraz § 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, podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne pracowników stanowi przychód w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu zatrudnienia w ramach stosunku pracy,

z wyłączeniem wynagrodzenia za czas niezdolności do pracy wskutek choroby lub odosobnienia w związku z chorobą zakaźną oraz zasiłków z ubezpieczeń społecznych. Ponadto stosownie do art. 81 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 roku o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych, do ustalenia podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie zdrowotne pracowników stosuje się przepisy określające podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe tych osób. Za przychody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej oraz spółdzielczego stosunku pracy

w rozumieniu przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych uznaje 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 za godziny nadliczbowe, różnego rodzaju dodatki, nagrody, ekwiwalenty za niewykorzystany urlop i wszelkie inne niezależnie od tego, czy ich wartość została z góry ustalona, a ponadto świadczenia pieniężne ponoszone za pracownika, jak również wartość innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych. ZUS wskazał, iż świadczenie realizowane w naturze jest dodatkowym składnikiem wynagrodzenia, przekazywanym pracownikowi w formie innej niż pieniężna. Jego przykładem jest zakwaterowanie pracowników w wynajmowanych pokojach lub mieszkaniach, w hotelach albo w innych punktach zbiorowego zakwaterowania. Katalog przychodów nie stanowiących podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe został zawarty we wskazanym rozporządzeniu Ministra Pracy i Polityki Socjalnej

z dnia 18 grudnia 1998 roku w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe. Do podstawy wymiaru składek nie wlicza się jedynie wypłat, które zostały wyszczególnione w § 2 ust. 1 pkt 1-32 powyższego rozporządzenia, w katalogu tym nie mieści się zakwaterowanie pracowników

w wynajmowanych pokojach lub mieszkaniach, hotelach albo w innych punktach zbiorowego zakwaterowania. W świetle powyższego zakwaterowanie lub udostępnienie lokalu pracownikowi jest świadczeniem w naturze, które stanowi podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne. Zgodnie z § 3 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 roku dla celów ubezpieczeń społecznych wartość pieniężną świadczeń w naturze ustala się w wysokości ekwiwalentu pieniężnego określonego w przepisach o wynagradzaniu.

W przypadku braku przepisów o wynagradzaniu, jeżeli przedmiotem świadczenia jest udostępnienie lokalu mieszkalnego to wartość pieniężna świadczeń w naturze ustalana jest:

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, w wyłączeniu wymienionym 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.

W § 2 ust. 1 pkt 26 ww. rozporządzenia mieszczą się „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”. Na podstawie wyżej powołanego przepisu, w ocenie organu rentowego, mogłoby zostać zwolnione z podstawy wymiaru składek świadczenie

w naturze, jako korzyść materialna wynikająca z układów zbiorowych pracy, regulaminów wynagradzania lub przepisów o wynagradzaniu, polegające na uprawnieniu do zakupu po cenach niższych niż detaliczne niektórych usług, za którą pracownik ponosiłby częściową odpłatność, jeżeli lokale stanowiłyby własność pracodawcy. W przypadku, gdy pracodawca ponosi koszty zakwaterowania pracownika w wynajętych pokojach lub mieszkaniach, hotelach albo innych punktach zbiorowego zakwaterowania w związku z czasowym przeniesieniem do pracy poza granicami kraju, wartość zakwaterowania pracownika oddelegowanego do pracy za granicę będzie stanowiła podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne z uwagi na fakt, iż wymienione przez wnioskodawcę formy zakwaterowania będą realizowane w lokalach/ hotelach nie będących własnością pracodawcy.

Odwołanie od powyższej decyzji w zakresie pkt 1. wniosła (...) sp. z o.o.
w C.. Odwołująca zarzuciła:

- naruszenie § 2 ust. 1 pkt 26 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 - zwanego dalej „rozporządzeniem w sprawie podstawy wymiaru składek” poprzez uznanie, że z podstawy wymiaru składek nie są wyłączone korzyści materialne wynikające z regulaminu wynagradzania Spółki, a polegające na uprawnieniu do zakupu po cenach niższych niż rynkowe usług zakwaterowania, za które pracownik ponosić będzie częściową odpłatność, tylko z tego powodu, że mieszkania wynajmowane pracownikowi nie są własnością pracodawcy (Spółki),

- naruszenie § 3 (a w szczególności pkt 3) rozporządzenia w sprawie podstawy wymiaru składek poprzez jego niezasadne zastosowanie w sprawie i wywiedzenie, że z tego przepisu miałyby wynikać, iż tylko jeśli lokale udostępniane pracownikom za cenę niższą niż rynkowa, są własnością pracodawcy, to uzyskany z tego tytułu przychód nie będzie stanowić podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia, zaś jeśli pracodawca nie jest ich właścicielem, to przychód taki podlega oskładkowaniu – podczas gdy przepis ten służy wyłącznie do ustalania wartości niektórych świadczeń w naturze i nie określa on zakresu świadczeń, które są wyłączone z podstawy wymiaru składek.

W oparciu o powyższe zarzuty odwołująca wniosła o zmianę zaskarżonej decyzji z dnia 4 sierpnia 2016 roku w zaskarżonej części i potwierdzenie prawidłowości stanowiska przedstawionego przez Spółkę we wniosku o wydanie interpretacji oraz o zasądzenie od Zakładu Ubezpieczeń Społecznych na rzecz Spółki kosztów postępowania – w tym kosztów zastępstwa procesowego według norm przepisanych.

W uzasadnieniu wskazała, iż we wniosku o wydanie interpretacji przepisy Spółka wskazała, że zamierza w regulaminie wynagradzania wprowadzić zapis, zgodnie z którym pracownikom delegowanym do pracy za granicę przysługuje możliwość zakupu od Spółki usług zakwaterowania pracowników za granicą po cenach niższych niż ceny detaliczne, czyli po cenach niższych od cen, po których Spółka nabywa usługi zakwaterowania od podmiotów zewnętrznych. We wniosku Spółka wskazała, że uprawnienie do zakupu usług zakwaterowania lub usług przewozowych po cenach niższych niż rynkowe lub do skorzystania z nieodpłatnego transportu będzie uregulowane w regulaminie obowiązującym

w Spółce. Zarzucała, iż stanowisko ZUS jest nie tylko całkowicie błędne, ale również sprzeczne z obowiązującymi przepisami. ZUS bowiem uznał, że wyłączenie z § 2 ust. 1 pkt 26 rozporządzenia w sprawie podstawy wymiaru składek uzależnione jest od tego, czy lokal, w którym zakwaterowany jest pracownik – ponosząc odpłatność niższą niż cena detaliczna – jest własnością Spółki czy też nie – w sytuacji, gdy okoliczność ta nie ma żadnego wpływu na możliwość zastosowania wyłączenia z § 2 ust. 1 pkt 26 wspomnianego rozporządzenia. Uzależniając zaś wyłączenie wartości świadczeń oferowanych przez Spółkę od tego kto jest właścicielem lokalu ZUS uzależnił stosowanie tego przepisu od warunku, który nie występuje w § 2 ust. 1 pkt 26 wspomnianego rozporządzenia. Odwołująca argumentowała, iż z przepisu tego wynika, że w przypadku gdy pracodawca umożliwi pracownikowi zakup usług zakwaterowania po cenie niższej niż cena detaliczna – to wartość różnicy pomiędzy ceną detaliczną a ceną płaconą pracodawcy przez pracownika nie jest wliczana do podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne. Nie ma przy tym znaczenia, czy lokal, w którym pracodawca umożliwi zakwaterowanie pracownikom, świadcząc w ten sposób usługi na ich rzecz po cenach niższych niż detaliczne jest własnością Spółki, czy też jest to lokal wynajmowany przez Spółkę, czy też lokal ten jest leasingowany przez Spółkę, czy też Spółka posiada do niego prawo na podstawie jeszcze innego tytułu prawnego. Tytuł prawny do lokalu, w którym Spółka świadczy usługi zakwaterowania dla swoich pracowników nie ma znaczenia dla potrzeb wyłączenia z podstawy wymiaru składek wartości korzyści polegających na uprawnieniu pracownika do nabywania usług zakwaterowania po cenie niższej od cen rynkowych. Zdaniem odwołującej, ZUS – jako warunek wyłączenia określonych świadczeń z podstawy wymiaru składek – wprowadza warunek niewynikający z przepisów prawa, tj. przepisów rozporządzenia w sprawie podstawy wymiaru składek. Jedynym warunkiem wyłączenia opisanych powyżej świadczeń z podstawy wymiaru składek, jaki postawił ustawodawca w przytoczonym przepisie, jest uregulowanie powyższego uprawnienia pracowników do nabywania świadczeń (w tym zakwaterowania) poniżej ich ceny detalicznej w regulaminie wynagradzania. W przypadku Spółki warunek ten zostanie spełniony, ponieważ – co Spółka wyraźnie wskazała we wniosku o wydanie interpretacji i czego zresztą nie kwestionuje ZUS w wydanej decyzji - planuje wprowadzić w obowiązującym u niej regulaminie wynagradzania możliwość nabywania od pracodawcy (Spółki) usług zakwaterowania w trakcie oddelegowania po cenie niższej od ceny zakupu przez Spółkę lub cen rynkowych. Zdaniem odwołującej, stanowisko ZUS jest również wewnętrznie sprzeczne, gdyż z jednej strony ZUS akceptuje wyłączenie z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne wartość częściowo odpłatnych przejazdów – bez względu na to czy przejazdy środkami lokomocji są realizowane we własnym zakresie, czy też nabywane przez pracodawcę od podmiotu trzeciego i następnie odsprzedawane po cenie niższej niż detaliczna pracownikowi. Z drugiej jednak strony ZUS uznaje, że wartość zakwaterowania nie jest wyłączona z podstawy wymiaru składek, w sytuacji, gdy zakwaterowanie to ma miejsce w lokalach należących do Spółki, a nie w sytuacji, gdy Spółka korzysta z lokalu na podstawie innego tytułu prawnego niż własność. Takie jednak rozróżnienie nie wynika w żaden sposób z obowiązujących przepisów, gdyż § 2 ust. 1 pkt 26 rozporządzenia w sprawie podstawy wymiaru składek wyłącza z podstawy wymiaru korzyści materialne wynikające z regulaminu wynagradzania: a) polegające na uprawnieniu do zakupu po cenach niższych niż detaliczne niektórych artykułów, przedmiotów lub usług oraz b) polegające na korzystaniu z bezpłatnych lub częściowo odpłatnych przejazdów środkami lokomocji. Tak więc z powyższego przepisu jednoznacznie wynika, że zarówno uprawnienie do częściowo odpłatnych przejazdów jak i uprawnienie do zakupu usług (w tym przypadku usług zakwaterowania) po cenach niższych niż detaliczne – obejmuje zarówno usługi (transportowe i zakwaterowania) świadczone przy wykorzystaniu własnego majątku (środków transportu i mieszkań stanowiących własność Spółki), jak również usługi świadczone przy wykorzystaniu majątku, do którego Spółka ma prawo na podstawie innego tytułu prawnego niż własność. Co więcej, stanowisko ZUS jest sprzeczne z innymi dotychczas wydawanymi interpretacjami. Przykładowo w interpretacji z dnia 21 września 2012 roku wydanej przez Oddział ZUS w G. (nr (...)) wskazano, że „(...) jeżeli świadczenie na rzecz pracownika wynikające z regulaminu wynagradzania przybiera postać zakupu po cenach niższych niż detaliczne lub formę usługi oraz nie stanowi ekwiwalentu w formie pieniężnej i stanowi przychód uzyskiwany przez pracownika w ramach stosunku pracy w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych, to zostanie ono wyłączone z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne na podstawie powołanego wyżej przepisu (§ 2 ust. 1 pkt 26 rozporządzenia)”. Interpretacja ta dotyczyła zakupu przez pracodawcę usług medycznych (niewynikających z przepisów BHP) od placówki medycznej i ich odsprzedaży po cenie niższej niż detaliczna swoim pracownikom. Odwołująca zarzuciła

ponadto, że ZUS powołuje się na § 2 rozporządzenia w sprawie podstawy wymiaru składek – choć w istocie najpewniej chodzi o § 3 tego rozporządzenia

i cytuje pkt 3 tego fragmentu rozporządzenia. Nie jest jasne w jakim celu przepis ten został przez ZUS zacytowany, bo dla rozstrzygnięcia analizowanej sprawy nie ma on znaczenia. To w § 2 rozporządzenia – w poszczególnych punktach wskazano jakie elementy świadczeń pracowniczych są wyłączone z podstawy wymiaru składek. W § 3 jedynie wskazano w jaki sposób ustalać wartość niektórych świadczeń. Zatem przepis ten do rozstrzygnięcia analizowanej kwestii nie ma znaczenia. Nawet jednak gdyby całkowicie nieprawidłowo uznać, że przepis w sprawie ma zastosowanie – to z jego treści w żaden sposób nie wynika, że wymienione w nim formy zakwaterowania (w lokalach spółdzielczych, komunalnych, własnościowych czy w hotelach) dotyczą tylko lokali stanowiących własność pracodawcy. Przepis na to nie wskazuje i wniosku takiego nie da się wywieść z jego treści – wręcz przeciwnie, skoro przepis mówi o hotelach, to oczywiste jest, że olbrzymia większość pracodawców nie jest właścicielami hoteli zatem przepis dotyczy nie tylko lokali będących własnością pracodawcy, ale i takich, którymi pracodawca dysponuje na podstawie innego tytułu prawnego.

W odpowiedzi na odwołanie organ rentowy wniósł o jego oddalenie, powołując się na argumentację zawartą w uzasadnieniu zaskarżonej decyzji. Wniósł także o zasądzenie kosztów zastępstwa procesowego według norm przepisanych.

Sąd Okręgowy ustalił i zważył, co następuje:

(...) sp. z o.o. w C. prowadzi działalność, której głównym przedmiotem jest świadczenie usług budowlanych. Spółka świadczy swoje usługi zarówno na terytorium Polski, jak i poza jej granicami, głównie na terytorium innych państw członkowskich Wspólnoty Europejskiej. W związku ze świadczeniem usług poza granicami Polski, Spółka deleguje swoich pracowników do pracy w tych państwach. Wyjazdy pracowników za granicę nie mają charakteru podróży służbowych, lecz z pracownikami podpisywane są umowy delegowania (aneksy do umów o pracę) wskazujące, że na określony czas (tj. czas realizacji kontraktu) ich miejscem pracy jest terytorium innego państwa.

W związku z wykonywaniem usług poza terytorium Polski przez jej pracowników Spółka zamierza zapewnić pracownikom odpłatne zakwaterowanie w miejscu oddelegowania pracownika za cenę niższą od cen, za które Spółka będzie nabywała usługi zakwaterowania. W celu zapewnienia pracownikom powyższych świadczeń Spółka planuje wprowadzenie do regulaminu wynagradzania zapisów, które będą przewidywały m.in. uprawnienie pracowników do nabywania od Spółki usług zakwaterowania za cenę niższą od ceny ich zakupu, czyli za cenę niższą niż cena, za którą Spółka będzie nabywała usługi (w przypadku nabywania tych usług od podmiotów zewnętrznych) lub też od ceny, za którą usługę taką można nabyć od podmiotów zewnętrznych (w przypadku gdy wyżej wymienione usługi Spółka zapewni we własnym zakresie). Spółka przyjmuje, że wartość zapewnionego pracownikom częściowo zakwaterowania, jak również wartość transportu zapewnionego nieodpłatnie jest przychodem podatkowym pracowników z tytułu umowy o pracę.

(v. akta ZUS).

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. 963 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, 2, ust. 4 pkt 5 i ust. 12.

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 (art. 20 ust. 1).

Zgodnie z treścią art. 81 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. roku o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (tekst jednolity Dz. U. z 2016r., poz. 1793 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, 11 i 35, stosuje się przepisy określające podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne tych osób, z zastrzeżeniem ust. 5, 6 i 10.

W myśl postanowień art. 4 pkt 9 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, użyte w ustawie określenie „przychód” oznacza 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 treścią 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.

Z cytowanych wyżej przepisów wynika zatem, iż podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenie zdrowotne stanowi przychód, który stanowią wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne oraz **wartość pieniężna świadczeń w naturze**, bądź ich ekwiwalenty. Wynika to również z treści § 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.).

Zauważyć należy, iż w § 3 cytowanego rozporządzenia zawarto **rozdzielenie wartości pieniężnej świadczeń w naturze** odróżniając przedmioty świadczeń w naturze w postaci:

- rzeczy lub usług wchodzących w zakres działalności gospodarczej pracodawcy (pkt 1),
- rzeczy lub usług zakupionych przez pracodawcę (pkt 2),
- udostępnienia lokalu mieszkalnego (pkt 3).

Wyjątki od zasady dotyczącej ustalania podstawy wymiaru składek zostały przewidziane w § 2 powyższego rozporządzenia, w którym zostały określone przychody, które nie stanowią podstawy wymiaru składek. I tak z § 2 ust. 1 pkt 26 cytowanego rozporządzenia wynika, 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.

Z powyższej regulacji wynika zatem, iż przy spełnieniu określonych warunków wyłączenie z podstawy wymiaru dotyczy korzyści wynikających z zakupu artykułów, przedmiotów lub usług oraz korzystania z bezpłatnych lub częściowo odpłatnych przejazdów środkami lokomocji. Odnosi się to zatem niewątpliwie do określonych w § 3 wartości pieniężnej świadczeń w naturze pod postacią rzeczy lub usług wchodzących w zakres działalności gospodarczej pracodawcy (pkt 1), jak i zakupionych przez pracodawcę (pkt 2).

W § 2 ust. 1 pkt 26 cytowanego rozporządzenia nie ma natomiast mowy o udostępnieniu lokalu mieszkalnego (pkt 3). Jest to odrębna kategoria świadczeń w naturze (odrębna od rzeczy lub usług), co do której nie przewidziano wyłączenia z podstawy wymiaru. Należy jednocześnie mieć na uwadze, iż mamy do czynienia z regulacją szczególną, co wyklucza stosowanie interpretacji rozszerzającej.

Reasumując, ponieważ wartość pieniężna świadczeń w naturze pod postacią udostępnienia lokalu mieszkalnego, nie została przewidziana wśród wyjątków dotyczących przychodów podlegających wyłączeniu z podstawy wymiaru, w przeciwieństwie do świadczeń w naturze pod postacią rzeczy lub usług, to wartość pieniężna takiego świadczenia będzie stanowić podstawę wymiaru.

Powyższego stanowiska nie osłabia cytowana w odwołaniu interpretacja Oddziału ZUS w G. dotycząca zakupu usług medycznych, a więc świadczenia w naturze pod postacią usługi zakupionej przez pracodawcę. Jest to odrębna kategoria świadczeń, co do których istotnie przewidziano wyłączenie z podstawy wymiaru.

W konsekwencji uznając zaskarżoną decyzję za prawidłową Sąd, na podstawie wyżej powołanych przepisów oraz art. 477¹⁴ § 1 k.p.c., oddalił odwołanie odwołującej spółki.

O kosztach zastępstwa procesowego Sąd orzekł na podstawie art. 98 § 1, 3 i 4 k.p.c. oraz § 9 ust. 2 w związku z § 20 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 22 października 2015 roku w sprawie opłat za czynności radców prawnych (Dz. U. z 2015 roku, poz. 1804), a także § 2 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 3 października 2016 roku zmieniającego rozporządzenie w sprawie opłat za czynności radców prawnych (Dz. U. z 2016 roku, poz. 1667).