

Nie jest to doręczenie w trybie art. 15 zzs⁹ ust.2 i 3 ustawy z 2 marca 2020 r.

Sygn.akt III AUa 779/21

WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 15 września 2021 r.

Sąd Apelacyjny w Białymstoku, III Wydział Pracy i Ubezpieczeń Społecznych

w składzie:

Przewodniczący: sędzia Sławomir Bagiński

Protokolant: Joanna Lebedzińska

po rozpoznaniu na rozprawie 15 września 2021 r. w B.

sprawy z odwołania (...) Sp.z o.o w O.

przy udziale zainteresowanych: M. O. , A. B. (1) , E. Z.

przeciwko Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych Oddział w O.

o ustalenie podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne

na skutek apelacji (...) Sp.z o.o w O.

od wyroku Sądu Okręgowego w Olsztynie IV Wydziału Pracy i Ubezpieczeń Społecznych z 8 marca 2021 r. sygn. akt IV U 1573/20

I. oddala apelację;

II. zasądza od (...) Sp. z o.o. w O. na rzecz Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddział w O. 720 (siedemset dwadzieścia) zł tytułem zwrotu kosztów zastępstwa prawnego za II instancję.

Sygn. akt III AUa 779/21

UZASADNIENIE

Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w O. ustalił kwoty podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne:

- 1) decyzją nr (...) dot. A. B. (2) za okresy 09-10 2018 i za 01-03 2019 jest równa kwotom wskazanym z zaskarżonej decyzji;
- 2) decyzją nr (...) dot. M. O. za okresy 06-09 2018 i 05 2019 jest równa kwotom wskazanym w zaskarżonej decyzji;
- 3) decyzją nr (...) dot. E. Z. za okresy 01-05 2019 jest równa kwotom wskazanym w zaskarżonej decyzji;
- 4) decyzją nr (...) dot. E. Z. za okresy 02-03,05-07 2018 jest równa kwotom wskazanym w zaskarżonej decyzji.

W uzasadnieniu decyzji organ rentowy wskazał, że oprócz wynagrodzenia zasadniczego ubezpieczonym był wypłacany „ryczałt zagraniczny”, według płatnika składek przyznawany na pokrycie wszystkich kosztów związanych z wykonywaniem umowy zlecenia.

A. B. (2) świadczyła pracę na terenie Niemiec w okresie: 08-09, 12 2018 i 01-02 2019. A. Z. świadczyła pracę na terenie Niemiec w okresie: 02-03, 05-07, 09-12 2018 i 01-05 2019 A. O. świadczyła pracę na terenie Niemiec w okresie: 06-09 2018 i 05-06 2019.

W ocenie organu rentowego ryczałt zagraniczny stanowił w istocie wynagrodzenie ubezpieczonych za pracę wykonaną na terenie Niemiec, bowiem nie sposób było uznać, że zleceniobiorcy za pracę na terenie Niemiec uzyskiwali tak niskie wynagrodzenia. Mając na uwadze, że zleceniobiorcy nie przebywali w podróży służbowej, lecz wykonywali pracę na terenie Niemiec nie miał zastosowania par 2 ust. 1 pkt 15 rozporządzenia z 18 grudnia 1998 roku w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy składek.

Odwołania od powyższych decyzji wniósł płatnik składek (...) w O. domagając się ich zmiany i ustalenia podstawy wymiaru składek z tytułu wykonywania przez zainteresowane umów w spornych okresach bez wliczania kwot diet. Wskazał, że zatrudnia osoby świadczące usługi opiekuńcze na umowę zlecenie, po czym zleca wykonywanie tych usług na terenie Niemiec. Ustala ze zleceniobiorcą wynagrodzenie za świadczone usługi w warunkach oddelegowania. Składnikami wynagrodzenia są: płaca zasadnicza, dodatkowe bonusy oraz ryczałt na koszty utrzymania i narzędzia niezbędne do wykonywania zadań. W ocenie odwołującej organ rentowy całkowicie dowolnie zakwestionował wysokość wynagrodzenia przyjmując arbitralnie, że zleceniobiorca nie pracowałaby za takim wynagrodzeniem.

W odpowiedzi na odwołanie organ rentowy – Zakład Ubezpieczeń Społecznych wniósł o oddalenie odwołania oraz podniósł argumentację jak w uzasadnieniu zaskarżonej decyzji.

W wyroku z 8 marca 2021 r. Sąd Okręgowy w Olsztynie oddalił odwołania. Sąd Okręgowy ustalił, iż zainteresowane były zleceniobiorcami nieprzebywającymi w podróży służbowej, a pracownikami oddelegowanymi do pracy w Niemczech, gdyż pobyt w Niemczech nie był elementem podróży, lecz docelowym miejscem wykonywania pracy. W ocenie sądu pierwszej instancji wynika to jednoznacznie z zeznań prezesa zarządu odwołującej J. K., która starała się wyjaśnić, iż zainteresowane otrzymywały niskie kwoty wynagrodzenia i wystarczało im kwota nawet 100 zł miesięcznie, ale uczyły się języka, zdobywały doświadczenie. W ocenie Sądu Okręgowego logiczna interpretacja, niejasnych w swojej istocie zeznań przedstawiciela odwołującej prowadzi do wniosku, iż w oferowała ona zainteresowanym kwoty wynagrodzenia faktycznie przekazywane na ich rzecz. Według Sądu Okręgowego ze złożonych zeznań jednoznacznie wynika, że zainteresowane świadczyły w pracę na terenie Niemiec, a nie przebywały w podróży służbowej. W związku z czym za istotę sporu uznał ustalenie, czy płatnik składek zastosował wobec nich prawidłowe zasady ustalania podstawy wymiaru składek od jej przychodów.

Organ rentowy stał na stanowisku, że płatnik składek miał obowiązek wliczać do podstawy wymiaru składek zainteresowanych składnik wynagrodzenia zwany dietą (ryczałtem). Wskazywał przy tym, że zainteresowane w okresie wykonywania pracy na terenie Niemiec nie przebywały w podróży służbowej, dlatego wobec zainteresowanych nie miał zastosowania § 2 ust. 1 pkt 15 rozporządzenia z dnia 18.12.1998 roku w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe.

Sąd Okręgowy stwierdził, że stałe miejsce pracy zainteresowanych znajdowało się na terenie Niemiec, stąd składnik ich wynagrodzenia zwany dietą winien być wliczony do podstawy wymiaru jej wynagrodzenia.

Sąd Okręgowy powołał się na z art. 18 ust. 1 i 3 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych. Jednocześnie powołał się na treść § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia (...) z dnia 18.12.1998 roku oraz § 5 ust. 2 pkt 2 tego rozporządzenia.

W ocenie Sądu Okręgowego organ rentowy prawidłowo wskazał sposób naliczenia podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne zainteresowanych. Ze sposobu tego naliczenia wynika, że kwota netto wypłaconego wynagrodzenia została przeliczona na kwotę brutto; dalej - od łącznej kwoty brutto wypłaconego wynagrodzenia w PLN - odjęto kwotę równowartości diet - za każdy dzień pobytu.

W uzasadnieniach tych decyzji wyjaśniono także, że odliczenie równowartości diet można zastosować wyłącznie wtedy, gdy przychód jest wyższy niż przeciętne wynagrodzenie. Ponadto - ustalona podstawa wymiaru składek na

ubezpieczenia społeczne - po obniżeniu o równowartość diet za każdy dzień pobytu poza granicami kraju - nie może być niższa - od kwoty przeciętnego wynagrodzenia. W przypadku, gdy przychód jest niższy niż przeciętne wynagrodzenie - podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne stanowi kwota faktycznie uzyskanego przychodu - bez pomniejszania o równowartość diety.

Sąd Okręgowy powołał się na wyrok Sądu Apelacyjnego w Gdańsku z 16 kwietnia 2013r. III AUa 1599/12, który wskazał, że w sytuacji, gdy wypłacone przez pracodawcę świadczenia, zakwalifikowane jako diety z tytułu podróży służbowej, nie przysługiwały pracownikom, ponieważ nie odbywali oni podróży służbowej, to nie było podstaw do wyłączenia tych wypłat z oskładkowania na mocy § 2 ust. 1 pkt 15 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe (Dz.U. Nr 161, poz. 1106 ze zm.), lecz należało przyjąć je do podstawy oskładkowania jako przychód z tytułu zatrudnienia. Pracodawcy, którzy wypłacają swoim pracownikom wysokie wynagrodzenia za pracę mogą skorzystać z dobrodziejstwa odliczenia od podstawy wymiaru takiej części wynagrodzenia, która odpowiada pełnej diecie z tytułu podróży służbowej. Jeśli jednak suma wynagrodzenia pracownika jest tak ustalona, że po odliczeniu części wynagrodzenia w wysokości równowartości diety do oskładkowania pozostanie mniej, niż kwota przeciętnego wynagrodzenia, to pracodawca nie może odliczyć równowartości całej diety, a jedynie taką jej część, aby do oskładkowania pozostała kwota nie niższa niż przeciętne wynagrodzenie, o którym mowa w art. 19 ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 423).

W ocenie Sądu Okręgowego takie skonstruowanie elementów świadczeń pracowniczych (ustalenie, że składnik przychodu ubezpieczonego nazwany dietą był faktycznie jednym z dwóch ekwiwalentów – wyłączonych spod oskładkowania) miało na celu wyłączenie z podstawy wymiaru składek jednego ze składników, który faktycznie winien być brany pod uwagę przy jej ustalaniu.

Apelację od powyższego wyroku wniosła (...) sp. z o.o. w O.. Wyrok zaskarżyła w całości i zarzuciła mu naruszenie przepisów prawa materialnego tj. § 2 ust. 1 pkt 15 i pkt 16 oraz §5 ust. 2 pkt 3 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe poprzez niewłaściwe zastosowanie i uznanie, że podróż służbowa w odniesieniu do zleceniobiorcy winna odpowiadać wymogom „podróży służbowej pracownika” zdefiniowanej w art. 77⁵ § 1 k.p.

W uzasadnieniu apelacji wskazano między innymi, że podróż służbowa zleceniobiorcy nie może być zrównana z podróżą służbową pracownika, ponieważ przepisy §2-4 rozporządzenia stosuje się odpowiednio czyli z uwzględnieniem odrębności w wykonywaniu zadań przez pracownika i zleceniobiorcę. Skarżąca spółka odwołała się w tym względzie do treści art. 22 § 1 k.p. wskazując, że umówione miejsce świadczenia pracy jest istotnym elementem stosunku pracy, a także do treści art. 734 k.c. w zw. z art. 750 k.c. stwierdzając, że miejsce wykonywania czynności przez zleceniobiorcę nie jest istotnym elementem umowy na warunkach zlecenia, nawet jeżeli w umowie takie miejsce określono. Spółka powołała się też na interpretację organów skarbowych, zgodnie z którą przychód z umowy zlecenia obejmujący „ryczałt na należności z tytułu podróży służbowej zleceniobiorcy” jest uznany za wolny od podatku dochodowego od osób fizycznych na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. b w zw. z ust. 13 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w wysokości określonej w rozporządzeniu, a podróż do innego kraju w celu wykonywania usług opiekuńczych na podstawie umowy zlecenia jest traktowana jako „podróż służbowa”. Powołał się przy tym na interpretację Dyrektora (...) z 4.04.2019 r. (...) - (...) - 3. (...) .48.2019.1DS), a także na wyrok WSA w Łodzi z 25.10.2018 r. I SA/Łd/491/18 oraz WSA w Warszawie z 12.09.2018 r. (...) SA/Wa (...)

Skarżąca wskazała też, że zamiarem płatnika przy wykonywaniu umowy z ubezpieczonymi było uwzględnienie w wypłacanym wynagrodzeniu z tytułu usług opiekuńczych: diety z tytułu zrekompensowania podwyższonych kosztów utrzymania, ryczałtu za noclegi jako kwota rekompensująca zwiększone koszty utrzymania, ryczałtów na dojazd od Niemiec, ryczałtów na przejazd komunikacją miejscową.

Wskazując na powyższe skarżąca wniosła o zmianę zaskarżonych decyzji i uwzględnienie odwołań oraz zasądzenie kosztów procesu za obie instancje według norm przepisanych.

Sąd Apelacyjny zważył co następuje:

Okoliczności faktyczne ustalone przez sąd pierwszej instancji nie były sporne, znajdują też należyte oparcie w materiale sprawy. Dlatego Sąd Apelacyjny przyjął je za własne.

Przede wszystkim wskazać należy, że zwolnienie przychodu od podatku dochodowego od osób fizycznych nie ma wpływu na ocenę czy dany przychód stanowi podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne. Ważne jest ustalenie co jest przychodem w rozumieniu ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku od osób fizycznych (Dz.U.2021.1128 t.j.) – dalej „u.p.d.o.f.” – oraz czy wyłączenia oskładkowania przychodu wynikają z rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe (Dz.U. 2017.1949 t.j.), dalej zwane „rozporządzeniem”.

Zgodnie bowiem art. 18 ust. 1 w zw. z ust. 3 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz.U.2021.423 t.j.) – dalej jako „ustawa systemowa” - podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe zleceniobiorców stanowi przychód, o którym mowa w art. 4 pkt 9 i 10, z zastrzeżeniem ust. 1a i 2, ust. 4 pkt 5 i ust. 12.

Wedle art. 4 pkt 9 ustawy systemowej „przychód” - to przychody w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych m in. z tytułu umowy zlecenia. Zgodnie z dyspozycją art. 11 ust. 1 u.p.o.d.f. zasadniczo przychodami są otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń. Warunkiem uznania tych świadczeń za przychód jest zatem ich otrzymanie od zleceniodawcy. W świetle art. 21 ust. 1 u.p.o.d.f., zawierającego zwolnienia od podatku dochodowego o charakterze przedmiotowym, wynika, że ustawodawca nie wyłączył wymienionych w nim świadczeń z zakresu pojęciowego „przychód”, a jedynie „zwalnia” je od podatku dochodowego. Są one zatem nadal przychodem podlegającym oskładkowaniu, nie stanowią jedynie podstawy opodatkowania (nie wchodzi w skład kwoty podlegającej opodatkowaniu).

Przypomnieć wypada, iż podstawy wymiaru składek nie stanowią przychody, które – na podstawie upoważnienia z art. 21 ustawy systemowej – określone zostały w rozporządzeniu. W § 2 ust. 1 pkt 15 tegoż rozporządzenia wyłączono z podstawy wymiaru składek przychody w postaci diet i innych należności z tytułu podróży służbowej pracownika - do wysokości określonej w przepisach w sprawie wysokości oraz warunków ustalania należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej, z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju oraz poza granicami kraju. Przypomnieć też należy, że przepisy §1-4 rozporządzenia mają odpowiednie zastosowanie do ustalania podstawy wymiaru składek osób wykonujących pracę na podstawie umowy agencyjnej lub umowy zlecenia albo innej umowy o świadczenie usług, do której zgodnie z Kodeksem cywilnym stosuje się przepisy dotyczące zlecenia (§5 ust. 2 pkt 2 rozporządzenia).

Słusznie w apelacji wskazuje się na różnice między obowiązkami stron w zakresie wykonywania umowy o świadczenie usług, do której zastosowanie mają przepisy o zleceniu w porównaniu do umowy o pracę. Nie jest to jednak wystarczający powód, aby regułę przyjmowanych przy umowie o pracę, a dotyczących oceny czy miała miejsce „podróż służbowa”, nie stosować do oceny sytuacji zleceniobiorcy.

Obowiązek wykonania podróży służbowej, jeżeli zachodzi taka potrzeba, wynika ze stosunku pracy bez potrzeby szczególnego umownego uregulowania tej kwestii. Trzeba mieć też na względzie, że świadczenia z tytułu podróży służbowej w ramach stosunku pracy są obowiązkowe - regulowane są bowiem przez przepisy powszechnie obowiązujące, bądź też przez przepisy branżowe i zakładowe. Przeciwnie niż przyjmuje się w apelacji, okoliczności te dodatkowo wskazują, że to stosunek pracy stanowi wzorzec dla przyjęcia, czy zachodzi sytuacja odpowiadająca podróży służbowej, a w konsekwencji czy „ryczałt w ramach umowy o świadczenie usług” może być traktowany, dla celów ubezpieczenia społecznego, jako wynikający z „podróży służbowej”. Inaczej mówiąc, przyjęcie, że doszło do podróży służbowej oraz że z tego tytułu wypłacono świadczenia w rozumieniu § 2 ust. 1 pkt 15 rozporządzenia wymaga

ustalenia że zaszły okoliczności faktyczne ukształtowane na zasadach podobnych do tych jakie się przyjmuje w ramach stosunku pracy.

W tym kontekście słusznie sąd pierwszej instancji uznał, że świadczenia wypłacone przez zleceniodawcę nie były wypłacone z tytułu podróży służbowej.

Nie budziło bowiem wątpliwości stron, że miejscem wykonywania pracy będą Niemcy. Pracownik najemny (na podstawie stosunku pracy czy też umowy o świadczenie usług) delegowany do pracy za granicą w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej na podstawie przepisów Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 883/2004 z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie koordynacji systemów zabezpieczenia społecznego i rozporządzenia wykonawczego do tegoż (Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 987/2009 z dnia 16 września 2009 r. dotyczącego wykonywania rozporządzenia (WE) nr 883/2004 w sprawie koordynacji zabezpieczenia społecznego) nadal podlegający ustawodawstwu polskiemu w zakresie ubezpieczeń społecznych, nie znajduje się w podróży służbowej. Wielokrotnie wyjaśniano w orzecznictwie, iż podróż służbową wyróżnia sporadyczność i przemijający czas trwania wysłania oraz wykonywanie konkretnie określonego zadania, a przy tym istotne jest to, że pracownik ma wykonać czynności pracownicze wyznaczone do zrealizowania w poleceniu pracodawcy, które nie powinny należeć do zwykłych, umówionych czynności pracowniczych (por. w tym zakresie wyroki Sądu Najwyższego: z dnia 3 grudnia 2009 r., II PK 138/09, Monitor Prawa Pracy 2010 nr 6, s. 312, z dnia 9 lutego 2010 r., I PK 57/09, OSNP 2011 nr 15-16, poz. 200, z dnia 3 kwietnia 2001 r., I PKN 765/00, OSNP 2003 Nr 1, poz. 17 i z dnia 22 lutego 2008 r., I PK 208/07, OSNP 2009 nr 11-12, poz. 134, uchwała siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z dnia 19 listopada 2008 r., II PZP 11/08, OSNP 2009 nr 13-14, poz. 166, uchwały Sądu Najwyższego z dnia 18 marca 1998 r., III ZP 20/97, OSNAPiUS 1998 Nr 21, poz. 619, z dnia 15 sierpnia 1980 r., I PZP 23/80, OSNCP 1981 nr 2-3, poz. 26 oraz wyroki z dnia 4 marca 2009 r., II PK 210/08, OSNP 2010 nr 19-20, poz. 233, z dnia 4 lipca 1978 r., I PR 45/78, OSNCP 1979 Nr 1, poz. 16 z glosą A. Kijowskiego, Nowe Prawo 1979 nr 11, s. 162, z dnia 16 września 2009 r., I UK 105/09, OSNP 2011 nr 9-10, poz. 131 oraz z dnia 20 lutego 2007 r., II PK 165/06, OSNP 2008 nr 7-8, poz. 97). Powyższy szeroki i jednolity dorobek orzecznictwa w zakresie tego czym jest podróż służbowa zwalnia Sąd Apelacyjny z dalszych wywodów, dlatego pracy ubezpieczonych delegowanych do Niemiec nie można było uznać za podróż służbową.

W konsekwencji prawidłowy jest sposób ustalenia podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne.

W tym stanie rzeczy apelacja podlegała oddaleniu na podstawie art. 385 k.p.c.

O kosztach zastępstwa procesowego należnych organowi rentowemu za udział pełnomocnika w postępowaniu apelacyjnym orzeczono na podstawie art. 98 § 1 i 2 k.p.c. i w związku z § 10 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z 22 października 2015 r. w sprawie opłat za czynności radców prawnych (Dz.U. z 2018 r. poz. 265) – pkt 2 sentencji wyroku. Wysokość tych kosztów ustalono na 240 zł w każdej ze spraw dotyczącej poszczególnych ubezpieczonych.