

Sygn. akt III AUa 1378/16

## WYROK

**W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ**

Dnia 29 grudnia 2016 r.

Sąd Apelacyjny w Gdańsku - III Wydział Pracy i Ubezpieczeń Społecznych

w składzie:

Przewodniczący:	SSA Alicja Podlewska (spr.)
Sędziowie:	SA Bożena Grubba SA Aleksandra Urban
Protokolant:	sekr. sądowy Anna Kowalewska

po rozpoznaniu w dniu 29 grudnia 2016 r. w Gdańsku

sprawy (...) Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w G.

z udziałem: G. Z. (1) i A. P. (1)

przeciwko Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych Oddział w G.

o składki

na skutek apelacji Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddział w G.

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

z dnia 13 maja 2016 r., sygn. akt VIII U 1181/15

uchyla zaskarżony wyrok i sprawę przekazuje do ponownego rozpoznania Sądowi Okręgowemu w Gdańsku VIII Wydziałowi Pracy i Ubezpieczeń Społecznych, pozostawiając temu Sądowi rozstrzygnięcie o kosztach postępowania za II instancję.

SSA Bożena Grubba SSA Alicja Podlewska SSA Aleksandra Urban

Sygn. akt III AUa 1378/16

## UZASADNIENIE

Decyzją z dnia 15 stycznia 2014 r. Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w G. stwierdził, że podstawa wymiaru składek ubezpieczonej A. P. (1) z tytułu zatrudnienia na umowę zlecenia u płatnika składek (...) Sp. z o.o. w G. wynosi za kwiecień 2010 roku na kwotę 507,89 zł na ubezpieczenia emerytalne, rentowe, wypadkowe i na kwotę 450,70 zł na ubezpieczenie zdrowotne, za maj 2010 roku na kwotę 3.473,71 zł na ubezpieczenia emerytalne, rentowe, wypadkowe i na kwotę 3.082,57 zł na ubezpieczenie zdrowotne, za czerwiec 2010 roku na kwotę 3.586,65 zł na ubezpieczenia

emerytalne, rentowe, wypadkowe i na kwotę 3.182,79 zł na ubezpieczenie zdrowotne oraz za lipiec 2010 roku kwotę na 3.269,71 zł na ubezpieczenia emerytalne, rentowe, wypadkowe i na kwotę 2.901,54 zł na ubezpieczenie zdrowotne.

Decyzją z dnia 15 stycznia 2014 r. Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w G. stwierdził, że podstawa wymiaru składek ubezpieczonego G. Z. (1) z tytułu zatrudnienia na umowę zlecenia u płatnika składek (...) Sp. z o.o. w G. wynosi za kwiecień 2010 roku na kwotę 1.440,84 zł na ubezpieczenia emerytalne, rentowe, wypadkowe i na kwotę 1.278,60 zł na ubezpieczenie zdrowotne oraz za maj 2010 roku na kwotę 228,84 zł na ubezpieczenia emerytalne, rentowe, wypadkowe i na kwotę 203,07 zł na ubezpieczenie zdrowotne.

W uzasadnieniu ww. decyzji pozwany wskazał, iż w przypadku zleceniobiorców wyłączenie diet z podstawy wymiaru składek nastąpiło dopiero od dnia 1 sierpnia 2010 r., w związku z wejściem w życie z tym dniem zmiany § 5 ust. 2 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z 18 grudnia 1998 roku w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe.

W odwołaniach od powyższych decyzji (...) Sp. z o.o. w G. domagała się ich zmiany poprzez stwierdzenie, że do podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne A. P. (1) i G. Z. (1) nie wchodzi diety z tytułu podróży służbowych zleceniobiorcy oraz zasądzenia kosztów procesu wg norm przepisanych. Na potwierdzenie słuszności swojego stanowiska w sprawie powołała się na orzecznictwo sądowe oraz orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 lutego 2010 r., sygn. akt P 16/09.

W odpowiedziach na odwołania pozwany wniósł o ich oddalenie, podtrzymując stanowisko wyrażone w zaskarżonych decyzjach.

Zarządzeniem z dnia 7 kwietnia 2016 r. sprawy z odwołań od powyższych decyzji połączono do wspólnego rozpoznania.

Sąd Okręgowy w Gdańsku VIII Wydział Pracy i Ubezpieczeń Społecznych wyrokiem z dnia 13 maja 2016 r. (sygn. akt VIII 1181/15):

- w pkt I zmienił zaskarżoną decyzję nr (...) i ustalił, że do podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe, wypadkowe i zdrowotne A. P. (1) z tytułu zatrudnienia na umowę zlecenie u płatnika (...) Spółka z o.o. w G. w miesiącach kwiecień, maj, czerwiec i lipiec 2010 r. nie wlicza się kwot wypłaconych tytułem delegacji;

- w pkt II zmienił zaskarżoną decyzję nr (...) i ustalił, że do podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe, wypadkowe i zdrowotne G. Z. (1) z tytułu zatrudnienia na umowę zlecenie u płatnika (...) Spółka z o.o. w G. w miesiącach kwiecień i maj 2010 r. nie wlicza się kwot wypłaconych tytułem delegacji;

- zasądził od pozwanego organu rentowego na rzecz (...) spółka z o.o. w G. kwotę 1.200 zł tytułem zwrotu kosztów zastępstwa procesowego.

Sąd Okręgowy dokonał następujących ustaleń faktycznych i rozważań prawnych.

Przedmiotem działalności (...) Sp. z o.o. w G. jest m.in. świadczenie usług pomocy społecznej bez zakwaterowania dla osób w podeszłym wieku i osób niepełnosprawnych (PKD: (...))

W ramach działalności spółka zawierała umowy zlecenia, których przedmiotem było udzielanie pomocy i opieki osobie podlegającej opiece w jej własnym środowisku domowym. Zleceniobiorca oddelegowany był do pracy za granicą.

Na mocy powyższych umów zleceniobiorcy, oprócz wynagrodzenia, przysługiwała dieta dzienna (delegacja), pomniejszona proporcjonalnie do świadczeń otrzymywanych przez zleceniobiorcę z tytułu wyżywienia, noclegu. Wynagrodzenie z tytułu wykonywania umowy wraz z należnościami z tytułu diet (delegacji) wypłacane było przez spółkę na wskazany przez zleceniobiorcę rachunek bankowy do 15. dnia następnego miesiąca.

Umowę zlecenia spółka zawarła m.in. z zainteresowanymi A. P. (1) oraz G. Z. (1).

Jako podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne A. P. (1) płatnik składek przyjął: za kwiecień 2010 roku kwotę 86,13 zł, za maj 2010 roku kwotę 711,97 zł, za czerwiec 2010 roku kwotę 667,47 zł oraz za lipiec 2010 roku kwotę 623 zł. Płatnik dokonał przelewów na rachunek bankowy zainteresowanej następujących kwot tytułem zaliczki delegacji: kwoty 421,76 zł w dniu 15 kwietnia 2010 roku, kwoty 2.761,74 zł w dniu 17 maja 2010 roku, kwoty 2.919,18 zł w dniu 15 czerwca 2010 roku oraz kwoty 2.646,71 zł w dniu 16 lipca 2010 roku.

Jako podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne G. Z. (1) płatnik składek przyjął: za kwiecień 2010 roku kwotę 279,91 zł, za maj kwotę 44,50 zł. Płatnik dokonał przelewów na rachunek bankowy zainteresowanego następujących kwot tytułem zaliczki delegacji: kwoty 1.160,93 zł w dniu 15 kwietnia 2010 roku oraz kwoty 184,34 zł w dniu 12 maja 2010 roku.

Zainteresowani w spornym okresie podlegali ustawodawstwu polskiemu jako zleceniobiorca oddelegowany do pracy za granicą.

W toku kontroli przeprowadzonej w spółce pozwany ustalił, iż zainteresowani wykonywali umowę zlecenia na rzecz (...) Sp. z o.o. w G. za granicą i z tego tytułu otrzymali diety (delegacje), których płatnik składek nie wliczył do podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenie zdrowotne.

Sąd Okręgowy uwzględniając odwołania płatnika składek stwierdził, iż stan faktyczny w niniejszej sprawie był bezsporny. Ustalenia wymagało, czy diety (delegacje), otrzymane przez zainteresowanych w spornym okresie, należało uwzględnić w podstawie wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne oraz ubezpieczenie zdrowotne.

Przystępując do rozważań Sąd I instancji na wstępie wskazał, że zgodnie z treścią art. 18 ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1998 roku o systemie ubezpieczeń społecznych (tj. Dz. U. z 2015 r., poz. 121 ze zm.), podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe ubezpieczonych wymienionych w art. 6 ust. 1 pkt 1-3 i pkt 18a stanowi przychód, o którym mowa w art. 4 pkt 9 i 10, z zastrzeżeniem ust. 1a i 2, ust. 4 pkt 5 i ust. 12.

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

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

W myśl § 2 ust. 1 pkt 15 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe (tj. Dz. U. z 2015 roku, poz. 2236.), podstawy wymiaru składek nie stanowią diety i inne 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, z zastrzeżeniem pkt 17.

W przypadku zleceniobiorców wyłączenie diet z podstawy wymiaru składek nastąpiło od dnia 1 sierpnia 2010 r., w związku z wejściem w życie zmiany § 5 ust. 2 powyższego rozporządzenia (wprowadzonej rozporządzeniem Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 9 lipca 2010 r. zmieniającym rozporządzenie w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe – Dz. U. Nr 127, poz. 860), zgodnie z którym przepisy § 2-4 stosuje się odpowiednio przy ustalaniu podstawy wymiaru składek m.in. 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.

Zmiana przepisów w tym zakresie związana jest z orzeczeniem Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 lutego 2010 r., sygn. akt P 16/09 (Dz. U. z 2010 roku Nr 31, poz. 167).

W ocenie Sądu Okręgowego, stanowisko pozwanego w niniejszej sprawie jest błędne. Jakkolwiek diety (nazwane w tytule przelewów zaliczkami delegacji) zostały wypłacone przed dniem 1 sierpnia 2010 r., to jednakże w okolicznościach niniejszej sprawy nie uzasadnia to uwzględnienia tychże kwot w podstawie wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne. Trybunał Konstytucyjny w powołanym powyżej wyroku z dnia 16 lutego 2010 r., stwierdził, że od momentu ogłoszenia tego wyroku organy stosujące zakwestionowany przepis aktu wykonawczego (i to nie tylko sądy) powinny uwzględnić możliwość odczytywania go w sposób zgodny ze standardem konstytucyjnym, w granicach wyznaczonych przez odpowiednie regulacje ustawowe (przede wszystkim ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych). Oznacza to, że przed nowelizacją § 5 ust. 2 cyt. rozporządzenia, § 2 pkt 15 cyt. rozporządzenia powinien być także stosowany do osób zatrudnionych na podstawie umowy zlecenia.

Z tego względu Sąd I instancji przyjął, że przytoczony w niniejszej sprawie wyrok Trybunału Konstytucyjnego, a następnie zmiana § 5 ust. 2 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 przez § 1 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 9 lipca 2010 r. zmieniającego m.in. rozporządzenie z dniem 1 sierpnia 2010 r. obliguje Sąd do zmiany zaskarżonej decyzji. Przy tym Sąd podkreślił, że w stanie prawnym obowiązującym na dzień wydania zaskarżonej decyzji kwestia niewliczania diet do podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne osób zatrudnionych na podstawie umowy zlecenia była przesądzona. Pozwany, mając świadomość niekonstytucyjności § 2 ust. 1 pkt 6 cyt. rozporządzenia oraz dodania z dniem 1 sierpnia 2010 r. do § 5 cyt. rozporządzenia ust. 2, nie może doliczać do podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne osobom zatrudnionym na podstawie umowy zlecenia wypłacanych diet.

Sąd Okręgowy podzielił stanowisko wyrażone w wyroku Sądu Apelacyjnego w Krakowie z dnia 29 sierpnia 2012 r., sygn. akt III AUa 49/2, Lex nr 1236931, który zapadł w sprawie o zbliżonym stanie faktycznym.

W tym stanie rzeczy Sąd I instancji zważył, iż zaskarżone decyzje należało zmienić – wyłączyć z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenie zdrowotne zainteresowanych kwoty wypłaconych im przez płatnika składek jako diety (delegacje). Z tego względu Sąd Okręgowy, na mocy art. 477<sup>14</sup> § 2 k.p.c. w związku z wyżej powołanymi przepisami, orzekł jak w pkt I i II wyroku.

O kosztach zastępstwa procesowego Sąd Okręgowy orzekł w pkt III wyroku, na podstawie przepisów art. 108 § 1 k.p.c., art. 98 § 1 i § 3 k.p.c. oraz § 4 ust. 1, § 6 ust. 4 w zw. z § 2 ust. 1 i 2 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 28 września 2002 r. w sprawie opłat za czynności adwokackie oraz ponoszenia przez Skarb Państwa kosztów nieopłaconej pomocy prawnej udzielonej z urzędu (tj. Dz. U. z 2013 roku, poz. 461 ze zm.). Sąd miał przy tym na uwadze stanowisko Sądu Najwyższego wyrażone w uchwale z dnia 7 maja 2013 r. (I UZP 1/13, Lex nr 1316088), że w sprawie z zakresu ubezpieczeń społecznych, dotyczącej odwołania od decyzji organu rentowego, stwierdzającej zobowiązanie do zapłaty składek na Fundusz Ubezpieczeń Społecznych, Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych i odsetek za zwłokę w określonych w tej decyzji kwotach, wynagrodzenie pełnomocnika będącego radcą prawnym powinno być ustalone na podstawie § 6 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.

Apelację od wyroku wywiódł pozwany organ rentowy, zaskarżając go w całości i zarzucając naruszenie przepisu § 2 ust. 1 pkt 15 i 16 w zw. z § 5 ust. 2 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.) w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 lipca 2010 r., przez przyjęcie, że do podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe oraz ubezpieczenie zdrowotne A. P. (1) oraz G. Z. (1) z tytułu zatrudnienia na umowy zlecenia u płatnika składek (...) sp. z o.o. za miesiące od kwietnia do lipca 2010 r. nie wlicza się kwot wypłaconych zainteresowanym jako delegacje. Nadto pozwany zarzucił naruszenie § 6 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 przez niewłaściwe ustalenie kosztów zastępstwa procesowego obliczonych od błędnie ustalonej wartości przedmiotu sporu, jako sumy podstaw wymiaru składek zamiast od wartości samych składek dochodzonych przez pozwany organ rentowy.

Wskazując na powyższe naruszenie Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w G. wniósł o zmianę zaskarżonego wyroku z dnia 13 maja 2016 r. i oddalenie odwołań (...) sp. z o.o. z siedzibą w G. od decyzji organu rentowego nr (...) oraz (...), ewentualnie o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpatrzenia Sądowi pierwszej instancji oraz o zasądzenie od wnioskodawcy na rzecz pozwanego kosztów procesu, w tym kosztów zastępstwa procesowego wg norm prawem określonych.

W ocenie organu rentowego Sąd Okręgowy błędnie przywołał wyrok Trybunału Konstytucyjnego. Przedmiotowy wyrok dotyczył bowiem stosowania wobec zleceniobiorców przepisu § 2 ust. 1 pkt 6 rozporządzenia w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe, to jest przepisu wyłączającego z podstawy wymiaru składek pracowników wartość świadczeń rzeczowych wynikających z przepisów o bezpieczeństwie i higienie pracy oraz ekwiwalenty za te świadczenia. Trybunał Konstytucyjny stwierdził niekonstytucyjność tego przepisu wobec zleceniobiorców. Nadto Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że zakwestionowany przepis traci moc obowiązującą z upływem 12 miesięcy od dnia ogłoszenia wyroku w Dzienniku Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej. Wprawdzie w końcowym fragmencie uzasadnienia wyroku Trybunał Konstytucyjny sugerował, że sądy mają możliwość odmówić zastosowania niekonstytucyjnego przepisu rozporządzenia w okresie odroczenia, jednakże podkreślił też, że inne organy stosujące prawo podległe są Konstytucji, ustawom i w okresie odroczenia powinny stosować przepis w dotychczasowym brzmieniu.

Zakład Ubezpieczeń Społecznych nie jest Sądem. Jego podstawowym zadaniem jest stosowanie aktualnie obowiązujących przepisów z zakresu ubezpieczeń społecznych w sposób zgodny z treścią tych przepisów, a nie poprzez dowolną ich interpretację. W tym stanie rzeczy decyzje organu rentowego uwzględniające podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne zleceniobiorców kwoty otrzymane przez nich przez dniem 1 sierpnia 2010 r. tytułem diet jest zgodna z obowiązującymi wówczas przepisami rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczególnych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe.

Dalej organ rentowy wskazał, że przepis § 5 ust. 2 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r. został zmieniony dopiero od dnia 1 sierpnia 2010 r. i dopiero od tego dnia organ rentowy miał podstawy prawne do wyłączenia z podstawy wymiaru składek należnych za zleceniobiorców kwoty należności za diety i delegacje. Dopiero wówczas bowiem w § 5 ust. 2 pkt 2 rozporządzenia Minister Pracy i Polityki Społecznej jednoznacznie wskazał, że przepisy § 2-4 stosuje się odpowiednio przy ustalaniu 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 - a zatem zarówno przepisy wyłączające z podstawy wymiaru składek zleceniobiorców wartość świadczeń rzeczowych wynikających z przepisów o bezpieczeństwie i higienie pracy oraz ekwiwalenty za te świadczenia, jak i przepisy wyłączające z podstawy wymiaru składek diety i inne należności z tytułu podróży służbowej pracownika oraz część wynagrodzenia pracowników zatrudnionych za granicą u polskich pracodawców w wysokości równowartości

diety przysługującej z tytułu podróży służbowych poza granicami kraju. Rozporządzenie realizowało wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 lutego 2010 r., sygn. akt P 16/09, w okresie krótszym niż okres 12 miesięcy zakreślony przez Trybunał, ale do czasu wejścia w życie jego przepisów Zakład nie miał prawa samowolnie wyłączać z podstawy wymiaru składek należnych za zleceniobiorców wartości diet, czy delegacji należnych tymże zleceniobiorców.

Nadto pozwany odnośnie rozstrzygnięcia w przedmiocie zwrotu kosztów zastępstwa procesowego, podniósł, że przedmiotem sporu w niniejszej sprawie jest wymiar składek na ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenie zdrowotne A. P. (1) i G. Z. (1), a dokładniej kwota różnicy pomiędzy składkami wpłaconymi przez zleceniodawcę spółkę (...), a składkami dochodzonymi przez ZUS po doliczeniu do podstawy ich wymiaru należności za delegacje. Kwota tej różnicy w przypadku A. P. (1) wynosi 3.077,71 zł, a w przypadku G. Z. (1) 473,22 zł. Przy tak ustalonej wartości przedmiotu sprawy minimalna stawka kosztów zastępstwa procesowego wynosi 600,00 zł w sprawie A. P. (1) oraz 60 zł w sprawie G. Z. (1).

W odpowiedzi na apelację (...) sp. z o.o. w G. wniosła o oddalenie apelacji pozwanego Zakładu Ubezpieczeń Społecznych jako oczywiście bezzasadnej i utrzymanie w mocy wyroku Sądu Okręgowego oraz o zasądzenie na rzecz wnioskodawcy postępowania apelacyjnego według norm przepisanych.

### **Sąd Apelacyjny zważył, co następuje:**

Apelacja organu rentowego skutkuje uchynieniem zaskarżonego wyroku i przekazaniem sprawy do ponownego rozpoznania Sądowi I instancji z pozostawieniem temu Sądowi rozstrzygnięcia o kosztach instancji odwoławczej, aczkolwiek z innych powodów, niż wskazane w apelacji.

Sąd Apelacyjny na wstępie podkreśla, że w sprawach z zakresu ubezpieczeń społecznych przedmiot rozpoznania sprawy sądowej wyznacza decyzja organu rentowego, od której wniesiono odwołanie.

Zaskarżoną decyzją nr (...) z dnia 15 stycznia 2014 r. Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w G. stwierdził, że podstawa wymiaru składek na ubezpieczenia A. P. (1) z tytułu zatrudnienia na umowę zlecenia u płatnika składek (...) Sp. z o.o. w G. wynosi za kwiecień 2010 r. na kwotę 507,89 zł na ubezpieczenia emerytalne, rentowe, wypadkowe i na kwotę 450,70 zł na ubezpieczenie zdrowotne, za maj 2010 r. na kwotę 3.473,71 zł na ubezpieczenia emerytalne, rentowe, wypadkowe i na kwotę 3.082,57 zł na ubezpieczenie zdrowotne, za czerwiec 2010 r. kwotę 3.586,65 zł na ubezpieczenia emerytalne, rentowe, wypadkowe i kwotę 3.182,79 zł na ubezpieczenie zdrowotne oraz za lipiec 2010 r. kwotę 3.269,71 zł na ubezpieczenia emerytalne, rentowe, wypadkowe i kwotę 2.901,54 zł na ubezpieczenie zdrowotne. Z kolei decyzją nr (...) z dnia 15 stycznia 2014 r. organ rentowy stwierdził, że podstawa wymiaru składek na ubezpieczenia G. Z. (1) z tytułu zatrudnienia na umowę zlecenia u płatnika składek (...) Sp. z o.o. w G. wynosi za kwiecień 2010 r. kwotę 1.440,84 zł na ubezpieczenia emerytalne, rentowe, wypadkowe i kwotę 1.278,60 zł na ubezpieczenie zdrowotne oraz za maj 2010 roku kwotę 228,84 zł na ubezpieczenia emerytalne, rentowe, wypadkowe i kwotę 203,07 zł na ubezpieczenie zdrowotne. W podstawie prawnej tych decyzji pozwany wskazał m.in. § 2 ust. 15 i 16 oraz § 5 ust. 2 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.). W uzasadnieniu decyzji pozwany przyjął, że w świetle § 2 ust. 15 rozporządzenia MPiPS w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe, obowiązujących w okresie objętym kontrolą, diety i inne należności z tytułu podróży służbowej nie stanowiły podstawy wymiaru składek tylko w odniesieniu do pracowników. W przypadku zleceniobiorców wyłączenie diet z podstawy wymiaru składek nastąpiło dopiero od dnia 1 sierpnia 2010 r., w związku z wejściem w życie z tym dniem zmiany § 5 ust. 2 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.

W takim stanie rzeczy przedmiotem sporu w rozpoznawanej sprawie było, czy pozwany zasadnie wyłączył z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia A. P. (1) i G. Z. (1) z tytułu zatrudnienia na umowę zlecenia u płatnika składek (...) Sp. z o.o. w G. kwoty wypłacone im tytułem diet.

We wskazanym powyżej zakresie Sąd Okręgowy nie dokonał pełnych ustaleń w zakresie stanu faktycznego sprawy, a w konsekwencji – brak było podstaw do dokonania jego rzetelnej oceny prawnej, czego konsekwencją było naruszenie przez Sąd Okręgowy norm prawa materialnego. W ocenie Sądu Apelacyjnego konieczne jest przeprowadzenie postępowania dowodowego w całości i oceny na nowo poczynionych ustaleń faktycznych, zgodnie ze wskazaniem Sądu odwoławczego.

Sąd Apelacyjny wskazuje, iż prawidłowe rozstrzygnięcie każdej sprawy uzależnione jest od spełnienia przez Sąd orzekający dwóch naczelných obowiązków procesowych, tj. przeprowadzenia postępowania dowodowego w sposób określony przepisami kodeksu postępowania cywilnego oraz dokonania wszechstronnej oceny całokształtu okoliczności ujawnionych w toku rozprawy głównej. Rozstrzygnięcie to winno również znajdować oparcie w przepisach prawa materialnego adekwatnych do poczynionych ustaleń faktycznych. Kontrola instancyjna zaskarżonego orzeczenia ma natomiast na celu ustalenie, czy w sprawie będącej przedmiotem rozpoznania Sąd pierwszej instancji sprostał tym wymogom. Istotą postępowania apelacyjnego jest zbadanie zasadności zarzutów skierowanych przeciwko orzeczeniu sądu pierwszej instancji. Sąd odwoławczy orzeka jednak w oparciu o całokształt zgromadzonego materiału dowodowego, dokonując na nowo jego własnej, samodzielnej i swobodnej oceny, w tym oceny zgromadzonych w postępowaniu przed sądami obu instancji dowodów. Jako Sąd merytoryczny, bazując na tym samym materiale dowodowym, co Sąd pierwszej instancji, Sąd odwoławczy może czynić własne, odmienne ustalenia (por. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 6 lutego 2003 r., sygn. akt IV CKN 1752/00, LEX nr 78279, wyrok Sądu Najwyższego z dnia 9 maja 2002 r., sygn. akt II CKN 615/00, LEX nr 55097).

W sytuacji jednak, gdy wydanie wyroku przez Sąd odwoławczy wymagałoby przeprowadzenia postępowania dowodowego w całości, Sąd ten uchyla zaskarżony wyrok i przekazuje sprawę do ponownego rozpoznania. Taka sytuacja zachodzi w niniejszej sprawie. Zgromadzony w sprawie materiał dowodowy nie pozwala bowiem na precyzyjne i kategoryczne rozstrzygnięcie spornych kwestii materialnoprawnych.

Zaznaczenia wymaga, iż niespornym było, że w stosunku do zainteresowanych zarówno A. P. (1), jak i G. Z. (1), (...) Sp. z o.o. występowała o wydanie zaświadczeń o ustawodawstwie dotyczącym ubezpieczenia społecznego (A1) za okres, którego dotyczy sporna decyzja, wskazując na jej status jako zleceniobiorcy delegowanego do pracy za granicę i zaświadczenia takie zostały wystawione przez ZUS. Okoliczność ta wynika z pism Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddział w G. z dnia 21 lutego 2014 r. (k. 25 a.r. plik dot. A. P. i k. 22 a.r. plik dot. G. Z.) oraz z dnia 23 kwietnia 2015 r. (k. 64 a.r. plik dot. A. P. i k. 63 plik dot. G. Z.). Wnioskodawca w toku procesu nie podnosił zaś twierdzeń przeciwnych.

Udzielenie poświadczeń na formularzu A1, niezależnie od faktu, czy ZUS, zgodnie z ciążącym na nim obowiązkiem, dokonał kontroli deklarowanych przez pracodawcę danych, stanowiących podstawę poświadczenia formularza A1, a zainteresowani rzeczywiście mieli wówczas status zleceniobiorcy oddelegowanego - przesądza, iż w niniejszym postępowaniu Sąd jest związany tymi decyzjami i nie może kontrolować ich prawidłowości. Poświadczenie ustawodawstwa właściwego w formularzu A1, uznawane jest bowiem za decyzję deklaratywną i posiada moc wiążącą – również dla sądu rozstrzygającego kwestię, czy dany pracownik wykonywał pracę za granicą w ramach oddelegowania, czy też w ramach podróży służbowej. Sąd odwoławczy odsyła w tym zakresie do rozważań Sądu Najwyższego poczynionych w uzasadnieniu uchwały z dnia 18 marca 2010 r. (II UZP 2/10; LEX nr 564501) oraz wyroku z dnia 19 maja 2011 r. (I UK 403/10, LEX nr 863952), które w całej rozciągłości podziela.

Zważyć zatem należy, że Sądy rozpoznające niniejszą sprawę związane są stwierdzeniem w zaświadczeniach wydanych na formularzu A1, zgodnie z którymi A. P. (1) oraz G. Z. (1) w spornym okresie byli zleceniobiorcą zatrudnionym za granicą u polskiego pracodawcy, a nie zleceniobiorcą odbywającym zagraniczną podróż służbową.

Nadto wskazać należy, iż zainteresowana A. P. (1) zgodnie umową zlecenia zawartą w dniu 22 marca 2010 r. (k. 20-22 a.s.) oraz rozliczeniem wyjazdu nr 88 z dnia 28 marca 2010 r. (k. 34 a.s.) została delegowana do wyjazdu do Niemiec (m. S.), gdzie miała przebywać pomiędzy dniem 28 marca 2010 r. a dniem 28 czerwca 2010 r., co wynika z dat oraz godzin wyjazdu i przyjazdu. Celem wyjazdu miała być gotowość niesienia pomocy i opieki osobie podlegającej

opiece w jej własnym środowisku domowym przez 24 godziny na dobę. Zgodnie z zawartą umową wynagrodzenie za wykonane zlecenia miało wynosić 500 zł netto za cały miesiąc świadczenia usługi, liczone proporcjonalnie do ilości dni przepracowanych w każdym miesiącu. Tytułem rozliczenia wyjazdu zainteresowana miała otrzymać rozliczenie w wysokości 8.921,68 zł (2.148,30 €). Natomiast z wydruków z konta ubezpieczeniowego zainteresowanej wysokość podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia deklarowanych przez zleceniodawcę – (...) Sp. z o.o. w G. przedstawia się następująco: miesiąc kwiecień 2010 r. – kwota 86,13 zł, miesiąc maj 2010 r. – kwota 711,97 zł, miesiąc czerwiec 2010 r. – kwota 667,47 zł i miesiąc lipiec 2010 r. – kwota 623 zł. Z kolei z wydruków dot. przelewów na rachunek bankowy zainteresowanej wynika, iż tytułem zaliczki delegacji ubezpieczona otrzymała od zleceniodawcy kwotę 92,40 € w miesiącu kwietniu 2010 r.; kwotę 693 € w miesiącu maju 2010 r.; kwotę 716,10 € w miesiącu czerwcu 2010 r. i kwotę 646,80 € w miesiącu lipcu 2010 r.

Z kolei zainteresowany G. Z. (1) został oddelegowany do wyjazdu do Niemiec (m. V.) zgodnie z umową zlecenia zawartą w dniu 17 marca 2010 r. (k. 184 – 186 a.s.) oraz rozliczeniem wyjazdu nr 5 z dnia 2 kwietnia 2010 r. (k. 158 a.s.), gdzie miał przebywać pomiędzy dniem 19 marca 2010 r., a dniem 2 kwietnia 2010 r., co wynika z dat oraz godzin wyjazdu i przyjazdu. Celem wyjazdu miała być gotowość niesienia pomocy i opieki osobie podlegającej opiece w jej własnym środowisku domowym przez 24 godziny na dobę. Zgodnie z zawartą umową wynagrodzenie za wykonane zlecenia miało wynosić 500 zł netto za cały miesiąc świadczenia usługi, liczone proporcjonalnie do ilości dni przepracowanych w każdym miesiącu. Tytułem rozliczenia wyjazdu zainteresowana miała otrzymać rozliczenie w wysokości 1.334,54 zł (346,50 €). Natomiast z wydruków z konta ubezpieczeniowego zainteresowanego wysokość podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia deklarowanych przez zleceniodawcę – (...) Sp. z o.o. w G. przedstawia się następująco: miesiąc kwiecień 2010 r. – kwota 279,91 zł, a miesiąc maj 2010 r. – kwota 44,50 zł. Z kolei z wydruków dot. przelewów na rachunek bankowy zainteresowanego wynika, iż tytułem zaliczki delegacji ubezpieczony otrzymał od zleceniodawcy kwotę 300,30 € w miesiącu kwietniu 2010 r. oraz kwotę 46,20 € w miesiącu maju 2010 r.

Zagraniczną podróżą służbową jest wykonywanie przez pracownika na polecenie pracodawcy zadań służbowych poza granicami kraju, jeżeli siedziba pracodawcy lub stałe miejsce pracy określone jest w Polsce. Typowa podróż służbowa charakteryzuje się nadto tym, że w kompleksie obowiązków pracownika stanowi zjawisko nietypowe, okazjonalne, w katalogu pracowniczych powinności jest czymś niezwykłym, czyli nietypowym. Pracownik w czasie tej podróży nie wykonuje zasadniczych zadań pracowniczych.

Mając zatem na uwadze fakt, iż zainteresowani A. P. (1) i G. Z. (1) w spornym okresie wykonywali zatrudnienie na podstawie umów zlecenia w sposób stały, a nie okazjonalny, a nadto w stałym miejscu wykonywania pracy na terenie Niemiec oraz że były to typowe czynności powierzone im umowami, brak jest podstaw do twierdzenia jakoby odbywali oni podróż służbową w rozumieniu § 2 ust. 1 pkt 15 w związku z § 5 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r. Podróż do miejsca wykonywania pracy na podstawie umowy zlecenia była dla nich po prostu drogą do pracy, a nie podróżą w celu wykonania zadania sporadycznego. Na terenie Niemiec realizowali swoje zwykłe, umówione ze zleceniodawcą czynności. Fakt, że zamieszkiwali w trakcie realizowania usług poza granicami kraju wynikał ze specyfiki usług i nie nadaje drodze do miejsca pracy kształtu prawnego podróży służbowej. Zainteresowani nie mieli stałego miejsca pracy w Polsce, a więc nie można mówić o zleceniu im poszczególnych zadań do wykonania poza krajem. W judykaturze ugruntowany jest już pogląd, że osoba wykonująca swą stałą pracę za granicą, czy to na podstawie umowy o pracę, czy też na jakiegokolwiek innej podstawie prawnej, nie przebywa w podróży służbowej (por. wyrok Sądu Apelacyjnego w Białymstoku z dnia 8 lipca 2014 r., III AUa 861/13, LEX nr 1493731 i orzecznictwo tam powołane).

W tej sytuacji świadczenie pracodawcy, choćby nazwane dietą z tytułu podróży służbowej, wypłacone pracownikowi nieodbywającemu takiej podróży, a mających miejsce pracy za granicą, nie jest należnością, o której mowa w § 2 punkt 15 rozporządzenia, tylko przychodem, stanowiącym podstawę wymiaru składek w rozumieniu art. 18 ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych. Instytucja podróży służbowej nie może być bowiem aplikowana, tym bardziej instrumentalnie, dla ukrywania wynagrodzenia za pracę, czasu pracy, czy też dla zmniejszenia obciążeń podatkowych i składowych (por. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 17 lutego 2012 r., III UK 54/11, LEX nr 1157573).



To ostatecznie stanowisko ma zresztą szczególne odniesienie do okoliczności niniejszej sprawy, gdyż z porównania kwot wynagrodzenia zainteresowanych - które wynikają jednoznacznie z wydruków konta ubezpieczeniowego zainteresowanych i deklarowanej wysokości podstawy wymiaru składek przez zleceniodawcę, czy też umów zlecenia - i diet wynika jednoznacznie, że kwoty wypłaconych zainteresowanym diet były zdecydowanie wyższe, niż kwoty wypłacane z tytułu wynagrodzenia. Samo wynagrodzenie ustalone było na tak niskim poziomie, że wątpliwe jest, by ktokolwiek wyłącznie za takim wynagrodzeniem podjął się trudnej pracy opieki nad seniorami w oddaleniu od własnego domu.

Sąd Apelacyjny zważył, że Sąd Okręgowy naruszył prawo materialne poprzez nieuprawnione zastosowanie normy § 2 ust. 15 rozporządzenia MPiPS z dnia

18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek

na ubezpieczenia emerytalne i rentowe. Z materiału, nawet w tak wąskim

w zakresie, w jakim został zgromadzony w rozpoznawanej sprawie, wynika jednoznacznie,

iż zainteresowani w ramach wykonywania umów zlecenia na rzecz (...) Sp. z o.o., z całą pewnością nie odbywali podróży służbowej, a tylko przy takim ustaleniu możliwe jest stosowanie ww. przepisu § 2 ust. 15 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r.

Wobec powyższego, w realiach niniejszej sprawy rozważania w przedmiocie zasadności wyłączenia z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia A. P. (1) i G. Z. (1) kwot wypłaconych im tytułem diet, a właściwie części wynagrodzenia w wysokości równowartości diet przysługujących z tytułu podróży służbowych poza granicami kraju, za każdy dzień pobytu, powinny odnosić się do normy wynikającej z § 2 pkt 16 rozporządzenia w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe, obejmującej swoim zakresem podmiotowym pracowników zatrudnionych za granicą u polskich pracodawców. Pozwany organ rentowy co prawda w uzasadnieniu zaskarżonej decyzji odwoływał się do pkt 15 § 2 rozporządzenia, nie mniej jednak pkt 16 § 2 wskazany został w jej podstawie prawnej.

Pracownik zatrudniony za granicą u polskiego pracodawcy nie odbywa podróży służbowej, wobec czego nie przysługują mu należności z tym związane, ale jego sytuacja faktyczna wykazuje podobieństwo do przebywania w takiej podróży, skoro prace świadczy poza miejscem swego zamieszkania i w oddaleniu od rodziny, co generuje wyższe niż zwykle wydatki na utrzymanie. Biorąc to pod uwagę, ustawodawca zdecydował się zastosować

w tym przypadku ulgę w opłacaniu składek na ubezpieczenia społeczne, zbliżoną do ulgi uzyskiwanej przez pracownika przebywającego w podróży służbowej, poprzez wyłączenie

z podstawy ich wymiaru części wynagrodzenia stanowiącej równowartość diety. Płatnik obniża wówczas podstawę wymiaru składek, co jest korzystne dla pracowników, gdyż tym samym uzyskują oni wyższe dochody ze stosunku pracy. Wyłączenie z podstawy wymiaru składek pracowników zatrudnionych za granicą części wynagrodzenia odpowiadającego równowartości diety z tytułu podróży służbowej poza granicami kraju ma swoje uzasadnienie poprzez odniesienie ich sytuacji do sytuacji pracowników odbywających zagraniczne podróże służbowe, a także do sytuacji pracowników wykonujących zatrudnienie poza miejscem swego zamieszkania.

Status pracowników wysłanych znajduje zatem odzwierciedlenie w ustaleniu składników wynagrodzenia mających uzupełniać wynagrodzenie za wykonaną pracę,

ze względu na to, że ich sytuacja generuje wyższe niż zwykle wydatki na utrzymanie,

choć wykazuje tylko podobieństwo do przebywania w podróży służbowej. Podkreślić należy, że skoro pracownicy zatrudnieni za granicą u polskiego pracodawcy nie odbywają podróży służbowej, pracodawca wskazał wyraźnie, że osobom wysłanym do takiej pracy nie są wypłacane diety, lecz chodzi o ich równowartość w ramach wynagrodzeń, które - wzorem diety - uwzględniają sytuację faktyczną związaną ze świadczeniem pracy poza stałym miejscem zamieszkania. Zastosowana została i w tym przypadku ulga w opłacaniu składek

na ubezpieczenia społeczne, zbliżona do ulgi uzyskiwanej przez przebywającego w podróży służbowej, tak że obowiązek składkowy nie obejmuje wynagrodzenia (przychodu, o którym mowa art. 18 ust. 1 w związku z art. 4 pkt

9 ustawy systemowej) do kwoty równowartości diety. W związku z tym Sąd odwoławczy zwraca uwagę, że ustalenie podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne wymaga pominięcia wyłącznie równowartości diet, lecz już nie ryczałtów za noclegi. Przychód z tytułu ponoszenia przez pracodawcę kosztów zakwaterowania pracowników za granicą stanowi podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne (por. wyrok SN z dnia 8 marca 2016 r., II UK 96/15, LEX nr 2007794; uchwała SN z dnia 10 grudnia 2015 r., III UZP 14/15, OSNP 2016/6/74; wyrok SN z dnia 30 października 2013 r., II UK 112/13, LEX nr 1403878; wyrok SN z dnia 3 grudnia 2013 r., I UK 156/13, OSNP 2015/2/25; wyrok SN z dnia 23 kwietnia 2013 r., I UK 600/12, OSNP 2014/2/28).

Podkreślenia również wymaga, że zasady obliczania podstawy wymiaru składek w odniesieniu do pracowników, o których mowa w § 2 pkt 16 rozporządzenia,

tj. pracowników oddelegowanych są już ugruntowane w orzecznictwie Sądu Najwyższego.

W uchwale z dnia 10 września 2009 r. (I UZP 5/09, OSNP 2010/5-6/71) wskazano,

że podstawą wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe pracowników jest faktycznie wypłacane im w danym miesiącu wynagrodzenie, pomniejszone o te należności (kwoty), które nie stanowią podstawy wymiaru składek w myśl przepisów cytowanego rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r. W kolejnych orzeczeniach z dnia 2 października 2013 r., II UK 78/13, oraz w wyroku z dnia 10 października 2013 r., II UK 104/13, Sąd Najwyższy podkreślił, że kwota przeciętnego wynagrodzenia, o której mowa w § 2 ust. 1 pkt 16 in fine rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r., nie jest progiem, od którego podstawa wymiaru składek nie może być niższa, a jeżeli rzeczywisty przychód pracownika jest od tej kwoty niższy, to jest progiem mającym zastosowanie, gdy faktycznie wypłacone wynagrodzenie jest wyższe niż przeciętne, a zastosowanie odliczeń, przewidzianych przepisem, spowodowałyby obniżenie podstawy wymiaru składek poniżej tego progu. Z przepisu tego wynika, że od podstawy wymiaru składek odlicza się wskazaną wyżej część wynagrodzenia (zasada) i że nie stosuje się tego odliczenia w przypadku, gdy po tak dokonanym odliczeniu miesięczny przychód stanowiący podstawę wymiaru składek okaże się być niższy od kwoty przeciętnego wynagrodzenia, o którym mowa w art. 19 ust. 1 ustawy systemowej (wyjątek). Inaczej rzecz ujmując, odliczenie równowartości diety jest możliwe tylko w tym miesiącu, w którym po tej operacji miesięczny przychód stanowiący podstawę wymiaru składek będzie wynosił co najmniej równowartość kwoty przeciętnego wynagrodzenia, o którym mowa w art. 19 ust. 1 ustawy systemowej. Nie chodzi więc o podwyższenie podstawy wymiaru składek do kwoty przeciętnego wynagrodzenia, o którym mowa w art. 19 ust. 1 ustawy systemowej, ale o zaniechanie odliczenia w danym miesiącu, co oznacza, że podstawa wymiaru składki za ten miesiąc odpowiada przychodowi pracownika w rozumieniu art. 11 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (w niniejszej sprawie - wypłaconemu wynagrodzeniu) bez żadnych odliczeń. Skoro definicja podstawy wymiaru składek ubezpieczonych - pracowników zawarta jest w ustawie systemowej (art. 18 ust. 1 ustawy systemowej) i nie określa ona wymaganego minimalnego pułapu podstawy wymiaru składek, to przepisy rozporządzenia wykonawczego (art. 21 ustawy systemowej) muszą być interpretowane w zgodzie z nią. Nie mogą zatem - wbrew ustawie - stanowić, że podstawa wymiaru składek pracowników zatrudnionych za granicą u polskich pracodawców nie może być niższa, niż kwota przeciętnego wynagrodzenia, o którym mowa w art. 19 ust. 1 ustawy systemowej. Taką samą interpretację co do sposobu obliczania składek na tle § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia Sąd Najwyższy przedstawił w wyroku z dnia 14 listopada 2013 r. (II UK 204/13, OSNP 2014/8/121).

Sąd odwoławczy zwraca uwagę, że ocena dopuszczalności skorzystania

z przedmiotowej normy ustanowionej w § 2 pkt 16 rozporządzenia nie jest jednak możliwa

na podstawie zgromadzonego w sprawie materiału. Sąd rozpoznając sprawę dokonał ustaleń i rozważań przede wszystkim przez pryzmat specyfiki i struktury działalności (...) Sp. z o.o. w G. przyjmując, iż w ramach działalności spółka zawierała umowy zlecenia, których przedmiotem było udzielanie pomocy i opieki osobie podlegające opiece w jej własnym środowisku domowym, przy czym zleceniobiorca oddelegowany był do pracy za granicą. W świetle tak ustalonych okoliczności Sąd Okręgowy ustalił, że spółka ww. zawarła umowę zlecenia m.in. z zainteresowanymi - nie badając warunków zatrudnienia co do zainteresowanych A. P. (1) i G. Z. (1). Sąd jedynie miał na uwadze wysokość podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne przyjęte przez płatnika składek, co wynika z

konta ubezpieczeniowego zainteresowanych oraz wysokość sum pieniężnych dokonanych przez płatnika składek na rachunek bankowy zainteresowanych tytułem zaliczki delegacji.

Sąd Okręgowy nie poczynił żadnych ustaleń w zakresie warunków łączących płatnika składek i zainteresowanych co do warunków zatrudnienia – pomimo przedłożonych umów zlecenia łączących strony, w tym ponoszenia kosztów związanych z pobytem zleceniobiorcy na terenie Niemiec i poszczególnych składników składających się na wysokość tych kosztów. Sąd pierwszej instancji również pominął treść umowy (k. 59-70 a.s.) z marca 2010 r. pomiędzy płatnikiem składek, a obywatelem Niemiec - zawartej za pośrednictwem agencji (...) P. K. - o świadczenie usług w zakresie prowadzenia gospodarstwa i wsparcia w domowej opiece, z której wynika m.in., iż zleceniodawca - obywatel Niemiec - przejmuje koszty za podróż tam i z powrotem pracownicy w wysokości 100 € oraz odebrania pracownicy do 50 km lub 130 €, w przypadku przybycia pod podany adres, na 2 miesiące.

Sąd odwoławczy stoi przy tym na stanowisku, iż na podstawie § 2 pkt 16 rozporządzenia w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe w brzmieniu obowiązującym w spornym okresie - zgodnie z którym podstawy wymiaru składek nie stanowi część wynagrodzenia pracowników zatrudnionych za granicą u polskich pracodawców, z wyłączeniem osób wymienionych w art. 18 ust. 12 ustawy - w wysokości równoważności diety przysługującej z tytułu podróży służbowych poza granicami kraju, za każdy dzień pobytu, określonej w przepisach w sprawie wysokości oraz warunków ustalania należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej poza granicami kraju, z tym zastrzeżeniem, że tak ustalony miesięczny przychód tych osób stanowiący podstawę wymiaru składek nie może być niższy od kwoty przeciętnego wynagrodzenia, o którym mowa w art. 19 ust. 1 ustawy – nie podlegają wliczeniu do podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia koszty związane ze zwiększonymi wydatkami, o ile to właśnie płatnik składek był podmiotem, który takie zwiększone koszty zatrudnienia faktycznie obciążały. Nie można bowiem tracić z pola widzenia, że § 2 ust. 1 rozporządzenia wyraźnie mówi o wyłączeniu z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia określonych rodzajów przychodów.

Stosownie do treści art. 18 ust. 1 ustawy systemowej, podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe ubezpieczonych będących pracownikami stanowi przychód, o którym mowa w art. 4 pkt 9 ustawy, co oznacza przychody w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu zatrudnienia w ramach stosunku pracy. Zgodnie zaś z art. 18 ust. 3 ustawy systemowej podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe zleceniobiorców ustala się zgodnie z ust. 1, jeżeli w umowie agencyjnej lub umowie zlecenia albo w innej umowie o świadczenie usług, do której zgodnie z Kodeksem cywilnym stosuje się przepisy dotyczące zlecenia, określono odpłatność za jej wykonywanie kwotowo, w kwotowej stawce godzinowej lub akordowej albo prowizyjnie. Przepis art. 12 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (j.t. Dz. U. z 2012 r. poz. 361 ze zm.) stanowi zaś, że za przychody ze stosunku pracy uznaje się wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne oraz wartość pieniężną świadczeń w naturze, bądź ich ekwiwalenty, bez względu na źródło finansowania tych wypłat i świadczeń, a w szczególności: wynagrodzenie zasadnicze, wynagrodzenie za godziny nadliczbowe, różnego rodzaju dodatki, nagrody, ekwiwalenty za niewykorzystany urlop i wszelkie inne kwoty niezależnie od tego, czy ich wysokość została z góry ustalona, a ponadto świadczenia pieniężne ponoszone za pracownika, jak również wartość innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych.

W ustalonym przez Sąd I instancji stanie faktycznym uzasadnia wątpliwości co do tego, czy wynagrodzenia, które otrzymywali zainteresowani A. P. (1) i G. Z. (1) z tytułu „delegacji”, a które ewentualnie mogłyby być kwalifikowane jako należności, o których mowa w § 2 pkt 16 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1988 r., w istocie stanowiło wynagrodzenie za wykonywaną pracę, co do którego nie zachodzą podstawy do jego nieuwzględnienia w podstawie wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne. Jak już wyżej wspomniano dysproporcja kwot wypłaconych formalnie tytułem wynagrodzenia oraz kwot wypłaconych z tytułu „delegacji” nasuwa podejrzenie, że tytułem „delegacji” wypłacone zostały kwoty będące w rzeczywistości wynagrodzeniem za wykonywaną przez zainteresowanych pracę.

Przy tym jeszcze raz można wskazać, że wysokość deklarowanej podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne zainteresowanych przez płatnika składek – spółkę ww. były zdecydowanie niewielkie i zgodnie z zasadami doświadczenia życiowego trudno jest przyjąć, iż ktokolwiek zdecydowałby się na wykonywanie za granicą wymagającej 24-godzinnej dyspozycyjności pracy polegającej na opiece nad starszą osobą za wynagrodzeniem ustalonym na tak niskim poziomie.

Rzecz Sądu I instancji rozpoznającego ponownie niniejszą sprawę będzie zatem w pierwszej kolejności ustalenie, z jakiego rzeczywistego tytułu (...) Sp. z o.o. w G. dokonała wypłat na rzecz A. P. (1) i G. Z. (1), po wcześniejszym ustaleniu warunków pracy łączących strony przez pryzmat przedłożonych umów zlecenia, a także warunków łączących płatnika składek z obywatelami Niemiec w zakresie ponoszenia kosztów dojazdu za danego pracownika – zainteresowanego. Dopiero w sytuacji, gdy Sąd Okręgowy dojdzie do przekonania, że Spółkę obciążały zwiększone koszty zatrudnienia zainteresowanych jako zleceniobiorcę zatrudnionych za granicą i że dokonane wypłaty miały faktycznie na celu rekompensatę tych kosztów dopuszczalne stanie się rozważanie, czy były to przychody wymienione w § 2 ust. 1 rozporządzenia MPiPS z dnia 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe, w szczególności w § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia.

Wówczas również zaktualizuje się kwestia oceny ww. przepisu pod kątem jego ewentualnej niekonstytucyjności. Sąd Apelacyjny ma na względzie, że wyrokiem z dnia 16 lutego 2010 r. Trybunał Konstytucyjny orzekł, iż § 2 ust. 1 pkt 6 rozporządzenia MPiPS z dnia 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe, przez to, że nie dotyczy zleceniobiorców wykonujących pracę w zakładzie pracy lub miejscu wyznaczonym przez pracodawcę w zakresie wartości świadczeń rzeczowych wynikających z przepisów o bezpieczeństwie i higienie pracy oraz ekwiwalentów za te świadczenia wypłacane zgodnie z przepisami wydanymi przez Radę Ministrów lub właściwego ministra, a także ekwiwalentów pieniężnych za pranie odzieży roboczej, używanie odzieży i obuwia własnego zamiast roboczego, jest niezgodny z art. 92 ust. 1 Konstytucji RP. (P 16/09, OTK-A 2010/2/12, Dz. U. z dnia 3 marca 2010 r., Nr 31, poz. 167). W uzasadnieniu wyroku Trybunał podkreślił, że zaskarżony przepis rozporządzenia wykracza poza delegację zawartą w upoważnieniu ustawowym z art. 21 ustawy systemowej, gdyż odmiennie traktuje grupy ubezpieczonych, mimo braku wskazań ustawowych dla takiego różnicowania podmiotowego aktem wykonawczym.

W orzecznictwie sądów powszechnych przyjął się jednolicie pogląd, że wskazany w uzasadnieniu orzeczenia Trybunału błąd legislacyjny dotyczył również przepisu § 2 ust. 1 pkt 15 w zw. z § 5 rozporządzenia - według stanu prawnego obowiązującego do dnia 1 sierpnia 2010 r. Skoro prawodawca w ustawie systemowej uznał, że podstawę wymiaru składek zleceniobiorców, dla których w umowie określono odpłatność kwotowo, w kwotowej stawce godzinowej lub akordowej albo prowizyjnie, ustala się tak samo, jak podstawę wymiaru składek pracowników i skoro na podstawie jednej delegacji ustawowej do wydania rozporządzenia takie jedno rozporządzenie wydano, to trzeba przyjąć, że przepisy rozporządzenia, w brzmieniu obowiązującym w okresach spornych, należało stosować zarówno do pracowników, jak do zleceniobiorców oraz do innych ubezpieczonych wymienionych w § 5 rozporządzenia. Nadto uwzględnienie wyłączeń z podstawy wymiaru składek tylko w stosunku do niektórych ubezpieczonych kłóciło się z zasadą równości składek, sformułowaną w art. 15 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych. Zdaniem sądów przepis § 2 ust. 1 pkt 15 w zw. z § 5 rozporządzenia przez to, że nie dotyczył osób wykonujących pracę na podstawie umowy zlecenia, był niezgodny z art. 92 ust. 1 Konstytucji RP dokładnie z tych samych względów, z jakich niekonstytucyjny był przepis § 2 ust. 1 pkt 6 tego rozporządzenia. Pogląd o niekonstytucyjności ww. przepisu zaaprobowany został również przez Sąd Najwyższy w sprawie I UK 236/12 (LEX nr 1619674).

Zmiana stanu prawnego nastąpiła z dniem 1 sierpnia 2010 r., przez nadanie § 5 ust. 2 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r. następującego brzmienia: przepisy § 2-4 stosuje się odpowiednio przy ustalaniu podstawy wymiaru składek członków rolniczych spółdzielni produkcyjnych i spółdzielni kółek rolniczych oraz 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 (rozporządzeniem zmieniającym MPiPS z dnia 9 lipca 2010 r., Dz. U. Nr 127, poz. 860). Podkreśla się,

że właściwy minister prawidłowo odczytał zapatrywania prawne dotyczące przekroczenia delegacji ustawowej i jeszcze przed upływem terminu 12 miesięcy, po którym niekonstytucyjny przepis utraciłby moc (derogacja normodawcy), jak też szerzej, niż wynika to wprost z wyroku Trybunału, znowelizował przedmiotowe rozporządzenie odnosząc odpowiednio do zleceniobiorców wszystkie wyłączenia z podstawy wymiaru składek zawarte w § 2.

Przy tym należy mieć na uwadze, że skoro do omówionej zmiany stanu prawnego doszło od dnia 1 sierpnia 2010 r., miało to miejsce po okresie objętym sporem

w niniejszej sprawie, a zatem zmiana powyższa nie może wprost się do niej odnosić.

Dlatego też Sąd Okręgowy przy ponownym rozpoznaniu sprawy – mając na uwadze, że co do zasady sądy posiadają kompetencje do samodzielnej kontroli zgodności przepisu rozporządzenia z normą konstytucyjną, gdyż uprawnienie to wynika bezpośrednio z art. 178 ust. 1 Konstytucji, który stanowi o podległości sędziów tylko Konstytucji i ustawom, a nie wszelkim innym aktom prawnym, nawet jeśli mają one charakter aktów powszechnie obowiązujących – jeśli znajdzie podstawy faktyczne do stosowania § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r. – będzie musiał rozważyć ewentualną możliwość odpowiedniego zastosowania ww. wyroku Trybunału Konstytucyjnego, co będzie wymagało pogłębionej analizy prawnej i odwołania się do reguł wykładni. Czynienie rozważań w tym przedmiocie przez Sąd Apelacyjny na tym etapie postępowania byłoby przedwczesne przede wszystkim z uwagi na konieczność zgromadzenia materiału dowodowego.

Jeśli natomiast Sąd Okręgowy podzieli wątpliwości Sądu II instancji

co do rzeczywistej kwalifikacji przychodów uzyskanych przez ubezpieczoną od spółki (...) i nie znajdzie podstaw do ich wyłączenia z podstawy wymiaru składek

na ubezpieczenia, powinien mieć na względzie, że zgodnie z utrwalonym w doktrynie

i judykaturze poglądem autonomia woli stron umowy o pracę w kształtowaniu jej postanowień, w tym dotyczących wynagrodzenia, podlega ochronie jedynie w ramach wartości uznawanych i realizowanych przez system prawa, a strony obowiązane są respektować nie tylko interes jednostkowy, lecz także mieć wzgląd na interes publiczny. Przepis art. 353<sup>1</sup> k.c., poprzez art. 300 k.p. znajduje tu odpowiednie zastosowanie,

a wymaganie, aby treść stosunku pracy lub jego cel nie sprzeciwiały się właściwości (naturze) tego stosunku, ustawie, ani zasadom współżycia społecznego nie jest sprzeczny z zasadami prawa pracy. Tym samym brak jest przeciwwskazań, aby postanowienia takich umów dotyczące wynagrodzenia i innych świadczeń związanych z pracą mogły być przez pryzmat zasad współżycia społecznego ocenione jako nieważne w części przekraczającej granice godziwości, a zatem w sytuacji ich nadmiernej wysokości. Zasady dotyczące oceny postanowień umownych znajdują zastosowanie także na gruncie prawa ubezpieczeń społecznych. W rezultacie kontrola wynagrodzenia za pracę w aspekcie świadczeń

z ubezpieczenia społecznego, tak w zakresie zgodności z prawem, jak i zasadami współżycia społecznego, może być prowadzona przez Zakład Ubezpieczeń Społecznych, który stosownie do art. 86 ust. 2 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, upoważniony jest do kontroli wykonywania zadań i obowiązków w zakresie ubezpieczeń przez płatników składek. Kontrola ta obejmuje między innymi zgłoszenie do ubezpieczenia oraz prawidłowość i rzetelność obliczenia, potrącenia i płacenia składki. Oznacza to, że Zakład ma kompetencje do badania zarówno tytułu zawarcia umowy o pracę, jak też ważności poszczególnych jej postanowień

i może kwestionować te z nich, które pozostają w kolizji z prawem lub zasadami współżycia społecznego albo zmierzają do obejścia prawa (art. 58 k.c.). W ramach art. 41 ust. 12 i 13 ustawy może zanegować także wysokość wynagrodzenia stanowiącego podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie. Nie jest przy tym ograniczony wyłącznie do kwestionowania faktu wypłacania wynagrodzenia w ogóle lub we wskazanej kwocie, czy tylko prawidłowości wyliczenia, lecz może ustalać stosunek ubezpieczenia społecznego na ściśle określonych warunkach, będąc niezwiązanym nieważną czynnością prawną w całości lub części,

a stanowisko zakładu w tym zakresie podlega kontroli sądowej w ramach postępowania

w sprawach z zakresu ubezpieczeń społecznych (art. 38 ust. 2 ustawy systemowej, tak np. uzasadnienie wyroku Sądu Apelacyjnego w Krakowie z dnia 29 stycznia 2013 r., III AUa 493/12, LEX nr 1280382 i powołane tam orzecznictwo).

Mając na względzie powyższe rozważania, Sąd Apelacyjny wskazuje, iż przy ponownym rozpoznaniu sprawy Sąd Okręgowy - działając w ramach zakreślonych przez przepisy art. 386 § 5 i 6 k.p.c. - powinien przeprowadzić postępowanie dowodowe zmierzające do zgodnej z rzeczywistym stanem rzeczy kwalifikacji przychodów ubezpieczonej objętych niniejszym postępowaniem, ze szczególnym uwzględnieniem możliwości ich wyłączenia z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne w oparciu o przepisy rozporządzenia MPiPS z dnia 18 grudnia 1988 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe.

Należy zwrócić uwagę, że do akt sprawy nie została załączona dokumentacja, na podstawie której sporządzono protokół kontroli. W aktach sprawy brak jest również umowy pomiędzy płatnikiem składek i osobą wymagającą opieki, którą zajmował się zainteresowany G. Z. (1). Uzasadnione jest zatem pozyskanie tej umowy. Taka umowa znajdująca się w materiale dowodowym została przedstawiona jedynie odnośnie zainteresowanej A. P. (1).

Konieczne jest również przeprowadzenie dowodu z przesłuchania stron – Prezesa Zarządu (...) Sp. z o.o. oraz zainteresowanych A. P. (1) i G. Z. (1), jak również w charakterze świadka – pełnomocnika Spółki – (...); przedmiotem tych zeznań powinny być ustalone przez strony zasady i faktyczny sposób wykonania łączącej spółkę i ubezpieczonych umowy zlecenia, ze szczególnym uwzględnieniem uzgodnionych i wypłaconych na rzecz zainteresowanych przez spółkę kwot. W tym zakresie niezbędne jest ustalenie, kto rzeczywiście pokrywał tzw. zwiększone koszty utrzymania ubezpieczonych jako zleceniobiorcy zatrudnionego za granicą – czy płatnik składek, czy osoba korzystająca bezpośrednio z usługi opieki, czy może nawet sami zainteresowani.

Sąd Okręgowy dopuści też inne dowody, których potrzeba powołania wyniknie w toku postępowania, a następnie na podstawie wszystkich zebranych w sprawie dowodów dokona pełnej i wszechstronnej oceny zgromadzonego materiału dowodowego. Dopiero bowiem taka analiza pozwoli Sądowi Okręgowemu - przy uwzględnieniu omówionych powyżej wskazań Sądu Apelacyjnego - na prawidłową ocenę merytorycznej zasadności zaskarżonych decyzji organu rentowego tj. czy w realiach rozpoznawanej sprawy zainteresowani uzyskali od płatnika składek jakikolwiek przychód podlegający wyłączeniu z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne, czy też wszelkie wypłacone jej przez (...) Sp. z o.o. w G. kwoty należy kwalifikować jako wynagrodzenie za wykonaną pracę, podlegające oskładkowaniu w pełnym zakresie.

Uznając, że Sąd I instancji nie rozpoznał istoty sprawy, stan faktyczny sprawy nie został wyjaśniony i konieczne jest przeprowadzenie postępowania dowodowego w całości, na mocy art. 386 § 4 k.p.c. Sąd Apelacyjny orzekł, jak w sentencji.

SSA Bożena Grubba SSA Alicja Podlewska SSA Aleksandra Urban