

Sygn. akt V U 3278/14

## WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 7 lipca 2016 r.

Sąd Okręgowy w Opolu V Wydział Pracy i Ubezpieczeń Społecznych

w składzie:

<b>Przewodniczący:</b>	<b>SSO Witold Kozłowski</b>
Protokolant:	st. sekr. sądowy Ewa Polewka

po rozpoznaniu w dniu 7 lipca 2016 r. w Opolu

sprawy Przedsiębiorstwa (...) SA w O. (obecnie w W.)

przy udziale zainteresowanych: A. Ż., M. H., H. Ś., M. Z.

przeciwko Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych Oddział w O.

o wysokość podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne

na skutek odwołania wnioskodawcy

od decyzji Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddział w O.

z dnia:

02/10/2014r. nr (...) (A. Ż.)

02/10/2014r. nr (...) (M. H.)

24/09/2014r. nr (...) (H. Ś.)

01/10/2014r. nr (...) (M. Z.)

I. Oddała odwołania od wyżej opisanych decyzji.

II. Zasadza od wnioskodawcy Przedsiębiorstwa (...) SA w O. na rzecz strony pozwanej Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddział w O. kwotę 660 złotych tytułem zwrotu kosztów zastępstwa procesowego w zakresie odnoszącym się do odwołań od decyzji dotyczących M. H. i A. Ż..

Na oryginale właściwy podpis

## UZASADNIENIE

(...) S.A. w O. odwołał się od decyzji Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddziału w O. z dnia 02.10.2014 roku nr (...), (...), (...) z dnia 24.09.2014 roku nr (...), z dnia 01.10.2014 roku nr (...), ustalających podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne oraz ubezpieczenie zdrowotne uczestników postępowania A. Ż., M. H., Z. Z., H. Ś. i M. Z., z

uwzględnieniem kosztów ponoszonych przez pracodawcę (z wyłączeniem odpłatności ponoszonej przez pracownika zgodnie z regulaminem wynagradzania) za wynajem lokali mieszkalnych dla pracowników delegowanych do pracy w Holandii w miesiącach roku 2011 i 2012 wskazanych w tych decyzjach.

Zaskarżonym decyzjom zarzucał naruszenie: art. 68 ust. 1 pkt 1 lit. c i art. 83 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 18, art. 20 ust. 1, art. 46 i art. 91 ust. 5 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, art. 66 ust. 1 pkt 1 lit. a, art. 79 ust. 1 i 2, art. 81 ust. 1, art. 85 ust. 1, art. 87 ust. 1 i 3 ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 roku o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych art. 12 ustawy z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz § 3 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 poprzez błędną wykładnię i niewłaściwe zastosowanie, § 2 ust. 1 pkt 26 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 roku - poprzez brak jego zastosowania w sprawie, w której według wnioskodawcy znajduje zastosowanie, art. 10a ust. 2 ustawy z dnia 2 lipca 2004 roku o swobodzie działalności gospodarczej w brzmieniu obowiązującym w dniu złożenia przez Spółkę wniosku o wydanie interpretacji (21 października 2010 roku) - poprzez brak jego zastosowania w sprawie, w której według wnioskodawcy znajduje zastosowanie.

Jak wskazywał wnioskodawca, pracownikom Spółki skierowanym do pracy za granicę w celu realizacji kontraktu przysługiwało zgodnie z Regulaminem wynagradzania (obowiązującym od stycznia 2011 roku) zakwaterowanie w miejscu wskazanym przez pracodawcę za częściową, zryczałtowaną odpłatnością pracownika w wysokości 30 Euro za miesiąc. W przypadku, gdy pracownik korzystał z zakwaterowania przez niepełny miesiąc, odpłatność była proporcjonalnie zmniejszana. Pozostałą część należności za zakwaterowanie pracowników ponosiła Spółka. Spółka złożyła zastrzeżenia do protokołu kontroli, których Organ rentowy nie uwzględnił i wydał decyzje skarżoną niniejszym odwołaniem, w której dokonał ustalenia podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenie zdrowotne zainteresowanych z uwzględnieniem wartości spornych świadczeń. Organ powołując się na przepisy ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych oraz § 3 pkt 1-3 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 roku wskazał, nigdzie nie uzasadniając swojego twierdzenia, że wyżej opisane świadczenia udostępniane pracownikom za obniżoną odpłatnością powinny być „oskładkowane”.

Pozwany Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w O. wnosił o oddalenie odwołań podnosząc, że zaskarżone decyzje ZUS zostały wydane zgodnie z art. 83 ust. 1 pkt 3 i art. 18 ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1998 roku o systemie ubezpieczeń społecznych, w związku z art. 12 ustawy z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz § 1 i § 3 pkt 2 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998 roku w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe, oraz art. 81 ust. 1 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych.

Powyższe odwołania połączono do wspólnego rozpoznania.

Na rozprawie 7 lipca 2016 roku wyłączono od decyzji nr (...) z dnia 02.10.2014 do odrębnego rozpoznania ze względu na śmierć uczestnika Z. Z..

Organ rentowy Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w O. wskazywał, że na skutek kontroli przeprowadzanej u płatnika składek tj. w Przedsiębiorstwie (...) S.A. ustalił, że płatnik nieprawidłowo nie uwzględnił w podstawie wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne, a w konsekwencji na ubezpieczenia zdrowotne, przychodów pracowników stanowiących pokrywane przez pracodawcę częściowe koszty zakwaterowania pracownika za granicą. Kwoty powyższe były wykazywane na listach płac jako przychód pracownika, jednakże od kwot tych nie obliczono i nie opłacono składki na ubezpieczenie społeczne. Wobec powyższego organ rentowy ustalił, iż prawidłowa podstawa wymiaru składki na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne wynosiła w okresie objętym decyzją kwoty wskazane w zaskarżonej decyzji, a zatem kwoty obejmujące również wartość pieniężną świadczeń stanowiących ekwiwalent kosztów zakwaterowania w części opłaconej przez pracodawcę - ustaloną na podstawie listy płac.

Pismem z dnia 12 kwietnia 2016 roku odwołujący się podtrzymał odwołanie i wskazał, że kwestionuje dokonane przez ZUS wyczenia podstaw wymiaru składek co do zasady i co do wysokości i wniósł o zawieszenie postępowania

na podstawie przepisu art. 177 § 1 punkt 1 k.p.c. z uwagi na zgłoszenie do Sądu Najwyższego skargi o stwierdzenie niezgodności z prawem prawomocnego orzeczenia Sądu Apelacyjnego we Wrocławiu z dnia 20 października 2015 roku sygn. III AUa 971/15. Orzeczeniem tym oddalono apelację wnioskodawcy od wyroku Sądu Okręgowego w Opolu wydanym w podobnej sprawie.

W odpowiedzi z dnia 30 maja 2016 roku ZUS sprzeciwił się zawieszeniu postępowania.

Uczestnicy postępowania A. Ż., M. H., H. Ś., M. Z. nie zajęli stanowiska w sprawie, zawiadomieni prawidłowo o terminie rozprawy.

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

W piśmie z dnia 21 października 2010 roku 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.”.

W punkcie 1 tego pisma zatytułowanym „Stan faktyczny stan przyszły” wskazano, że: „W ramach prowadzonej działalności gospodarczej (...) S.A. realizuje w kraju i za granicą montaż i modernizację urządzeń energetycznych. Praca za granicą odbywa się na zasadzie delegowania. Pracownik otrzymuje urnowe o prace na czas realizacji w kraju i za granicą, gdzie miejscem pracy jest miejsce gdzie odbywa się realizacja kontraktu. Dążąc do racjonalizacji działalności spółki (...) S.A. zamierza wpisać do UZP w przypadku pracowników zatrudnionych w kraju a przypadku pracowników zatrudnionych za granicą do regulaminów wynagradzania częściową znikomą odpłatność za zakwaterowane określona w formie miesięcznego ryczału kwotowego odrębnie dla kraju i zagranicy.”.

Następnie w punkcie 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 punkcie 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 wyżej wskazanego 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.”.

**Dowód:** pismo z dnia 21 października 2010 roku

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

### ***fakt bezsporny***

W piśmie z dnia 25 listopada 2010 roku skierowanym do Przedsiębiorstwa (...) S. A. w O. organ rentowy wskazał, że „W odpowiedzi na pismo z dnia 21 października 2010 roku 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 dnia 18 grudnia 1998 roku 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, osiągnąony 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 dnia 26 lipca 1991 roku 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 źródle 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 roku 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 dnia 3 kwietnia 2008 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 (...) W. B..

**Dowód:** pismo z dnia 25 listopada 2010 roku

W zakresie obowiązków W. B. na stanowisku p. o. Naczelnika Wydziału (...) ZUS O. w O. z dnia 19 lipca 2010 roku 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 dnia 18 września 2008 roku. (znak: (...) - (...)) w sprawie realizacji obowiązków nałożonych na ZUS przepisami art. 10 i 10a ustawy z dnia 2 lipca 2004 roku 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 roku 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 dnia 1 stycznia 2011 roku, tj. do wejścia w życie Zarządzenia nr 70 Prezesa ZUS z dnia 4 października 2010 roku. w sprawie wyznaczenia Oddziałów do wydawania pisemnych interpretacji na podstawie art. 10 i 10a ustawy z dnia 2 lipca 2004 roku 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 dnia 6 marca 2008 roku Prezes ZUS upoważnił G. H. zatrudnioną w Oddziale ZUS w O. na stanowisku Z. Dyrektora ds. Dochodów do wydawanie w imieniu Zakładu Ubezpieczeń Społecznych lub Prezesa Zakładu Ubezpieczeń Społecznych indywidualnych decyzji w sprawach wynikających z:

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

**Dowód:** okoliczności znane Sądowi z urzędu – na podstawie dokumentów złożonych do akt w analogicznych sprawach prowadzonych w tut. sądzie z odwołania (...) S.A., m.in. VU 3801/14 w tym zakres obowiązków W. B. z dnia 19 lipca 2010 roku, pismo Prezesa ZUS z dnia 18 września 2008 roku wraz załącznikiem nr 4, zarządzenie nr 70 Prezesa ZUS z dnia 4 października 2010 roku upoważnienie nr (...) z dnia 6 marca 2008 roku w aktach sprawy VU 3791/14

(...) S. A. w O. w okresie od lutego 2011 roku do lutego 2012 roku 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 uczestników postępowania. 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.

**Dowód:** niesporne – odpis protokołu kontroli z dnia 31 marca 2014 roku – w aktach składkowych z zestawieniem należności.

Uczestnicy postępowania w roku 2011 i 2012 byli pracownikami wnioskodawcy i wykonywali pracę na terenie Holandii . Pracodawca zapewniał im noclegi , za które ponosił sam odpłatność. Uczestnicy postępowania uiszczali z tego tytułu jedynie miesięczny ryczałt w wysokości 30 euro (fakty bezsporne).

Decyzją z dnia 24 września 2014 roku nr (...) Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w O. orzekł, że podstawa wymiaru składek na ubezpieczenia H. Ś. podlegającego ubezpieczeniom jako pracownik u płatnika składek Przedsiębiorstwo (...) S. A. w O. wynosi:

okres	ubezpieczenia emerytalne i rentowe	ubezpieczenie chorobowe	ubezpieczenie wypadkowe	ubezpieczenie zdrowotne
lipiec 2011	10990,97	10990,97	10990,97	9484,11
sierpień 2011	11445,16	11445,16	11445,16	9876,02
wrzesień 2011	11897,10	11897,10	11897,10	10266,00
październik 2011	17263,56	17263,56	17263,56	14896,73

listopad 2011	12411,79	12411,79	12411,79	10710,13
grudzień 2011	15642,50	15642,50	15642,50	13497,91
styczeń 2012	11330,17	11330,17	11330,17	9776,81
luty 2012	15440,96	15440,96	15440,96	13324,01

**Dowód:** decyzja z dnia 24 września 2014 roku nr (...) w aktach składkowych.

Decyzją z dnia 2 października 2014 roku nr (...) Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w O. orzekł, że podstawa wymiaru składek na ubezpieczenia M. H. podlegającego ubezpieczeniom jako pracownik u płatnika składek Przedsiębiorstwo (...) S. A. w O. wynosi:

okres	ubezpieczenia emerytalne i rentowe	ubezpieczenie chorobowe	ubezpieczenie wypadkowe	ubezpieczenie zdrowotne
październik 2011	5193,77	5193,77	5193,77	4481,70

**Dowód:** decyzja z dnia 2 października 2014 roku nr (...) w aktach składkowych.

Decyzją z dnia 2 października 2014 roku nr (...) Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w O. orzekł, że podstawa wymiaru składek na ubezpieczenia A. Ż. podlegającego ubezpieczeniom jako pracownik u płatnika składek Przedsiębiorstwo (...) S. A. w O. wynosi:

okres	ubezpieczenia emerytalne i rentowe	ubezpieczenie chorobowe	ubezpieczenie wypadkowe	ubezpieczenie zdrowotne
październik 2011	4767,48	4767,48	4767,48	5795,30
listopad 2011	11598,89	11598,89	11598,89	10008,69
grudzień 2011	12019,55	12019,55	12019,55	10371,67
styczeń 2012	12366,88	12366,88	12366,88	10671,38
luty 2012	11697,67	11697,67	11697,67	10093,92

**Dowód:** decyzja z dnia 2 października 2014 roku nr (...) w aktach składkowych.

Decyzją z dnia 1 października 2014 roku nr (...) Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w O. orzekł, że podstawa wymiaru składek na ubezpieczenia M. Z. podlegającego ubezpieczeniom jako pracownik u płatnika składek Przedsiębiorstwo (...) S. A. w O. wynosi:

okres	ubezpieczenia emerytalne i rentowe	ubezpieczenie chorobowe	ubezpieczenie wypadkowe	ubezpieczenie zdrowotne
listopad 2011	11735,32	11735,32	11735,32	10126,40
grudzień 2011	10684,67	10684,67	10684,67	9219,81
styczeń 2012	9497,89	9497,89	9497,89	8195,73
luty 2012	7321,50	7321,50	7321,50	11200,82

**Dowód:** decyzja z dnia 1 października 2014 roku nr (...) w aktach składkowych.

Zgodnie z § 13 pkt 1 Regulaminu (...) 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 dnia 1 stycznia 2011 roku.

**Dowód:** regulamin w odpisie - bezsporne.

Różnica w wysokości składek za dany miesiąc ustalona w protokole pokontrolnym w stosunku do podstawy wymiaru wykazywanej pierwotnie w złożonych przez płatnika raportach imiennych ZUS RCA była w poszczególnych decyzjach następująca:

- z dnia 2 października 2014 roku nr (...) (A. Ż.) -1992,23 zł;
- z dnia 2 października 2014 roku nr (...) (M. H.) – 270,61 zł;
- z dnia 24 września 2014 roku nr (...) (H. Ś.) – 8817,16 zł;
- z dnia 1 października 2014 roku nr (...) (M. Z.) – 2533,57 zł.

**Dowód:** wyliczenie wartości przedmiotu sporu z dnia 25 maja 2016 roku wraz z raportami imiennymi ZUS RCA uczestników postępowania k. 161-163, 181-190, 192-197, 199- 205 akt sądowych.

Wnioskodawca w raportach RCA wykazywał podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne bez uwzględnienia kosztów noclegów ponoszonych za pracowników w czasie zatrudnienia w Holandii. Koszty te oraz odpłatność pracowników stanowiły następujące kwoty ujęte w poniższym zestawieniu :

miesiąc	Podstawa wymiaru składek z raportu imiennego RCA	Koszt za nocleg opłacanego przez pracodawcę	Koszt odpłatności dokonanej przez pracownika	Podstawa wymiaru składek wyliczona w decyzji ZUS
a	b	c	d	<b>b + c - d</b>
<b>M. H.</b>				
październik 2011	4480,61	791,96	78,80	5193,77
<b>H. Ś.</b>				
lipiec 2011	8292,23	2817,23	118,49	10990,97
sierpień 2011	8674,33	2892,47	121,64	11445,16
wrzesień 2011	9014,12	3009,54	126,56	11897,10
październik 2011	14271,71	3123,19	131,34	17263,56
listopad 2011	9430,96	3111,69	130,86	12411,79
grudzień 2011	12659,44	3117,13	134,07	15642,50
styczeń 2012	8342,59	3121,84	134,26	11330,17
luty 2012	12648,05	2918,42	125,51	15440,96
<b>M. Z.</b>				
listopad 2011	10136,90	1716,63	118,21	11735,32
grudzień 2011	8868,47	1950,27	134,07	10684,67
styczeń 2012	7679,13	1953,02	134,26	9497,89



luty 2012	5950,41	1472,29	101,20	7321,50
<b>A. Ź.</b>				
październik 2011	4367,78	443,48	43,78	4767,48
listopad 2011	10404,30	1325,45	130,86	11598,89
grudzień 2011	10795,49	1358,13	134,07	12019,55
styczeń 2012	11141,23	1359,91	134,26	12366,88
luty 2012	10551,88	1271,30	125,51	11697,67

**Dowód:** raporty imienne ZUS RCA uczestników postępowania wraz z wykazem kosztów ponoszonych przez pracodawcę i jego pracowników w celu opłacenia kosztów noclegu k. 162, 182, 193, 200 akt sądowych - fakty bezsporne

Wnioskodawca ujmował ponoszone koszty noclegów pracowników w ich podstawie wymiaru podatku dochodowego (fakty bezsporne)

**Sąd zważył, co następuje:**

Odwołania są nieuzasadnione .

Ustalając stan faktyczny Sąd oparł się na dowodach przedstawionych przez strony, znajdujących się w aktach sprawy i aktach rentowych oraz dokumentach znanych Sądowi z urzędu ze sprawy VU 3801/14, VU 3791/14. Stan faktyczny był między stronami bezsporny. Strony różniły się jedynie co do oceny charakteru wniosku z dnia 21 października 2010 roku i odpowiedzi ZUS z dnia 25 listopada 2010 roku, a także oceny prawnej regulacji zawartej w Regulaminie dotyczącej odpłatności za mieszkanie pokrywanej przez pracodawcę.

Na wstępie należy wskazać, że wniosek o zawieszenie postępowania na podstawie przepisu art. 177 § 1 punkt 1 k.p.c. z uwagi na zgłoszenie do Sądu Najwyższego skargi o stwierdzenie niezgodności z prawem prawomocnego orzeczenia Sądu Apelacyjnego we Wrocławiu z dnia 20 października 2015 roku sygn. akt III AUa 971/15 jest bezzasadny. Sprawa o precedensowym charakterze dotycząca identycznego stanu faktycznego zakończyła się prawomocnym wyrokiem, a tryb zaskarżenia wskazany przez wnioskodawcę, jest trybem nadzwyczajnym. Poza tym wyżej wskazana sprawa nie ma charakteru prejudycjalnego do niniejszej sprawy, gdyż dotyczy podobnego stanu faktycznego, jaki wystąpił w niniejszej sprawie. Sąd Najwyższy nie dokona zmiany zaskarżonego orzeczenia , jedo wyrok w niniejszej sprawie nie będzie wiążący.

Przechodząc do podstawy prawnej rozstrzygnięcia, należy zauważyć, że zgodnie z treścią art. 18 ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1998 roku o systemie ubezpieczeń społecznych w związku z art. 4 pkt 9 teje ustawy podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe pracowników stanowi przychód w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych.

W myśl ust. 2 cyt. przepisu w podstawie wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe pracowników nie uwzględnia się wynagrodzenia za czas niezdolności do pracy wskutek choroby lub odosobnienia w związku z chorobą zakaźną oraz zasiłków.

Zgodnie z art. 20 ust. 1 te same ustawy podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie chorobowe oraz ubezpieczenie wypadkowe stanowi podstawa wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i ubezpieczenia rentowe.

Zgodnie zaś z treścią art. 81 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 roku o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (Dz.U.2008.164.1027 j.t.) do ustalenia podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie zdrowotne pracowników stosuje się przepisy określające podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe.

Powołany przepis art. 18 ust. 1 ustawy systemowej odsyła do definicji przychodu w rozumieniu obowiązujących przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych, a zatem do treści art. 12 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U.2012.361 j.t.), zgodnie z którym za przychody ze 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.

Przepis art. 12 ust. 3 cyt. ustawy z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych stanowi, że wartość pieniężną innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych ustala się według zasad określonych w art. 11 ust. 2-2b.

Zgodnie z powołanym wyżej art. 11 ust. 2a te same ustawy wartość pieniężną innych nieodpłatnych świadczeń ustala się:

- 1) jeżeli przedmiotem świadczenia są usługi wchodzące w zakres działalności gospodarczej dokonującego świadczenia - według cen stosowanych wobec innych odbiorców;
- 2) jeżeli przedmiotem świadczeń są usługi zakupione - według cen zakupu;
- 3) jeżeli przedmiotem świadczeń jest udostępnienie lokalu lub budynku - według równowartości czynszu, jaki przysługiwałby w razie zawarcia umowy najmu tego lokalu lub budynku;
- 4) w pozostałych przypadkach - na podstawie cen rynkowych stosowanych przy świadczeniu usług lub udostępnianiu rzeczy lub praw tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca udostępnienia.

W myśl art. 11 ust. 2b te same ustawy jeżeli świadczenia są częściowo odpłatne, przychodem podatnika jest różnica pomiędzy wartością tych świadczeń, ustaloną według zasad określonych w ust. 2 lub 2a, a odpłatnością ponoszoną przez podatnika.

Przepis § 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 (Dz.U.1998.161.1106 ze zm.) – analogicznie jak art. 18 ust. 1 ustawy systemowej w związku z art. 12 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych – również stanowi, 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 dnia 13 października 1998 roku o systemie ubezpieczeń społecznych (chodzi tu więc o wyłączenie z podstawy wymiaru składek emerytalnych i rentowych jedynie wynagrodzenia za czas niezdolności do pracy wskutek choroby lub odosobnienia w związku z chorobą zakaźną oraz zasiłków).

Podobnie jak art. 11 ust. 2a powołanej ustawy z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych także przepis § 3 cyt. 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 stanowi, że 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.

Natomiast przepis § 2 ust. 1 pkt 26 cyt. rozporządzenia 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.

W pierwszym rzędzie należy wskazać, że podnoszone przez wnioskodawcę wątpliwości były już badane w orzecznictwie, które udziela jednolitej odpowiedzi na postawione przez wnioskodawcę pytanie. W wyroku Sądu Najwyższego z dnia 3 grudnia 2013 roku, I UK 156/13 (LEX nr 1441311) 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 dnia 19 listopada 2012 roku, II UK 100/12 (LEX nr 1619685) 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. Zgodnie z art. 46 ust. 1 ustawy systemowej, obowiązek obliczania, potrącania z dochodów ubezpieczonych, rozliczania oraz opłacania należnych składek za każdy miesiąc kalendarzowy, według zasad wynikających z przepisów ustawy, spoczywa na płatniku składek. W stosunku do pracowników płatnikiem składek jest pracodawca (art. 4 pkt 2 lit. a ustawy systemowej). Wynika z tego, że powinnością odwołującej się Spółki było obliczenie, potrącenie, rozliczenie i opłacenie składek należnych od wszystkich przychodów zainteresowanych, w tym od wartości udzielonych im świadczeń w naturze w postaci kosztów zakwaterowania za granicą.

Powyższa wykładnia znajduje potwierdzenia także w orzecznictwie sądów apelacyjnych oraz sądów administracyjnych. Przykładowo, w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 12 lutego

2014 roku, I SA/Kr 1908/13, LEX nr 1501862 wskazano, że otrzymane przez pracowników oddelegowanych do pracy na terenie Francji dodatkowe świadczenia w postaci bezpłatnego transportu, noclegów, opłat za energię, prąd, gaz, Internet, telefon oraz posiłków regeneracyjnych zgodnie z przepisami bezpieczeństwa i higieny pracy, związane z wykonywaniem pracy na terenie Francji stanowią dla nich nieodpłatne świadczenia w rozumieniu art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f., które należy zakwalifikować do przychodów ze stosunku pracy, o których mowa w art. 12 ust. 1 ww. ustawy. W wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 7 listopada 2013 roku, I SA/Po 378/13, LEX nr 1401110 wskazano, że w sytuacji gdy spółka ponosi wydatki na noclegi, wyżywienie pokrywa koszty związane z przejazdami środkami transportu publicznego w związku z wykonywaną przez pracowników na jej rzecz pracą, to wartość tych świadczeń wynikająca ze stosownych dokumentów - zwrócona pracownikom, stanowi dla nich przychód ze stosunku pracy, o którym mowa w art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f. Również w wyroku Sądu Apelacyjnego w Poznaniu z dnia 24 kwietnia 2013 roku, III AUa 1332/12, LEX nr 1322547 Sąd ten stwierdził, 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.

Przytaczane poglądy znalazły również potwierdzenie w ostatniej uchwale Sądu Najwyższego z dnia 10 grudnia 2015 roku, III UZP 145/15 (LEX nr 1932285), w której wskazano, że „Pojęcie przychodu określone w art. 4 ust. 9 ustawy z dnia 13 października 1998 roku o systemie ubezpieczeń społecznych (jednolity tekst: Dz. U. z 2015 roku, poz. 483 ze zm.) 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.”. Rozważając tę kwestię Sąd Najwyższy odniósł się przy tym do argumentów podniesionych w uzasadnieniu wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 lipca 2014 roku, K 7/13 (OTK-A 2014/7/69, Dz.U.2014/947).

W świetle cytowanych wyżej przepisów i powołanego orzecznictwa, w ocenie Sądu nie zachodzi w niniejszej sprawie postulowane przez wnioskodawcę wyłączenie z podstawy wymiaru składek określone w §2 ust. 1 pkt 26 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 roku. Należy zauważyć, że przepis § 2 ust. 1 pkt 26 cyt. rozporządzenia 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 szczególności). W zakresie wykładni tego przepisu Sąd w pełni podziela pogląd prezentowany przez organ rentowy, iż wyżej wskazane uprawnienie nie dotyczy przypadku, gdy pracownik nabywa usługę od samego pracodawcy, czyli nie obejmuje sytuacji, w której stronami umowy podnajmu są pracodawca i pracownik.

Odnosząc się do zarzutu błędnego wyliczenia składek na ubezpieczenie społeczne, wnioskodawca nie wskazał na czym miały polegać błąd ZUS i sformułował swój wniosek bardzo ogólnie. Ostatecznie na rozprawie zarzutu tego rodzaju nie podtrzymawał. Wyliczona w decyzji podstawa jest sumą wynagrodzeń pracowników osiąganych w poszczególnych miesiącach roku 2011 i 2012, a wykazywanych przez pracodawcę w raportach RCA dołączonych do akt i kwot odpłatności za noclegi pracowników wykazywanych w listach płac, które zostały ujęte w protokole kontroli a ponoszonych przez pracodawcę.

W zakresie zarzutów dotyczących wydania decyzji interpretacyjnej to Sąd Okręgowy uznał je za nieuzasadnione i błędne dzieląc całkowicie stanowisko wyrażone w uzasadnieniu wyroku Sądu Apelacyjnego we Wrocławiu wydanym w sprawie III AUa 971/15 powołanym na wstępie.

Przepis art. 10 ust. 1 ustawy z dnia 2 lipca 2004 roku o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U.2013.672 j.t. ze zm.) w brzmieniu obowiązującym od dnia 20 września 2008 roku (Dz.U.2008.141.888, art. 1) stanowi, że 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.

Przepis ust. 2. cyt. artykułu stanowi, że wniosek o wydanie interpretacji może dotyczyć zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzeń przyszłych.

W myśl ust. 5 tego artykułu 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.

Zgodnie z ust. 6 powołanego artykułu wniosek o wydanie interpretacji 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.

Wedle przepisu art. 10a ust 1. wyżej wskazanej 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 razie niewydania interpretacji w terminie uznaje się, że w dniu następującym po dniu, w którym upłynął termin wydania interpretacji, została wydana interpretacja stwierdzająca prawidłowość stanowiska przedsiębiorcy przedstawionego we wniosku o wydanie interpretacji. Przepis kolejnego ustępu wyżej wskazanego artykułu stanowi, że interpretacja nie jest wiążąca dla przedsiębiorcy, jednakże przedsiębiorca nie może być obciążony jakimikolwiek daninami publicznymi, sankcjami administracyjnymi, finansowymi lub karami w zakresie, w jakim zastosował się do uzyskanej interpretacji. Z kolei przepis art. 10a ust. 3 wyżej wskazanej ustawy stanowi, że interpretacja jest wiążąca dla organów administracji publicznej lub państwowych jednostek organizacyjnych właściwych dla przedsiębiorcy i może zostać zmieniona wyłącznie w drodze wznowienia postępowania. Nie zmienia się interpretacji, w wyniku której nastąpiły nieodwracalne skutki prawne.

W niniejszej sprawie nie było sporne, że pismo z dnia 25 listopada 2010 roku zawierające wyżej wskazany opis stanu faktycznego i jego kwalifikacje prawną sugerowaną przez wnioskodawcę (przedmiot sporu w niniejszej sprawie) nie zostało opłacone. Już to wystarczyło, by zgodnie z powołanymi przepisami ZUS pozostawił pismo z dnia 21 października 2010 roku bez rozpoznania. Należy więc uznać, że organ rentowy nie powinien był wydać wnioskodawcy decyzji interpretacyjnej, skoro wraz z wnioskiem (pytaniem interpretacyjnym) nie uiszczono stosownej opłaty. Analizując zapisy art. 10a ust. 1 wyżej wskazanej ustawy, Sąd doszedł do przekonania, że w niniejszej sprawie nie możemy mieć do czynienia z tak zwaną „interpretacją milczącą”, gdyż w przepisie wyraźnie wskazano, że organ ma 30 dni na wydanie decyzji od daty wpływu pisma, które jest opłacone i kompletne. Tymczasem do pisma wnioskodawcy nie dołączono jednak ani projektu regulaminu, ani nie uiszczono opłaty. Nie był więc to wniosek o interpretację w rozumieniu wyżej wskazanych przepisów.

Bezzasadny wydaje się również zarzut naruszenia przepisu art. 64 § 2 k.p.a., który stanowi, że jeżeli podanie nie czyni zadość innym wymaganiom ustalonym w przepisach prawa, należy wezwać wnoszącego do usunięcia braków w terminie siedmiu dni z pouczeniem, że nieusunięcie tych braków spowoduje pozostawienie podania bez rozpoznania.

Posługując się analogią do procedury cywilnej i obowiązującego w latach 2008-2009 przepisu art. 130<sup>2</sup> § 4 k.p.c., należy wskazać, że regulacja z przepisu art. 10 ust. 6 ustawy z dnia 2 lipca 2004 roku o swobodzie działalności gospodarczej, mogła stanowić *lex specialis* do unormowań k.p.a. Tym samym ZUS nie miał obowiązku wzywania o opłatę, którą przedsiębiorca winien był uiścić w terminie 7 dni pod rygorem pozostawienia wniosku bez rozpoznania.

Nawet jednak przy przyjęciu, iż braki formalne wniosku nie mają decydującego znaczenia dla oceny charakteru prawnego omawianego pisma, nie można go uznać za interpretację, w rozumieniu powołanych wyżej przepisów, bowiem pismo ZUS z dnia 25 listopada 2010 roku 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 roku, określało pismo Prezesa ZUS z dnia 18 września 2008 roku, gdzie w załączniku nr 4 określono zasady realizacji obowiązków nałożonych na ZUS przepisami art. 10 i 10a ustawy z dnia 2 lipca 2004 roku 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. Z. Dyrektora ds. Dochodów, której umocowanie wynikało z załączonego do akt upoważnienia Nr (...). Upoważnienie to zawiera umocowanie do wydawania decyzji na podstawie przepisów ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych (pkt 1) oraz decyzji w sprawach wynikających z zadań powierzonych ZUS na podstawie innych ustaw (pkt 2), a zatem umocowanie do wydawania decyzji interpretacyjnych (zadania powierzone ZUS art. 10 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej). Upoważnienia takiego nie posiadał W. B., pełniący obowiązki Naczelnika Wydziału (...) 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 uznać należy, iż pismo ZUS z dnia 25 listopada 2010 roku 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 pismo ZUS z dnia 25 listopada 2010 roku nie spełnia również pozostałych konstytutywnych wymogów formalnych decyzji.

W tym zakresie decyzja organu rentowego musi odpowiadać w szczególności wymogom określonym w art. 107 k.p.a. Zgodnie § 1 tego artykułu decyzja powinna zawierać: oznaczenie organu administracji publicznej, datę wydania, oznaczenie strony lub stron, powołanie podstawy prawnej, rozstrzygnięcie, uzasadnienie faktyczne i prawne, pouczenie, czy i w jakim trybie służy od niej odwołanie, podpis z podaniem imienia i nazwiska oraz stanowiska służbowego osoby upoważnionej do wydania decyzji. Decyzja, w stosunku do której może być wniesione powództwo do sądu powszechnego lub skarga do sądu administracyjnego, powinna zawierać ponadto pouczenie o dopuszczalności wniesienia powództwa lub skargi. W myśl § 3 cyt. artykułu uzasadnienie faktyczne decyzji powinno w szczególności zawierać wskazanie faktów, które organ uznał za udowodnione, dowodów, na których się oparł, oraz przyczyn, z powodu których innym dowodom odmówił wiarygodności i mocy dowodowej, zaś uzasadnienie prawne - wyjaśnienie podstawy prawnej decyzji, z przytoczeniem przepisów prawa. Innymi słowy, decyzja prawidłowa to taka, która nie jest dotknięta jakąkolwiek wadą. Wymogi stawiane prawidłowo wydanej decyzji administracyjnej określone są w art. 107 § 1 k.p.a., należy przy tym zaznaczyć, że są to wymogi minimalne. Niewątpliwie zaś pomiędzy poszczególnymi elementami decyzji winna istnieć wewnętrzna spójność, bowiem tylko wtedy można mówić o decyzji jako o akcie rozstrzygającym konkretną sprawę (wyr. NSA z dnia 31 marca 1999 roku, III SA 5191/98, LEX nr 38160).

Istotnym składnikiem prawidłowo wydanej decyzji jest jej uzasadnienie. Stosownie do postanowień art. 107 § 3 k.p.a. uzasadnienie decyzji składa się z uzasadnienia faktycznego, zawierającego w szczególności wskazanie faktów, które organ uznał za udowodnione, dowodów, na których się oparł, a także przyczyn, z powodu których innym dowodom odmówił mocy dowodowej oraz uzasadnienia prawnego zawierającego wyjaśnienie podstawy prawnej decyzji z przytoczeniem przepisów, które zadecydowały o treści decyzji. Nie oznacza że te dwa rodzaje uzasadnienia muszą być w jakiś sposób w decyzji szczegółowo wyodrębnione, dopuszczalna jest również taka konstrukcja, w której treść uzasadnienia prawnego i faktycznego winny się wzajemnie przeplatać i uzupełniać. Uzasadnienie stanowi integralną część decyzji i jego zadaniem jest wyjaśnienie rozstrzygnięcia, stanowiącego dyspozytywną część decyzji (wyr. NSA z dnia 30 czerwca 1983 roku, I SA 178/83, ONSA 1983, nr 1 poz. 51). Zadaniem uzasadnienia faktycznego jest wskazanie faktów i dowodów, które legły u podstaw wydania decyzji. Uzasadnienie faktyczne winno zawierać ustosunkowanie się do tych faktów i dowodów, które przemawiają za podjętym rozstrzygnięciem. Ważnym zagadnieniem, w odniesieniu do uzasadnienia faktycznego jest to, by rozstrzygnięcie w sprawie miało swoje odzwierciedlenie w uzasadnieniu, a uzasadnienie w zebranych materiałach dowodowych. Jeżeli zatem organ administracji w uzasadnieniu faktycznym powoła się na pewne okoliczności, to muszą one wynikać ze zgromadzonego materiału dowodowego i muszą mieć w nim swoje umocowanie. Jeżeli wystąpi rozbieżność pomiędzy treścią uzasadnienia decyzji a zgromadzonym materiałem dowodowym, to wówczas uzasadnienie decyzji będzie wadliwe, a tym samym wadliwa będzie również decyzja (por. Komentarz do art. 107 kodeksu postępowania administracyjnego (Dz.U.00.98.1071), [w:] G. Łaszczyca, A. Martysz, A. Matan, Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz. Tom II. Komentarz do art. 104-269, LEX, 2007, wyd. II.).

Na tym tle wskazać należy, że pismo ZUS z dnia 25 listopada 2010 roku nie powołuje własnych ustaleń faktycznych organu rentowego w zakresie co najmniej skontrolowania odpowiednich dokumentów pod kątem stanu faktycznego opisanego przez wnioskodawcę w piśmie z dnia 21 października 2010 roku, w szczególności powoływanego regulaminu wynagradzania. Pismo ZUS z dnia 25 listopada 2010 roku 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.

Pismo ZUS z dnia 25 listopada 2010 roku nie spełnia więc wymogów decyzji, zatem nie jest wiążące dla organu rentowego. Jak wynika z wyroku Sądu Najwyższego z dnia 9 września 2010 roku, II UK 98/10, OSNP 2012/1-2/20 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 dnia 2 lipca 2004 roku o swobodzie działalności gospodarczej (jednolity tekst: Dz.U. z 2007 roku Nr 155, poz. 1095 ze zm., w brzmieniu ustalonym ustawą z dnia 10 lipca 2008 roku o zmianie ustawy o swobodzie działalności gospodarczej oraz o zmianie niektórych innych ustaw, Dz.U. Nr 141, poz. 888), 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.

W ocenie Sądu organ rentowy mógł potraktować pismo wnioskodawcy z dnia 22 października 2010 roku jako ogólne zapytanie i udzielić na nie odpowiedzi w trybie informacyjnym przewidzianym w przepisie art. 9 k.p.a. Na powyższe wskazuje bardzo ogólna forma zapytania, brak choćby projektu Regulaminu, którego zapytanie dotyczyło oraz nieuiszczenie opłaty przez wnioskodawcę. Wobec powyższego odpowiedź ZUS nie została sporządzona w formie decyzji przez osobę uprawnioną do wydania interpretacji. Po profesjonalnym podmiocie, jakim jest wnioskodawca, należało się spodziewać dochowania należytej staranności w redagowaniu pism do ZUS i przestrzegania procedury, w tym uiszczenia opłaty i odpowiedniej analizy odpowiedzi ZUS pod kontem jej formy i treści.

Dodatkowo można wskazać, iż prezentowane w niniejszej sprawie argumenty i zarzuty wnioskodawcy były przedmiotem oceny tutejszego Sądu oraz Sądu Apelacyjnego we Wrocławiu w analogicznej sprawie dotyczącej podstawy wymiaru składek innego pracownika wnioskodawcy, w której podstawę rozstrzygnięcia stanowiły te same przepisy prawa oraz zbliżony stan faktyczny i w której Sady obu instancji ostatecznie uznały za prawidłowe stanowisko organu rentowego wyrażone w zaskarżonej decyzji. Sąd Apelacyjny we Wrocławiu uznał wyrok Sądu I instancji oddalający odwołanie wnioskodawcy za prawidłowy i wyrokiem z dnia 20 października 2015 roku, sygn. akt AUa 971/15 oddalił apelację wnioskodawcy.

Początkowo wnioskodawca sam zaproponował, iż cofnie odwołanie od pozostałych (...)decyzji, jeżeli w pierwszej rozpoznawanej sprawie odwołanie jego zostanie oddalone.

Stan faktyczny ustalony powyżej co do sposobu liczenia podstawy wymiaru składek ujętych w decyzji, treści Regulaminu oraz treści wniosku o interpretację i odpowiedzi organu rentowego był w sprawie bezsporny, wynikał z powołanych dokumentów.

Mając powyższe na uwadze Sąd na podstawie powołanych przepisów oraz art. 477<sup>14</sup> §1 k.p.c. orzekł jak w sentencji.

Rozstrzygnięcie w przedmiocie kosztów procesu uzasadnia przepis art. 98 §1 w zw. z art. 99. Zgodnie z art. 98 §1 k.p.c. strona przegrywająca sprawę obowiązana jest zwrócić przeciwnikowi na jego żądanie koszty niezbędne do celowego dochodzenia praw i celowej obrony (koszty procesu). W myśl art. 99 k.p.c. stronom reprezentowanym przez radcę prawnego zwraca się koszty w wysokości należnej według przepisów o wynagrodzeniu adwokata.

Zgodnie z przepisem § 5 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z 28 września 2002 roku w sprawie opłat za czynności radców prawnych oraz ponoszenia przez Skarb Państwa kosztów pomocy prawnej udzielonej przez radcę prawnego ustanowionego z urzędu. (tj. Dz. U. z 2013 roku, poz. 490) w brzmieniu obowiązującym w grudniu 2014

roku wysokość stawek minimalnych w sprawach nieokreślonych w rozporządzeniu ustala się, przyjmując za podstawę stawkę w sprawach o najbardziej zbliżonym rodzaju. Ponieważ spór w sprawie dotyczy wysokości podstawy wymiaru składek, co spowoduje obowiązek zapłaty zwiększonej składki, to Sąd uznał iż koszty zastępstwa procesowego winny być liczone według stawek określonych w § 6 Rozporządzenia tj. od wartości przedmiotu sporu, która w wyniku unormowania § 6 cyt. Rozporządzenia wysokość kosztów zastępstwa procesowego wynosić będzie łącznie 660 złotych, bowiem tylko w zakresie odwołań dotyczących M. H. i A. Ź. organ rentowy był reprezentowany przez zawodowego pełnomocnika.