

Sygn. akt III AUa 574/12

## WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 30 października 2012 r.

Sąd Apelacyjny - III Wydział Pracy i Ubezpieczeń Społecznych w Gdańsku

w składzie:

Przewodniczący:	SSA Michał Bober
Sędziowie:	SSA Aleksandra Urban (spr.) SSO del. Alicja Podlewska
Protokolant:	Aleksandra Portaszkiewicz

po rozpoznaniu w dniu 18 października 2012 r. w Gdańsku

sprawy (...) Sp. z o.o. w G.

przeciwko

Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych Oddział w G.

o wydanie pisemnej interpretacji przepisów prawnych

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

od wyroku Sądu Okręgowego w Gdańsku VII Wydziału Pracy i Ubezpieczeń Społecznych

z dnia 24 stycznia 2012 r., sygn. akt VII U 2949/11

oddala apelację.

Sygn. akt III AUa 574/12

## UZASADNIENIE

Decyzją z dnia 28 czerwca 2011r. Zakład Ubezpieczeń Społecznych, Oddział w G. na podstawie art. 10 ust. 1 i ust. 5 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. z 2010 r. Nr 220, poz. 1447, z późn. zm.) w związku z art. 83 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz. U. z 2009 r. Nr 205, poz. 1585 z późn. zm.) uznał za nieprawidłowe stanowisko zawarte we wniosku złożonym w dniu 18 maja 2011 r. przez (...) Sp. z o.o. w G. (uzupełnionym 15.06.2011 r.) w sprawie obniżenia podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie zdrowotne do wysokości 0 zł, w odniesieniu do wynagrodzeń pracowników spółki oddelegowanych do pracy na teren USA i odmówił wydania pisemnej interpretacji w zakresie możliwości obniżenia podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie zdrowotne w przypadku oddelegowania pracowników wnioskodawcy do pracy do innych krajów. W uzasadnieniu pozwany wskazał, iż stanowisko wyrażone przez wnioskodawcę (...) Sp. z o.o. w G. we wniosku

o wydanie pisemnej interpretacji w trybie art. 10 ust. 1 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej uznać należy za nieprawidłowe w części dotyczącej możliwości obniżenia podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie zdrowotne do wysokości 0 zł w odniesieniu do wynagrodzeń pracowników spółki oddelegowanych do pracy na teren USA.

Odwołanie od powyższej decyzji wywiódł wnioskodawca (...) Sp. z o.o. w G., zaskarżonej decyzji zarzucił: naruszenie art. 83 ust. 2 i ust. 3 pkt 5 ustawy o świadczeniach zdrowotnych w związku z art. 3 ust. 2a w związku z ust. 1a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, poprzez przyjęcie przez ZUS, iż obniżenia składki na ubezpieczenie zdrowotne, na podstawie art. 83 ust. 2 ustawy o świadczeniach zdrowotnych, nie stosuje się w odniesieniu do pracowników skarżącej oddelegowanych do pracy na terenie USA, którzy nie mają miejsca zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej w rozumieniu art. 3 ust. 1a ustawy o PIT i w konsekwencji, na podstawie art. 3 ust. 2a tej ustawy, podlegają obowiązkowi podatkowemu tylko od dochodów (przychodów) osiągniętych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, bowiem -jak uznał ZUS - obniżenie składki w takiej sytuacji jest wyłączone mocą art. 83 ust. 3 pkt 5 ustawy o świadczeniach zdrowotnych; naruszenie art. 10 ust. 5 w związku z ust. 2 i ust. 3 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej poprzez odmowę wydania pisemnej interpretacji w zakresie możliwości obniżenia składki na ubezpieczenie zdrowotne w przypadku oddelegowania pracowników skarżącej do pracy w innych (niż USA) krajach, w sytuacji, gdy ZUS posiadał wszelkie informacje niezbędne do wydania interpretacji w tym zakresie. Z uwagi na powyższe naruszenia prawa skarżący wniósł o zmianę zaskarżonej decyzji w całości na podstawie art. 477<sup>14</sup> § 2 k.p.c. w taki sposób, aby Sąd wyrokiem uznał za prawidłowe stanowisko skarżącej wyrażone we wniosku o interpretację z dnia 18 maja 2011 r. poprzez potwierdzenie, iż „w przypadku oddelegowania za granicę pracowników skarżącej będących nierezydentami podatkowymi w Polsce, którzy pozostają zatrudnieni w skarżącej oraz nadal podlegają polskim ubezpieczeniom społecznym i ubezpieczeniu zdrowotnemu, składka na ich ubezpieczenie zdrowotne zostaje obniżona do 0 zł zgodnie z art. 83 ust. 2 ustawy o świadczeniach zdrowotnych, gdyż ze względu na ograniczony obowiązek podatkowy zdefiniowany w art. 3 ust. 2a ustawy o PIT, ich dochody za pracę wykonywaną poza terytorium Polski nie podlegają opodatkowaniu w Polsce, w konsekwencji czego skarżącą nie oblicza i nie pobiera zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych od przychodów tych pracowników, stanowiących podstawę wymiaru składki”.

W odpowiedzi na odwołanie pozwany organ rentowy wniósł o jego oddalenie podtrzymując stanowisko zajęte w zaskarżonej decyzji.

Wyrokiem z dnia 24 stycznia 2012 r. Sąd Okręgowy w Gdańsku - VII Wydział Pracy i Ubezpieczeń Społecznych oddalił odwołanie wnioskodawcy i zasądził od (...) Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w G. na rzecz pozwanego organu rentowego kwotę 60,00 zł tytułem zwrotu kosztów zastępstwa procesowego.

Powyższe rozstrzygnięcie Sąd Okręgowy oparł o następujące ustalenia faktyczne. W dniu 18 maja 2011 r. do Oddziału Zakładu Ubezpieczeń Społecznych w G. wpłynął wniosek (...) Sp. z o.o. w G. (uzupełniony 15.06.2011r.) o wydanie pisemnej interpretacji w trybie art. 10 ust. 1 ustawy z dnia 2 lipca 2004r. o swobodzie działalności gospodarczej (tekst jedn. Dz. U. z 2010r., Nr 220, poz. 1447 z późn. zm.). Spółka jest producentem układów scalonych, mikroprocesorów, dostawcą technologii mikroprocesorowej i oprogramowania. Spółka należy do światowej Grupy I.. Z uwagi na ogólnoświatowy zasięg działalności, Grupa I. wdrożyła w spółkach wchodzących w jej skład politykę regulującą zasady oddelegowania pracowników pomiędzy spółkami z Grupy I. posiadającymi siedzibę w różnych krajach. W celu m.in. wymiany doświadczeń lub wykonania określonego projektu, spółka oddelegowuje wybrane osoby do zagranicznych spółek z Grupy I. zlokalizowanych na terenie USA. Spółka nie wyklucza jednak oddelegowania w przyszłości pracowników do innych krajów. Okres oddelegowania pracownika wynosi średnio 2 lata. W trakcie całego okresu oddelegowania na teren USA pracownicy pozostają zatrudnieni i wynagradzani przez spółkę w Polsce. Najczęściej zmianie ulegają jedynie miejsce świadczenia pracy oraz wysokość wynagradzania. Oddelegowani pracownicy pozostają objęci polskim systemem ubezpieczeń społecznych i ubezpieczenia zdrowotnego. Dla pracowników tych wystawione są zaświadczenia PL-USA 1 potwierdzające zastosowanie w ich przypadku polskiego ustawodawstwa w zakresie ubezpieczeń społecznych. W przypadku oddelegowania do innych państw, pracownicy również o ile będzie to możliwe, pozostaną ubezpieczeni w polskim systemie zabezpieczenia społecznego. Spółka pozostaje płatnikiem

podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie wypłacanego wynagrodzenia za wykonywaną pracę poza granicami Polski. Oddelegowani pracownicy spółki podczas swojego zagranicznego oddelegowania na teren USA przenoszą tzw. ośrodek swoich interesów życiowych. Długość ich pobytu za granicą tj. w USA przekracza 183 dni w roku podatkowym. W rezultacie pracownicy spółki tracą w Polsce status rezydentów podatkowych i podlegają jedynie ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu. Pracownicy, którzy stają się nierezydentami podatkowymi nadal są wynagradzani przez spółkę za pracę wykonywaną w kraju oddelegowania tj. aktualnie w USA. Wynagrodzenie wypłacane przez spółkę omawianej grupie pracowników nie podlega opodatkowaniu w Polsce w takim zakresie, w jakim dotyczy pracy wykonywanej poza granicami kraju. Spółka nie pobiera i tym samym nie oblicza zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych od dochodów z pracy wykonywanej na terytorium USA. Wniosek o interpretację przepisów dotyczył pracowników posiadających status nierezydentów podatkowych w Polsce, którzy przebywają obecnie na oddelegowaniu, jak również tych, których spółka w przyszłości planuje oddelegować do pracy na terytorium innego kraju (przy założeniu, że oni również utracą status polskich rezydentów podatkowych), którzy jednocześnie w trakcie swojego zagranicznego oddelegowania nadal pozostają ubezpieczeni w polskim systemie zabezpieczenia społecznego. Na tle przedstawionego we wniosku stanu faktycznego przedsiębiorca powziął wątpliwość, czy w związku z nieobliczaniem oraz niepobieraniem od wynagrodzeń pracowników zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych powinien obniżyć wysokość składek na ubezpieczenie zdrowotne wskazanych pracowników do wysokości o zł. W ocenie wnioskodawcy w przypadku oddelegowania za granicę pracowników będących nierezydentami podatkowymi w Polsce, którzy pozostają zatrudnieni w spółce oraz nadal podlegają polskim ubezpieczeniom społecznym i ubezpieczeniu zdrowotnemu, składka na ich ubezpieczenie zdrowotne zostaje obniżona do o zł, zgodnie z art. 83 ust. 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 2004r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (Dz.U. z 2008r. Nr 164, poz. 1027 ze zm.). Ze względu bowiem na ograniczony obowiązek podatkowy zdefiniowany w art. 3 ust. 2a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych ich dochody za pracę wykonywaną poza terytorium Polski nie podlegają opodatkowaniu w Polsce. Jak argumentuje wnioskodawca z art. 3 ust. 2a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wynika, iż podatnicy którzy nie posiadają miejsca zamieszkania w Polsce podlegają obowiązkowi podatkowemu tylko od dochodów (przychodów) osiągniętych na terytorium Polski (tzw. ograniczony obowiązek podatkowy). Zatem, wynagrodzenie wypłacane przez spółkę za pracę wykonywaną przez nierezydentów podatkowych poza granicami Polski nie podlega opodatkowaniu w Polsce. Ponadto, zdaniem wnioskodawcy wynagrodzenie wypłacone pracownikom spółki na podstawie umowy o pracę nie mieści się w kategorii przychodów określonych w punktach 1-6 art. 83 ust.3 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych. Definicja przychodów stanowiących podstawę wymiaru składki na ubezpieczenie zdrowotne określonych w art. 83 ust. 3 pkt 4 wyżej cytowanej ustawy odnosi się wyłącznie do przychodów zwolnionych z opodatkowania na podstawie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Zwolnienie przychodów z opodatkowania w świetle umów o unikaniu podwójnego opodatkowania jest jedną z metod unikania podwójnego opodatkowania. Ma ona zastosowanie wyłącznie do polskich rezydentów podatkowych, którzy zobowiązani są zadeklarować polskim władzom podatkowym swoje światowe (raz w kraju wykonywania pracy, a drugi raz w kraju rezydencji podatkowej) mogą skorzystać ze wskazanej w danej umowie metody uniknięcia podwójnego opodatkowania. Natomiast osoba nie będąca polskim rezydentem podatkowym nie jest zobowiązana do zadeklarowania polskim władzom podatkowym swoich dochodów osiągniętych poza terytorium Polski. Takie dochody są zwolnione z opodatkowania z samego charakteru statusu osoby podlegającej w Polsce jedynie ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu. Zadaniem wnioskodawcy podobnie kwestia niepobierania zaliczek na podatek od dochodów pracownika uzyskanych z wykonywanej poza terytorium Polski, na podstawie art. 32 ust. 6 o podatku dochodowym od osób fizycznych, odnosi się również wyłącznie do przychodów polskich rezydentów podatkowych, którzy mają obowiązek wykazywania takich dochodów dla celów podatkowych w Polsce. Powyższy przepis nie dotyczy jednak tych pracowników spółki, którzy w trakcie swojego zagranicznego oddelegowania tracą status polskich rezydentów podatkowych, gdyż wynagrodzenie wypłacone im przez spółkę z tytułu pracy wykonywanej poza granicami Polski nie podlega opodatkowaniu w Polsce. Decyzją nr 132 z dnia 28 czerwca 2011r. zaskarżoną w niniejszym postępowaniu Zakład Ubezpieczeń Społecznych, Oddział w G. na podstawie art. 10 ust. 1 i ust. 5 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. z 2010 r. Nr 220, poz. 1447, z późn. zm.) w związku z art. 83 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz. U. z 2009 r. Nr 205, poz. 1585 z późn. zm.) uznał za nieprawidłowe stanowisko zawarte we wniosku złożonym w dniu 18 maja 2011r.

w sprawie obniżenia podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie zdrowotne do wysokości 0 zł w odniesieniu do wynagrodzeń pracowników spółki oddelegowanych do pracy na teren USA i odmówił wydania pisemnej interpretacji w zakresie możliwości obniżenia podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie zdrowotne w przypadku oddelegowania pracowników wnioskodawcy do pracy do innych krajów.

W oparciu o tak ustalony stan faktyczny Sąd Okręgowy zważył, iż odwołanie skarżącego nie zasługuje na uwzględnienie. Zgodnie z art. 83 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2004r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (Dz.U. z 2008r. Nr 164, poz. 1027 ze zm.) w przypadku, gdy składka na ubezpieczenie zdrowotne obliczona przez płatnika składek za pracowników (art. 66 ust. 1 pkt 1) lit. a tej ustawy), zgodnie z przepisami art. 79 i 81 jest wyższa od zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych obliczonej przez tego płatnika zgodnie z przepisami ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2010 r. Nr 51, poz. 307, z późn. zm.), składkę obliczoną za poszczególne miesiące obniża się do wysokości tej zaliczki. W myśl zaś art. 83 ust. 2 przywołanej ustawy w przypadku nieobliczenia zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych przez płatnika, zgodnie z przepisami ustawy o tym podatku, od przychodów stanowiących podstawę wymiaru składki na ubezpieczenie zdrowotne obliczone za poszczególne miesiące obniża się do wysokości 0 zł. Od powyższej zasady ustawodawca przewidział kilka wyjątków, ujętych w ust. 3 wskazanego artykułu, których zaistnienie powoduje zastosowanie ogólnych przepisów dotyczących obliczenia oraz poboru składki na ubezpieczenie zdrowotne. Nowelizacją do art. 83 ust 3 ustawy, wprowadzoną ustawą z dnia 3 grudnia 2010r. o zmianie ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych oraz ustawy o zapobieganiu oraz zwalczaniu zakażeń i chorób zakaźnych u ludzi (Dz.U. z 2010 r., Nr 257, poz. 1723) dokonano rozszerzenia przesłanek wyłączających możliwość obniżenia podstawy wymiaru składki na ubezpieczenie zdrowotne do wysokości pobranej zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych. Dodany do art. 83 ust. 3 pkt. 5 stanowi, iż w przypadku, gdy podstawę obliczenia składki na ubezpieczenie zdrowotne stanowi inny (niż przychód zwolniony od podatku na podstawie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innych umów międzynarodowych) przychód ubezpieczonego, od którego płatnik nie oblicza zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych na podstawie art. 32 ust. 6 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, to składkę na ubezpieczenie zdrowotne płatnik oblicza zgodnie z przepisami art. 79 i 81 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych, a więc według zasad ogólnych. Zgodnie zaś z art. 32 ust. 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych zakład pracy nie pobiera zaliczek na podatek dochodowy od dochodów uzyskanych przez pracownika z pracy wykonywanej poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, pod warunkiem, że dochody te podlegają lub będą podlegać opodatkowaniu poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Przenosząc powyższe rozważania na grunt niniejszej sprawy Sąd Okręgowy wskazał, iż w przypadku, gdy ubezpieczony pracownik spółki delegującej nie uzyskał na terenie kraju, z którego następuje delegowanie jakiegokolwiek przychodu z tytułu zatrudnienia u tego podmiotu, niemożliwe będzie obniżenie podstawy wymiaru składki na ubezpieczenie zdrowotne do wysokości 0 zł i to mimo faktu, iż brak będzie podstaw do pobrania zaliczki na podatek dochodowy w Rzeczypospolitej Polskiej, gdyż art. 83 ust 3 pkt 5 ustawy wprost wskazuje, iż gdy podstawa obliczenia składki na ubezpieczenie zdrowotne stanowi inny (niż przychód zwolniony od podatku na podstawie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innych umów międzynarodowych) przychód ubezpieczonego, od którego płatnik nie oblicza zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych na podstawie art. 32 ust. 6 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, to składkę na ubezpieczenie zdrowotne płatnik oblicza zgodnie z przepisami art. 79 i 81 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych, a więc według zasad ogólnych. Argumentacja wnioskodawcy, iż w sytuacji oddelegowania pracowników do pracy poza granice kraju, gdy przychód z tytułu wynagrodzenia za pracę tych osób osiągany jest za granicą brak jest podstaw do pobrania zaliczki na podatek dochodowy (co prowadzić ma do obniżenia podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie zdrowotne) nie jest w świetle aktualnego brzmienia art. 83 ust. 3 pkt 5) jest błędna. Niezależnie od tego, czy w tego typu sytuacjach zastosowanie mogą znaleźć postanowienia przepisów rozdziałów 6 oraz 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, wskazać należy, iż regulacje zawarte w art. 83 ust. 3 mają charakter autonomiczny od postanowień ustawy o podatku dochodowym. Poprzez wyraźne odesłanie w art. 83 ust. 3 pkt 5 do jednego z przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych tj. do art. 32 ust. 6, ustawodawca uszczelniał regulacje dotyczące odprowadzania składki na ubezpieczenie zdrowotne, w sytuacji gdy osoby delegowane do pracy za granicą przez polskich pracodawców

nadal podlegają polskiemu systemowi zabezpieczenia społecznego, w tym w zakresie ubezpieczenia zdrowotnego. W tym miejscu należy podkreślić, iż obowiązkiem ubezpieczeń społecznych w Polsce objęci są wszyscy obywatele polscy posiadający tytuł do ubezpieczenia na obszarze Polski, ale również obywatele polscy zatrudnieni przez polskie podmioty za granicą. W tym drugim przypadku obowiązek ubezpieczeń może być wyłączony na mocy umowy międzynarodowej, której Polska jest stroną lub też na podstawie prawa wspólnotowego. Polska podpisała z USA stosowną umowę o zabezpieczeniu społecznym regulującą zasady ustalania właściwego ustawodawstwa w dziedzinie ubezpieczeń społecznych. W przypadku osób delegowanych przez wnioskodawcę do pracy na teren USA właściwym ustawodawstwem jest ustawodawstwo polskie, co potwierdzają wystawione formularze PL-USA 1. W uzasadnieniu do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych oraz ustawy o zapobieganiu oraz zwalczaniu zakażeń i chorób zakaźnych u ludzi (druk sejmowy nr 3484 z dnia 15 października 2010 r.) wskazano, że na gruncie przepisów obowiązujących do dnia 31 grudnia 2010 r. miało miejsce nieuzasadnione zróżnicowanie, pod względem ponoszenia kosztów związanych z prawem do świadczeń opieki zdrowotnej, sytuacji pracowników delegowanych, w zależności od kraju wykonywania pracy. Pracownicy, których dochody z mocy odpowiedniej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania są zwolnione z opodatkowania w Polsce, lecz nadal pozostają polskimi ubezpieczonymi, podlegają obowiązkowi odprowadzania składek, podczas gdy pracownicy delegowani (również podlegający ubezpieczeniu zdrowotnemu w Polsce), w przypadku których zaprzestanie odprowadzania zaliczek na podatek dochodowy przez płatników następuje mimo opodatkowania ich dochodów w Polsce, zostali zwolnieni z odprowadzania składek na ubezpieczenie zdrowotne. Nowelizując art. 83 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych dokonano powrotu do zasad obowiązujących przed wejściem w życie art. 32 ust. 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Dodanie nowego przepisu ust. 3 pkt 5 sprawiło, że zwolnienie z odprowadzania składki na ubezpieczenie zdrowotne zostało wyłączone w odniesieniu do wszelkich przychodów osób ubezpieczonych, od których płatnik nie odprowadza zaliczki na podatek dochodowy, na podstawie dyspozycji zawartej w art. 32 ust. 6 tej ustawy. Powyższe powoduje, iż pracownicy delegowani, w okresie, w jakim posiadają status ubezpieczonych w ramach polskiego systemu zabezpieczenia społecznego, są objęci obowiązkiem odprowadzania składek na ubezpieczenie zdrowotne, bez względu na to, czy wykonują pracę w kraju, z którym Rzeczpospolita Polska posiada umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania, i to niezależnie od charakteru takiej umowy. Podkreślenia wymaga, iż wnioskodawca wskazał we wniosku o interpretację, iż pracownicy oddelegowani do pracy na teren USA otrzymali wystawiony formularz PL-USA 1 co jednoznacznie przesądza, iż właściwym w stosunku do nich jest ustawodawstwem jest ustawodawstwo polskie. Z uwagi na powyższe stanowisko wnioskodawcy należało uznać za błędne w części dotyczącej obniżenia podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie zdrowotne do wysokości 0 zł w odniesieniu do wynagrodzeń pracowników spółki oddelegowanych do pracy na teren USA. Odnosząc się do drugiego zakresu rozpatrywanej sprawy tj. oddalenia wniosku o interpretację przepisów, Sąd Okręgowy przywołał i wyczerpująco omówił z odwołaniem do bogatego orzecznictwa znajdujące zastosowanie przepisy prawa, przenosząc zaś te rozważania na grunt niniejszej sprawy wskazał, iż właściwym do rozpoznania odwołania w zakresie odmowy dokonania interpretacji jest Sąd Okręgowy a przedmiotem interpretacji może być także przyszły stan faktyczny – tj. planowanie w ramach polityki zatrudnienia wysłanie pracowników w delegacje do innych niż USA krajów celem świadczenia pracy na rzecz wnioskodawcy w ramach zatrudnienia u niego. Podkreślenia wymaga, iż pomimo, iż ustawodawca dopuścił w ramach dokonania interpretacji przepisów wskazanie przyszłego stanu faktycznego, koniecznym jest szczegółowe opisanie przez wnioskodawcę stanu faktycznego, który ma wystąpić, a co do którego ma być dokonana przedmiotowa interpretacja przepisów, wynika to z mocy wiążącej interpretacji dla organu a także z powstałego w ten sposób bezpieczeństwa podmiotu, który występował o interpretację (brak ujemnych skutków). Biorąc powyższe pod uwagę wskazać należy, iż nie można dokonać interpretacji przepisów regulujących kwestię zabezpieczenia społecznego w zakresie ubezpieczenia zdrowotnego w odniesieniu do niedookreślonych stanów faktycznych m.in. brak kraju oddelegowania. Podkreślenia wymaga, także iż pozwany zobowiązał wnioskodawcę do uzupełnienia stanu faktycznego wniosku o interpretację a w odpowiedzi na wezwanie wnioskodawca podał, iż aktualnie nie jest w stanie wskazać jakie to będą państwa. Zwrócić należy uwagę, iż w przypadku oddelegowania pracowników do pracy na teren USA, legitymują się oni posiadaniem formularza PL-USA 1, poświadczającego fakt podlegania ustawodawstwu polskiemu. W odniesieniu zaś do państw np. spoza Unii Europejskiej oraz Europejskiego Obszaru Gospodarczego, do których miałyby nastąpić wysłanie pracowników wnioskodawcy, konieczne byłoby ustalenie kwestii podlegania ubezpieczeniom społecznym w oparciu o przepisy prawne obowiązujących w tych

państwach, względnie na podstawie regulacji umów bilateralnych łączących Rzeczypospolitą Polską z tymi państwami. Biorąc powyższe pod uwagę pozwany w sposób prawidłowy oddalił wniosek o dokonanie interpretacji przepisów regulujących kwestię zabezpieczenia społecznego w odniesieniu do pracowników mających być w przyszłości oddelegowani przez wnioskodawcę, do pracy do innych krajach z uwagi, iż interpretacja może być dokonana w odniesieniu do ustalonego stanu faktycznego sprawy tj. statusu podmiotu oddelegowania (obywatelstwo), kraj oddelegowania, czasookresu oddelegowania, sytuacji rodzinnej oddelegowanego, gdyż tylko takie ustalenie stanu faktycznego daje podstawę do ustalenia czy pracownik ten będzie podlegał ustawodawstwu polskiemu w zakresie systemu ubezpieczeń społecznych czy też będzie z niego wyłączony. Mając powyższe na uwadze, Sąd nie znalazł podstaw do uwzględnienia odwołania (...) Sp. z o.o. w G. od zaskarżonej decyzji ZUS z dnia 28 czerwca 2011r. i na podstawie art. 477<sup>14</sup> § 1 k.p.c. w związku z cytowanymi wyżej przepisami orzekł jak w sentencji pkt I wyroku. W pkt II Sąd orzekł o kosztach sądowych.

Apelację od powyższego wyroku wywiodła (...) Sp. z o.o., zaskarżając go w całości i zarzucając naruszenie prawa materialnego poprzez błędną wykładnię art. 83 ust. 2 i ust. 3 pkt 5 ustawy o świadczeniach zdrowotnych w związku z art. 3 ust. 2a w związku z ust. 1a i art. 32 ust. 6 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych poprzez przyjęcie przez sąd I instancji, iż obniżenia składki na ubezpieczenie zdrowotne, na podstawie art. 83 ust. 2 ustawy o świadczeniach zdrowotnych, nie stosuje się w odniesieniu do pracowników Skarżącej oddelegowanych do pracy na terenie USA, którzy nie mają miejsca zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej w rozumieniu art. 3 ust. 1a ustawy o PIT i w konsekwencji, na podstawie art. 3 ust. 2a tej ustawy, podlegają obowiązkowi podatkowemu tylko od dochodów (przychodów) osiąganych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, bowiem - jak błędnie przyjął sąd I instancji - obniżenie składki w takiej sytuacji jest wyłączone mocą art. 83 ust. 3 pkt 5 ustawy o świadczeniach zdrowotnych w związku z art. 32 ust. 6 ustawy o PIT; naruszenie przepisów postępowania mające wpływ na wynik sprawy, to jest art. 477<sup>14</sup> § 1 k.p.c. w związku z art. i § 2 ustawy z dnia 27 lipca 2001 r. - Prawo o ustroju sądów powszechnych, poprzez brak stwierdzenia w zaskarżonym wyroku naruszenia przez ZUS przepisów prawa procesowego i odmowę zmiany przez Sąd zaskarżonej decyzji, mimo że została ona wydana z naruszeniem przepisów postępowania mającym istotny wpływ na jej treść, tj. naruszeniem art. 10 ust. 5 w związku z ust. 2 i ust. 3 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej poprzez odmowę wydania pisemnej interpretacji w zakresie możliwości obniżenia składki na ubezpieczenie zdrowotne w przypadku oddelegowania pracowników Skarżącej do pracy w innych (niż USA) krajach, w sytuacji, gdy ZUS posiadał wszelkie informacje niezbędne do wydania interpretacji w tym zakresie. Wskazując na powyższe skarżący wniósł o zmianę punktu I zaskarżonego wyroku na podstawie art. 386 § 1 w związku z art. 477<sup>14</sup> § 2 k.p.c. w taki sposób, aby Sąd wyrokiem uznał za prawidłowe stanowisko Skarżącej wyrażone we wniosku o interpretację z dnia 18 maja 2011 r. poprzez potwierdzenie, iż „W przypadku oddelegowania za granicę pracowników Skarżącej będących nierezydentami podatkowymi w Polsce, którzy pozostają zatrudnieni w Skarżącej oraz nadal podlegają polskim ubezpieczeniom społecznym i ubezpieczeniu zdrowotnemu, składka na ich ubezpieczenie zdrowotne zostaje obniżona do 0 zł zgodnie z art. 83 ust. 2 ustawy o świadczeniach zdrowotnych, gdyż ze względu na ograniczony obowiązek podatkowy zdefiniowany w art. 3 ust. 2a ustawy o PIT, ich dochody za pracę wykonywaną poza terytorium Polski nie podlegają opodatkowaniu w Polsce, w konsekwencji czego Skarżąca nie oblicza i nie pobiera zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych od przychodów tych pracowników, stanowiących podstawę wymiaru składki”; zmianę punktu II zaskarżonego wyroku na podstawie art. 386 § 1 k.p.c. w taki sposób, aby Sąd wyrokiem zasądził od ZUS na rzecz Skarżącej zwrot kosztów zastępstwa procesowego w kwocie 60 PLN, co stanowi stawkę minimalną wynagrodzenia radcy prawnego dla spraw z zakresu ubezpieczeń społecznych, ustaloną na podstawie § 11 ust. 2 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 28 września 2002 r. w sprawie opłat za czynności radców prawnych oraz ponoszenia przez Skarb Państwa kosztów pomocy prawnej udzielonej przez radcę prawnego ustanowionego z urzędu; zasądzenie od ZUS na rzecz Skarżącej kosztów procesu, w tym zasądzenie kwoty 120 PLN tytułem wynagrodzenia radcy prawnego za prowadzenie sprawy w postępowaniu apelacyjnym przed sądem apelacyjnym, na podstawie § 12 ust. 2 pkt 2 rozporządzenia. W uzasadnieniu apelujący umotywował podniesione zarzuty i wnioski, w szczególności kwestionując ocenę prawną Sądu Okręgowego.

**Sąd Apelacyjny zważył, co następuje:**

Apelacja (...) Sp. z o.o. okazała się bezzasadna i jako taka nie zasługiwała na uwzględnienie.

Na wstępie wskazać należy, że celem postępowania apelacyjnego jest ponowne rozpoznanie sprawy pod względem faktycznym i prawnym, przy czym ocena zarzutów odnoszących się do naruszenia prawa materialnego może być dokonana jedynie na podstawie prawidłowo ustalonego stanu faktycznego sprawy.

Mając na uwadze, że apelujący w istocie nie zakwestionował żadnych faktów ustalonych przez Sąd Okręgowy, Sąd Apelacyjny zaakceptował w całości ustalenia faktyczne sądu pierwszej instancji, traktując je jak własne, nie widząc w związku z tym konieczności ich ponownego szczegółowego przytaczania (por. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 5 listopada 1998 r., I PKN 339/98, OSNP 1999, nr 24, poz. 776).

Przechodząc do omówienia prawno-materialnej podstawy rozstrzygnięcia, zwrócić należy uwagę, że wobec bezsporności okoliczności faktycznych, istota sporu w przedmiotowej sprawie ogniskowała się wokół oceny prawnej i argumentacja apelacji w zasadzie stanowi powtórzenie tej z uzasadnienia wniosku o interpretację oraz odwołania.

Mając na uwadze powyższe, Sąd Apelacyjny w pełni podziela ocenę prawną, jakiej dokonał Sąd pierwszej instancji, uznaje ją za wyczerpującą, a tym samym nie ma potrzeby powtarzać w całości trafnego wyводу prawnego /por. wyroki Sądu Najwyższego z dnia 16 lutego 2006 r., IV CK 380/05; z dnia 16 lutego 2005 r., IV CK 526/04; z dnia 27 listopada 2003 r., II UK 156/03/.

Dodać jedynie można, wobec podniesionych w apelacji wątpliwości, co do „uszczelnienia regulacji dotyczących odprowadzenia składki na ubezpieczenie zdrowotne”, że stanowisko Sądu Okręgowego w tym zakresie zostało oparte o uzasadnienie projektu ustawy z dnia 3 grudnia 2010 r. o zmianie ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych oraz ustawy o zapobieganiu oraz zwalczaniu zakażeń i chorób zakaźnych u ludzi /Dz.U.2010.257.1723/, Sejm RP VI kadencji - nr druku: 3484, nadającej aktualne brzmienie art. 83 ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych /Dz.U.2008.164.1027/.

W uzasadnieniu tym wprost wskazano, iż „zmiana zawarta w art. 1 pkt 3, dotycząca art. 83, polega na doprecyzowaniu dotychczasowego rozwiązania polegającego na sformułowaniu ogólnej reguły, zgodnie z którą w przypadku nieobliczania przez płatnika zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych od przychodów stanowiących podstawę wymiaru składki, zgodnie z przepisami ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2010 r. Nr 51, poz. 307, z późn. zm.) (zwanej dalej "u.p.d.o.f."), składkę obliczoną za poszczególne miesiące obniża się do wysokości 0 zł. Na mocy nowelizacji u.p.d.o.f., obowiązującej od dnia 1 stycznia 2007 r., do art. 32 tej ustawy dodano ust. 6, w myśl którego zakład pracy nie pobiera zaliczek na podatek dochodowy od dochodów uzyskanych przez pracownika z pracy wykonywanej poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, pod warunkiem że dochody te podlegają lub będą podlegać opodatkowaniu w państwie wykonywania pracy. Przepis ten dotyczy w szczególności osób delegowanych do pracy za granicą przez polskich pracodawców, którzy na mocy wspólnotowych przepisów o koordynacji systemów zabezpieczenia społecznego (art. 14 ust. 1 rozporządzenia (EWG) 1408/71) nadal podlegają polskiemu systemowi zabezpieczenia społecznego, w tym w zakresie ubezpieczenia zdrowotnego. Niezamierzonym skutkiem wprowadzenia art. 32 ust. 6 u.p.d.o.f. było faktyczne rozszerzenie zakresu przedmiotowego normy zawartej w art. 83 ust. 3 ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych. Przed dniem 1 stycznia 2007 r. przepis ten dotyczył przychodów objętych zwolnieniem od podatku dochodowego, z wyjątkiem przychodów wskazanych w art. 83 ust. 2 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej, które, będąc zwolnionymi z podatku, podlegają jednak potrąceniom z tytułu składek na ubezpieczenie zdrowotne (np. otrzymywane z zagranicy renty z tytułu inwalidztwa wojennego). Po wejściu w życie przedmiotowej nowelizacji u.p.d.o.f. zwolnienie z obowiązku odprowadzania składek na ubezpieczenie zdrowotne objęło zupełnie nową kategorię przychodów, nieobjętych zwolnieniem od podatku dochodowego, mianowicie przychody pracowników delegowanych do pracy w innych państwach, którzy nie są zwolnieni z obowiązku podatkowego w Polsce, a jednocześnie ich polscy pracodawcy (płatnicy podatku i składek) zostali zobowiązani do nie- pobierania zaliczek na podatek dochodowy w przypadku objęcia obowiązkiem podatkowym w kraju wykonywania pracy (dotyczy to pracowników delegowanych do państw, z którymi Polska

nie zawarła umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, jak również osób skierowanych do pracy w państwie, z którym Polska posiada tego rodzaju umowę z zastosowaniem tzw. metody proporcjonalnego odliczenia). Tym samym w konsekwencji ww. nowelizacji u.p.d.o.f. nastąpiło nieuzasadnione zróżnicowanie, pod względem ponoszenia kosztów związanych z prawem do świadczeń opieki zdrowotnej, sytuacji pracowników delegowanych, w zależności od kraju wykonywania pracy. Pracownicy, których dochody z mocy odpowiedniej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania są zwolnione z opodatkowania w Polsce, lecz nadal pozostają polskimi ubezpieczonymi, podlegają obowiązkowi odprowadzania składek, podczas gdy pracownicy delegowani (również podlegający ubezpieczeniu zdrowotnemu w Polsce), w przypadku których zaprzestanie odprowadzania zaliczek na podatek dochodowy przez płatników następuje mimo opodatkowania ich dochodów w Polsce, zostali zwolnieni z odprowadzania składek na ubezpieczenie zdrowotne. Proponowana nowelizacja art. 83 ustawy zmierza do przywrócenia, pod względem obowiązku odprowadzania składek na ubezpieczenie zdrowotne, stanu prawnego, jaki obowiązywał przed wejściem w życie art. 32 ust. 6 u.p.d.o.f. Dodanie nowego przepisu ust. 3 pkt 5 skutkuje tym, że zwolnienie z odprowadzania składki na ubezpieczenie zdrowotne zostaje wyłączone w odniesieniu do wszelkich przychodów osób ubezpieczonych, od których płatnik nie odprowadza zaliczki na podatek dochodowy, na podstawie dyspozycji zawartej w art. 32 ust. 6 u.p.d.o.f. Oznacza to, że pracownicy delegowani - dopóki z mocy przepisów wspólnotowych posiadają status ubezpieczonych w ramach polskiego systemu zabezpieczenia społecznego - są objęci obowiązkiem odprowadzania składek na ubezpieczenie zdrowotne, bez względu na to, czy wykonują pracę w kraju, z którym Rzeczpospolita Polska posiada umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania, i niezależnie od charakteru takiej umowy. Ponadto katalog wyjątków od reguły zawartej w ust. 2 został rozszerzony o przepis, zgodnie z którym obniżanie składki do 0 zł nie ma zastosowania także do niektórych przychodów, od których na mocy przepisów u.p.d.o.f. pobiera się zryczałtowany podatek dochodowy. Brak takiego przepisu w obecnej redakcji art. 83 powoduje, że od przychodów takich - wobec nieobliczania zaliczek na podatek dochodowy przez płatników - nie są odprowadzane składki na ubezpieczenie zdrowotne, również wtedy, gdy należą one do przychodów objętych zakresem art. 66 ust. 1 ustawy, takich jak przychody z tytułu wykonywania pracy na podstawie umowy zlecenia oraz przychody z tytułu pełnienia funkcji członków rad nadzorczych. Stan taki nie znajduje żadnego uzasadnienia i wymaga pilnej zmiany. Poza omówioną zmianą merytoryczną dokonano przerehabrowania art. 83, przez przeniesienie ogólnej reguły stanowiącej o obniżaniu składki do wysokości 0 zł do ust. 2 oraz zawarcie w ust. 3 wyjątków od powyższej reguły. Zabieg ten czyni ww. przepis bardziej czytelnym i poprawnym z punktu widzenia zasad techniki legislacyjnej”.

W ocenie Sądu Apelacyjnego, przywołane in extenso uzasadnienie zmian wprowadzonych ustawą z dnia 3 grudnia 2010 r. o zmianie ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych oraz ustawy o zapobieganiu oraz zwalczaniu zakażeń i chorób zakaźnych u ludzi /Dz.U.2010.257.1723/, nadających aktualne brzmienie art. 83 ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych /Dz.U.2008.164.1027/, potwierdza, iż Sąd Okręgowy trafnie odczytał intencje ustawodawcy i słusznie przyznał rację organowi rentowemu, który uznał interpretację skarżącej za nieprawidłową.

Zaznaczyć również można, iż zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Sądu Najwyższego i jednolitym stanowiskiem doktryny prawa ubezpieczeń społecznych, przepisy prawa ubezpieczeń społecznych powinny być wykładane ściśle (por. uchwałę Sądu Najwyższego z dnia 11 grudnia 2008 r., I UZP 6/08, OSNP 2009 nr 9-10 poz. 120 i orzecznictwo tam powołane), co oznacza w zasadzie prymat dyrektyw wykładni językowej w odniesieniu do pozostałych metod wykładni, w tym wykładni celowościowej, zaprezentowanej w apelacji.

Nadto, podkreślić można, że obie ustawy, o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych oraz o podatku dochodowym od osób fizycznych, na interpretację przepisów której akcent kładzie skarżący, zajmują się odrębnym przedmiotem regulacji, a zatem należy wyraźnie oddzielić opodatkowanie od podstawy podlegania ubezpieczeniu zdrowotnemu.

Zdaniem Sądu Apelacyjnego, zgodzić należy się również z Sądem Okręgowym, iż „nie można dokonać interpretacji przepisów regulujących kwestię zabezpieczenia społecznego w zakresie ubezpieczenia zdrowotnego w odniesieniu do niedookreślonych stanów faktycznych m.in. brak kraju oddelegowania”.



W uzupełnieniu trafnych i wyczerpujących rozważań Sądu Okręgowego w tym zakresie, dodać jedynie można, że gdyby zgodnie z rozumowaniem zaprezentowanym przez skarżącą w apelacji, wskazanie kraju oddelegowania nie miało znaczenia dla zastosowania przedmiotowego przepisu, to traci rację rozróżnienie w przedmiotowym wniosku, sytuacji pracowników oddelegowanych do pracy w Stanach Zjednoczonych a w innych krajach.

Reasumując, w ocenie Sądu Apelacyjnego, Sąd I instancji dokonał prawidłowej oceny materialnoprawnej okoliczności faktycznych wskazanych przez płatnika we wniosku o interpretację, zarzuty podniesione w apelacji okazały się bezpodstawne, a zatem zarówno decyzja jak i wyrok Sądu Okręgowego odpowiadają prawu.

Mając na uwadze powyższe, na mocy art. 385 k.p.c. Sąd Apelacyjny orzekł jak w sentencji.