

Sygn. akt VIII U 305/17

WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 21 czerwca 2017 r.

Sąd Okręgowy w Gliwicach VIII Wydział Pracy i Ubezpieczeń Społecznych

w składzie:

Przewodniczący:	SSR del. Anna Capik-Pater
Protokolant:	Anna Krzyszkowska

po rozpoznaniu w dniu 21 czerwca 2017 r. w Gliwicach

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

przeciwko Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych Oddziałowi w L.

o wydanie pisemnej interpretacji przepisów

na skutek odwołania (...) Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w G.

od decyzji Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddziału w L.

z dnia 30 grudnia 2016 r. **nr** (...)

oddala odwołanie.

(-) SSR del. Anna Capik-Pater

Sygn. akt. VIII U 305/17

UZASADNIENIE

Decyzją nr (...) z dnia 30 grudnia 2016r. Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w L. na podstawie art. 10 ust. 1 i ust. 5 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (tekst jedn. Dz.U. z 2016r. poz. 1829 ze zm.) w związku z art. 83d ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (tekst jedn. Dz. U. z 2016 poz. 963 ze zm.) uznał za nieprawidłowe stanowisko przedsiębiorcy: (...) Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w G. zawarte we wniosku złożonym w dniu 28 października 2016 r. w przedmiocie ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne z tytułu umowy zlecenia, której przedmiotem jest świadczenie usług opiekuńczych za granicą w ramach oddelegowania, z wykonywania której zleceniobiorca uzyskał przychód niższy od kwoty przeciętnego wynagrodzenia, o którym mowa w art. 19 ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych.

W uzasadnieniu decyzji organ rentowy wskazał, że przepis § 2 ust. 1 pkt.16 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe w znowelizowanym brzmieniu od 1 października 2016r. ma zastosowanie do ustalania podstawy wymiaru składek począwszy od podstawy za październik 2016r., wskazanej w dokumentach rozliczeniowych składanych za ten miesiąc. Powyższe wyłączenie, w brzmieniu obowiązującym

od 1 października 2016r. ma zastosowanie wyłącznie, jeśli przychód pracownika za dany miesiąc jest wyższy niż przeciętne wynagrodzenie, o którym mowa w art. 19 ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, czyli w 2016r. wyższy niż kwota 4.055 zł. Bez znaczenia jest, czy praca za granicą była wykonywana przez cały czy też przez część miesiąca. Z powyższego wynika, iż zmiana treści § 2 ust. 1 pkt. 16 ww. rozporządzenia polega na pozostawieniu możliwości wyłączenia części wynagrodzenia w odniesieniu do osób, których przychód jest wyższy niż prognozowane przeciętne wynagrodzenie miesięczne w gospodarce narodowej na dany rok kalendarzowy. Przy dokonywaniu porównania do kwoty przeciętnego wynagrodzenia brak jest podstaw prawnych do proporcjonalnego zmniejszania kwoty przeciętnego wynagrodzenia, odpowiednio do okresu przebywania za granicą, w przypadku pracownika, który pracował za granicą przez część miesiąca. Nie ma zatem znaczenia okres przebywania w danym miesiącu za granicą. Porównania należy dokonać zawsze do pełnej kwoty przeciętnego wynagrodzenia. Możliwość obniżania podstawy wymiaru składek o równowartość diet dotyczy zatem tylko tych osób, które uzyskują przychód wyższy niż przeciętne wynagrodzenie. W konsekwencji, w sytuacji gdy odliczenie od zarobków równowartości diet spowoduje obniżenie podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne pracownika poniżej tego poziomu, przychód do oskładkowania będzie można obniżyć jedynie do wysokości przeciętnej płacy, tj. kwoty prognozowanego przeciętnego wynagrodzenia w gospodarce narodowej na dany rok kalendarzowy (w 2016r. - 4.055 zł).

Organ rentowy argumentował dalej, iż w przypadku uzyskania przez pracownika przychodu, który nie przekracza przeciętnego wynagrodzenia, niezależnie od powodu tego stanu rzeczy (czy praca za granicą była wykonywana przez cały czy też przez część miesiąca), przepisu § 2 ust. 1 pkt. 16 rozporządzenia nie stosuje się. Podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne ustala się na zasadach ogólnych wynikających z art. 18 ust. 1 i 3 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, z zastosowaniem pozostałych włączeń określonych w § 2 ust. 1 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe. Nie stosowanie § 2 ust. 1 pkt. 16 rozporządzenia oznacza, że brak jest podstaw prawnych do odejmowania równowartości diet ani porównywania przychodu do kwoty przeciętnego wynagrodzenia. Oznacza to, że podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne stanowić będzie faktycznie uzyskany przychód, w konsekwencji począwszy od 1 października 2016r. podstawa wymiaru jego składek na ubezpieczenia społeczne nie będzie podwyższana, zaś pracodawca będzie zobowiązany do naliczania i opłacania składek na ubezpieczenia społeczne od faktycznie uzyskanego przez pracownika przychodu.

W odwołaniu od powyższej decyzji (...) Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w G. wniosła o zmianę zaskarżonej decyzji z dnia (...) w całości i potwierdzenie stanowiska przedstawionego przez Spółkę we wniosku o wydanie interpretacji, a więc potwierdzenie, że podstawa wymiaru składek zleceniobiorców, którzy mają określone wynagrodzenie miesięczne w kwocie wyższej niż przeciętne wynagrodzenie, jednak z uwagi na wykonywanie usług za granicą przez część miesiąca należne im wynagrodzenie za ten okres jest niższe niż kwota przeciętnego wynagrodzenia powinna być ustalana z uwzględnieniem § 2 ust. 1 pkt. 16 rozporządzenia w sprawie podstawy wymiaru składek oraz art. 18 ust. 9 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych. Nadto odwołująca domagała się zasądzenia od Zakładu Ubezpieczeń Społecznych na jej rzecz kosztów postępowania - w tym kosztów zastępstwa procesowego według norm przepisanych.

(...) Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w G. podniosła następujące zarzuty względem zaskarżonej decyzji:

- naruszenie § 2 ust. 1 pkt. 16 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998 roku w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe (Dz. U. z 2015 roku, poz. 2236 ze zm. - zwanego dalej rozporządzeniem w sprawie podstawy wymiaru składek) poprzez uznanie, że w przypadku zleceniobiorców wykonujących usługi za granicą w ramach oddelegowania, których przychód jest niższy od kwoty przeciętnego wynagrodzenia tylko z tego powodu, że zleceniobiorca nie świadczy usług za granicą przez cały miesiąc, podstawa wymiaru składek nie jest ustalana z uwzględnieniem § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia w sprawie podstawy wymiaru składek - w sytuacji, gdy w ocenie Spółki podstawa wymiaru składek zleceniobiorców

pracujących za granicą przez niepełny miesiąc powinna być obliczana z uwzględnieniem § 2 ust. 1 pkt 16 powyższego rozporządzenia.

- naruszenie art. 18 ust. 9 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych poprzez nieuwzględnienie tej regulacji przy ustalaniu podstawy wymiaru składek zleceniobiorców wykonujących pracę za granicą przez niepełny miesiąc, w sytuacji, gdy z przepisu tego jednoznacznie wynika, że za miesiąc, w którym nastąpiło odpowiednio objęcie ubezpieczeniami emerytalnym i rentowymi lub ich ustanie i jeżeli trwały one tylko przez część miesiąca, kwotę najniższej podstawy wymiaru składek zmniejsza się proporcjonalnie, dzieląc ją przez liczbę dni kalendarzowych tego miesiąca i mnożąc przez liczbę dni podlegania ubezpieczeniu, a więc podstawy wskazane w § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia w sprawie podstawy wymiaru składek powinny być zmniejszane proporcjonalnie przy wykonywaniu za granicą pracy przez niepełny miesiąc,

- naruszenie art. 92 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 roku (Dz. U. z 1997 roku, nr 7, poz. 16 - dalej zwanej Konstytucją) poprzez wykładnię § 2 ust. 1 pkt. 16 rozporządzenia w sprawie podstawy wymiaru składek z pominięciem art. 18 ust. 9 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych.

- naruszenie art. 32 ust. 1 Konstytucji poprzez uznanie, że możliwe jest odmienne ustalanie zasad podstawy wymiaru składek zleceniobiorców tylko z tego powodu, czy wykonują usługi przez cały miesiąc, czy też przez jego część - w sytuacji, gdy prowadzi to do nierównego traktowania obywateli w tej samej sytuacji.

W odpowiedzi na odwołanie organ rentowy wniósł o jego oddalenie, podtrzymując swoje stanowisko zawarte w uzasadnieniu zaskarżonej decyzji.

Sąd ustalił, co następuje:

(...) Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w G. zajmuje się prowadzeniem działalności gospodarczej między innymi w zakresie usług marketingowych, promocyjnych, pośrednictwa w sprzedaży towarów i usług na rzecz innych pomiotów, a także w zakresie usług opieki nad osobami w podeszłym wieku i osobami niepełnosprawnymi. Spółka świadczy usługi zarówno na terytorium Polski, jak i na terytorium Niemiec, a swoje usługi Spółka kieruje do klientów z Polski i z Niemiec. Odwołująca współpracuje z osobami fizycznymi w oparciu o umowy cywilnoprawne - umowy zlecenia. Z każdym zleceniobiorcą odwołująca zawiera dwie umowy zlecenia - jedną regulującą wykonywanie zleconych usług marketingowych, promocyjnych, pośrednictwa w sprzedaży w Polsce, a drugą wykonywanie usług opiekuńczych w Niemczech. Obie umowy przewidują naprzemienne wykonywanie na rzecz odwołującej spółki określonych czynności w dwóch państwach - w Polsce i w Niemczech. Naprzemienne wykonywanie czynności przez zleceniobiorców na terytorium dwóch państw oznacza, że zleceniobiorca - na podstawie umowy na usługi marketingowe - będzie wykonywał pracę przez pewien okres w Polsce, następnie przez pewien okres w Niemczech (w oparciu o umowę na opiekę), a potem znowu w Polsce (na podstawie umowy na usługi marketingowe), itd. Okres pracy w Niemczech będzie zależał od zawieranych przez Spółkę kontraktów i czasami nie będzie on pokrywał się z pełnymi miesiącami kalendarzowymi. Oznacza to, że zleceniobiorca może zarówno rozpoczynać jak i kończyć wykonywanie zleconych czynności na terytorium Niemiec w trakcie miesiąca kalendarzowego. Wynagrodzenie za wykonywanie czynności opiekuńczych w Niemczech określone jest w umowie w miesięcznej kwocie i wypłacane po zakończeniu miesiąca, za które jest należne. Miesięczne wynagrodzenie za wykonywanie usług opieki przez cały miesiąc zawsze jest wyższe niż kwota przeciętnego wynagrodzenia. Jednocześnie w sytuacji, gdy zleceniobiorca nie wykonuje zleconych usług opieki w Niemczech przez pełny miesiąc może okazać się, że wynagrodzenie zleceniobiorcy za świadczenie usług przez niepełny miesiąc będzie niższe niż kwota przeciętnego wynagrodzenia.

Z uwagi na fakt, iż zlecenia są wykonywane przez zleceniobiorców, z którymi współpracuje odwołująca w dwóch państwach Wspólnoty Europejskiej, zleceniobiorcy posiadają dokumenty A1, potwierdzające, że właściwym dla nich ustawodawstwem w zakresie ubezpieczeń społecznych i zdrowotnych jest ustawodawstwo polskie. Składki na ubezpieczenie społeczne zleceniobiorców są opłacane na terytorium Polski. W dniu 28 października 2016r. (...) Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w G. złożyła do Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddział w L. wniosek (uzupełniony pismem z dnia 6 grudnia 2016r.) o wydanie pisemnej interpretacji przepisów w trybie art. 10 ustawy

o swobodzie działalności gospodarczej. We wniosku odwołująca wskazała, że powzięła wątpliwość, czy w przypadku, gdy zleceniobiorca przebywa w Niemczech w związku ze świadczeniem usług opiekuńczych przez niepełny miesiąc, to podstawę wymiaru składek za ten miesiąc ustala się w następujący sposób:

- od kwoty wynagrodzenia określonej w stawce miesięcznej (wyższej niż przeciętne wynagrodzenie) pomniejszonej proporcjonalnie w stosunku do ilości dni świadczenia usług w Niemczech (na skutek czego kwota należna zleceniobiorcy za ten miesiąc jest niższa od kwoty przeciętnego wynagrodzenia) należy odjąć równowartość diety za każdy dzień pobytu w Niemczech w związku ze świadczeniem usług w tym Państwie,
- tak ustalony wynik odejmowania porównuje się następnie z kwotą przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia obniżoną w proporcji do ilości dni faktycznego wykonywania usług w Niemczech,
- jeżeli z porównania powyższych kwot okaże się, że kwota tak ustalonej podstawy jest niższa niż kwota przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia pomniejszona proporcjonalnie do ilości dni wykonywania usług w Niemczech - to podstawą wymiaru składek będzie kwota przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia pomniejszona proporcjonalnie do ilości dni wykonywania usług w Niemczech,
- a jeżeli z porównania powyższych kwot okaże się, że kwota tak ustalonej podstawy jest wyższa niż kwota przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia pomniejszona proporcjonalnie do ilości dni wykonywania usług w Niemczech - to podstawą wymiaru składek będzie ta właśnie kwota.

Organ rentowy pismem z dnia 22 listopada 2016 r. wezwał odwołującą o uzupełnienie złożonego wniosku poprzez:

- wskazanie, czy intencją wnioskodawcy jest uzyskanie interpretacji wyłącznie w zakresie ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne z tytułu umowy zlecenia, której przedmiotem jest świadczenie usług opiekuńczych za granicą na terytorium Niemiec,
- czy też złożony wniosek ma na celu uzyskanie interpretacji w zakresie zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne w sytuacji zbiegu dwóch tytułów do ubezpieczenia społecznego tj. umowy zlecenia wykonywanej w Polsce z umowa zlecenia świadczoną na terytorium Niemiec, a jeżeli tak
- wskazanie, czy zleceniobiorca podlega równocześnie obowiązkom ubezpieczeniowym społecznym z tytułu tych dwóch umów zlecenia a także, czy w miesiącu kalendarzowym osiąga przychód zarówno z tytułu umowy wykonywanej w Polsce jak również z tytułu świadczenia usług opiekuńczych na terenie Niemiec.

W odpowiedzi na powyższe odwołująca pismem z dnia 06 grudnia 2016 r. przedstawiła wyjaśnienia dotyczące kwestii poruszanych podając:

- odpowiadając na pierwsze z zadanych pytań Spółka wskazała, że celem wniosku jest uzyskanie interpretacji wyłącznie w zakresie ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne z tytułu umowy zlecenia, której przedmiotem jest świadczenie usług opiekuńczych za granicą na terytorium Niemiec.
- w konsekwencji złożony wniosek nie ma na celu uzyskania interpretacji w zakresie zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne w sytuacji zbiegu dwóch tytułów do ubezpieczenia społecznego, tj. umowy zlecenia wykonywanej w Polsce jak również z tytułu świadczenia usług opieki na terenie Niemiec.
- w związku z powyższym pytanie trzecie jest bezprzedmiotowe.

Biorąc pod uwagę powyższe Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w L. wydał zaskarżoną decyzję nr (...) z dnia 30 grudnia 2016r.

Sąd ustalił stan faktyczny na podstawie akt organu rentowego. Zebrany materiał dowodowy Sąd uznał za kompletny i spójny, a tym samym za wystarczający do poczynienia ustaleń faktycznych oraz na rozstrzygnięcie

sprawy. Zgromadzona dokumentacja została sporządzona w sposób rzetelny i nie budzący wątpliwości i nie była kwestionowana przez żadną ze stron.

Sąd zważył, co następuje:

(...) Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w G. nie zasługuje na uwzględnienie.

Zgodnie z art. 10 ust. 1 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej z dnia 2 lipca 2004r. (Dz.U. 2016r., poz. 1829 t.j.) przedsiębiorca może złożyć do właściwego organu administracji publicznej lub państwowej jednostki organizacyjnej wnioski o wydanie pisemnej interpretacji, co do zakresu i sposobu zastosowania przepisów, z których wynika obowiązek świadczenia przez przedsiębiorcę daniny publicznej oraz składek na ubezpieczenia społeczne lub zdrowotne, w jego indywidualnej sprawie. W myśl art. 10 ust. 5 powołanego powyżej artykułu udzielenie interpretacji następuje w drodze decyzji, od której przysługuje odwołanie. Interpretacja zawiera wskazanie prawidłowego stanowiska w sprawie wraz z uzasadnieniem prawnym oraz pouczeniem o prawie wniesienia środka zaskarżenia. Z kolei zgodnie z art. 83d zd. pierwsze ustawy z dnia 13 października 1998r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz.U. 2016r., poz. 963 t.j.) Zakład wydaje interpretacje indywidualne, o których mowa w art. 10 powołanej ustawy o swobodzie działalności gospodarczej z dnia 2 lipca 2004r. wyłącznie w zakresie obowiązku podlegania ubezpieczeniom społecznym, zasad obliczania składek na ubezpieczenia społeczne, ubezpieczenie zdrowotne, Fundusz Pracy, Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych i Fundusz Emerytur Pomostowych oraz podstawy wymiaru tych składek.

Zasady ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne reguluje ustawa z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych oraz rozporządzenie wykonawcze 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. z 2015, poz. 2236 t.j.).

W myśl art. 18 ust. 1 i 3 w związku z art. 4 pkt. 9 ustawy z dnia 13 października 1998r. o systemie ubezpieczeń społecznych oraz § 1 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe, podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe zleceniobiorców stanowi przychód w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 26 lipca 1991r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2012r., poz. 361 z późn. zm.) z tytułu wykonywania umowy zlecenia, jeżeli w umowie tej określono odpłatność za jej wykonywanie kwotowo, albo w kwotowej stawce godzinowej lub akordowej, albo prowizyjnie. Zgodnie z zapisem art. 4 pkt.9 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych przychodami są: przychody w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu: zatrudnienia w ramach stosunku pracy, pracy nakładczej, służby, wykonywania mandatu posła lub senatora, wykonywania pracy w czasie odbywania kary pozbawienia wolności lub tymczasowego aresztowania, pobierania zasiłku dla bezrobotnych, świadczenia integracyjnego i stypendium wypłacanych bezrobotnym oraz stypendium sportowego, a także z tytułu prowadzenia pozarolniczej działalności oraz umowy agencyjnej lub umowy zlecenia, jak również z tytułu współpracy przy tej działalności lub współpracy przy wykonywaniu umowy oraz przychody z działalności wykonywanej osobiście przez osoby należące do składu rad nadzorczych, niezależnie od sposobu ich powoływania. Zgodnie z § 2 ust. 1 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 podstawy wymiaru składek nie stanowią przychody określone m.in. w pkt. 16 przepisu tj. część wynagrodzenia pracowników, których przychód jest wyższy niż przeciętne wynagrodzenie, o którym mowa w art. 19 ust. 1 ustawy, zatrudnionych za granicą u polskich pracodawców, z wyłączeniem osób wymienionych w art. 18 ust. 12 ustawy - w wysokości równowartości 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.

Jak podniósł Sąd Apelacyjny w (...) w uzasadnieniu wyroku z dnia 9 czerwca 2015r., sygn. akt: III AUa 1061/14 „Pracownicy zatrudnieni za granicą u polskiego pracodawcy nie odbywają podróży służbowej, wobec czego przepisy wskazują wyraźnie, że osobom wysłanym do takiej pracy nie są wypłacane diety, lecz chodzi o ich równowartość w ramach przychodu (wynagrodzenia) który, na podobieństwo diety, uwzględnia sytuację faktyczną, związaną ze świadczeniem pracy poza miejscem zamieszkania. Stąd prawodawca zastosował ulgę w opłacaniu składek na ubezpieczenia społeczne, zbliżoną do ulgi uzyskiwanej przez pracowników przebywających w podróży służbowej, przez określenie, że obowiązek składkowy nie obejmuje ich wynagrodzenia (przychodu) do równowartości diety. Tak też jest w sytuacji zleceniobiorców wysyłanych do pracy za granicą i zasad odliczania także od ich przychodów równowartości diet, w związku ze zwiększonymi wydatkami, jakie ponoszą oni wykonując stale swe usługi poza miejscem zamieszkania.” (Legalis nr 1326997). Wątpliwości zgłaszane przez odwołującą były przedmiotem rozważań Sądu Najwyższego i sądów powszechnych. Jak wskazał Sąd Najwyższy w uzasadnieniu orzeczenia z dnia 3 grudnia 2012r., sygn. akt: II UK 216/13 „Skoro z § 2 ust. 1 pkt 16 in principio 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.) wynika, że podstawy wymiaru składek nie stanowi przychód stanowiący część wynagrodzenia pracowników zatrudnionych za granicą u polskich pracodawców, odpowiadający równowartości diety przysługującej z tytułu podróży służbowej poza granicami kraju, za każdy dzień pobytu, to znaczy, że o taką kwotę podlega obniżeniu podstawa wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne. Zastrzeżenie zawarte w § 2 ust. 1 pkt 16 in fine rozporządzenia, że tak ustalony miesięczny przychód tych osób nie może być niższy od kwoty przeciętnego wynagrodzenia, o którym mowa w art. 19 ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (t.j. Dz.U. z 2013 r. poz. 1442 ze zm.), oznacza zatem, że jeżeli faktycznie wypłacone pracownikowi w danym miesiącu kalendarzowym wynagrodzenie jest wyższe niż przeciętne, to zastosowanie wyłączenia przewidzianego w części wstępnej § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia nie może doprowadzić do obniżenia podstawy wymiaru składek do kwoty niższej niż przeciętne wynagrodzenie. W takiej sytuacji ulga w opłacaniu składek na ubezpieczenia społeczne będzie zatem niższa niż wynikająca z działania mechanizmu przewidzianego w § 2 ust. 1 pkt 16 in principio rozporządzenia, ale nadal podstawa wymiaru składek będzie obniżona w stosunku do przewidzianej ustawą systemową. Kwota przeciętnego wynagrodzenia, o której mowa w § 2 ust. 1 pkt. 16 in fine rozporządzenia, nie więc jest progiem, od którego podstawa wymiaru składek nie może być niższa, jeżeli rzeczywisty przychód pracownika jest od tej kwoty niższy. Jest progiem mającym zastosowanie, gdy faktycznie wypłacone wynagrodzenie jest wyższe niż przeciętne, a zastosowanie odliczeń przewidzianych przepisem spowodowałoby obniżenie podstawy wymiaru składek poniżej tego progu.” (Legalis nr 1180275). Jak z kolei podniósł Sąd Apelacyjny w Łodzi w uzasadnieniu wyroku z dnia 22 lipca 2015r., sygn. akt: III AUa 1197/14 „Odliczenie równowartości diety za każdy dzień pobytu za granicą jest możliwe co do miesiąca, w którym po takiej operacji rachunkowej miesięczny przychód, stanowiący podstawę wymiaru składek, będzie wynosił co najmniej równowartość kwoty przeciętnego wynagrodzenia. Natomiast w przypadku, gdy osiągnięty przychód będzie niższy od przeciętnego wynagrodzenia, to podstawa wymiaru składek nie może być już podwyższana do kwoty przeciętnego wynagrodzenia i będzie wówczas odpowiadać wysokości faktycznego przychodu w rozumieniu art. 11 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. z 2012 r. poz. 361 ze zm.) - bez żadnych odliczeń.” (Legalis nr 1360869). Sąd Najwyższy w uzasadnieniu orzeczenia z dnia 10 października 2013r., sygn. akt: II UK 104/13 wskazał: „Odliczenie od podstawy wymiaru składek równowartości diety przysługującej z tytułu podróży służbowych poza granicami kraju (§ 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r. w sprawie zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe, Dz.U. Nr 161, poz. 1106 ze zm.) jest możliwe tylko w 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 z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (t.j. Dz.U. z 2013 r. poz. 1442 ze zm.).” (Legalis nr 737825). Jak argumentował Sąd Najwyższy w uzasadnieniu orzeczenia z dnia 18 grudnia 2013r., sygn. akt: I UK 324/13 „Wyjątek został uczyniony dla pracowników zatrudnionych za granicą w § 2 ust. 1 pkt. 16 rozporządzenia. Polega na zmniejszeniu podstawy wymiaru składek o wartość diet, jednak wówczas tak ustalony miesięczny przychód nie może być niższy od kwoty przeciętnego wynagrodzenia. Potrzeba wykładni dotyczy więc ustalenia normy dla sytuacji, gdy pracownik zatrudniony za granicą pracował tam część miesiąca. Wówczas nie można odmówić zmniejszenia przychodu o wartość diet, oczywiście tylko za dni pobytu. Nie można też wyłączyć

dolnego ograniczenia podstawy składek, które powinno być proporcjonalne do części przepracowanego miesiąca, czyli do proporcjonalnej części przeciętnego wynagrodzenia - argumentacja z większego na mniejsze. Skarżący natomiast niezasadnie w argumentacji wprowadza nieznaną w regulacji z § 2 ust. 1 pkt. 16 rozporządzenia pojęcie „najniższej podstawy wymiaru składek”. Zakłada, że wpierw przychód (zarobek) zostaje umniejszony o diety, co ma stanowić właśnie „najniższą podstawę wymiaru składek” i podstawa ta ma być potem zmniejszona proporcjonalnie do przepracowanej części miesiąca. Takie pojęcie „najniższej podstawy wymiaru składek” jest przewidziane dla całego miesiąca ale dla tych ubezpieczonych, dla których przepisy przewidują najniższą podstawę wymiaru składek, na co zwrócono już wyżej uwagę, w tym także, iż przepisy nie przewidują najniższej podstawy wymiaru składek dla pracowniczego zatrudnienia (inną kwestią jest gwarantowane wynagrodzenie minimalne). W pracowniczym zatrudnieniu składki są pochodną podstawy wymiaru (przychodu). Zasadniczy więc mankament wniosku skarżącego, to swoista nadinterpretacja regulacji z § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia, a ściślej, że po pomniejszeniu wynagrodzenia o wartość diet uzyskuje się „najniższą podstawę wymiaru składki”. W ramach przyjętej konwencji można mówić synonimicznie o „najniższej podstawie wymiaru składek”, lecz w znaczeniu takim jak w § 2 ust. 1 pkt. 16, czyli przeciętnego wynagrodzenia. Oczywiście dotyczy to podstawy składek z miesięcznego przychodu. Inaczej jest w przypadku przepracowania części miesiąca, wówczas sprawiedliwie i proporcjonalnie zmniejsza się limit dolny, czyli kwotę przeciętnego wynagrodzenia zmniejsza się proporcjonalnie do części miesiąca. Nie może powiedzieć, że limit dolny podstawy składek (czyli przeciętne wynagrodzenie) jest zastrzeżony tylko dla przepracowania całego miesiąca. Nie uprawnione byłoby stwierdzenie, że nie działa wówczas zasada dolnego limitu podstawy składek, oczywiście ustalonego proporcjonalnie do przepracowanej części miesiąca. W sprzeczności z tą zasadą stałoby ustalenie podstawy składek jako różnicy przychodu oraz diet i dalsze zmniejszenie tej różnicy „stosowanie do regulacji tego ostatniego przepisu” (według wniosku chodzi o art. 18 ust. 9 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych). Innymi słowy limit dolny przeciętnego wynagrodzenia z § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia ma zastosowanie również do części miesiąca w odpowiedniej proporcji. Nieuprawnioną jest wykładnia, odwracająca algorytm, czyli zakładająca, że wpierw umniejsza się przychód o diety, co daje „najniższą podstawę wymiaru składek”, którą potem umniejsza się „stosownie” do art. 18 ust. 9 ustawy systemowej.” (Legalis nr 1110444).

Wnioski płynące z powyższej linii orzeczniczej Sądu Najwyższego i sądów powszechnych wskazują, iż interpretacja przepisów przeprowadzona przez organ rentowy była prawidłowa. Słusznie organ rentowy podnosił w zaskarżonej decyzji, że wyłącznie zawarte w przepisie § 2 ust. 1 pkt.16 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe ma zastosowanie wyłącznie, jeśli przychód pracownika za dany miesiąc jest wyższy niż przeciętne wynagrodzenie, o którym mowa w art. 19 ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, czyli w 2016r. wyższy niż kwota 4.055 zł. Bez znaczenia jest, czy praca za granicą była wykonywana przez cały czy też przez część miesiąca. Przepis § 2 ust. 1 pkt. 16 wskazanego rozporządzenia polega na pozostawieniu możliwości wyłączenia części wynagrodzenia w odniesieniu do osób, których przychód jest wyższy niż prognozowane przeciętne wynagrodzenie miesięczne w gospodarce narodowej na dany rok kalendarzowy. Przy dokonywaniu porównania do kwoty przeciętnego wynagrodzenia brak jest podstaw prawnych do proporcjonalnego zmniejszania kwoty przeciętnego wynagrodzenia, odpowiednio do okresu przebywania za granicą, w przypadku pracownika, który pracował za granicą przez część miesiąca. Nie ma zatem znaczenia okres przebywania w danym miesiącu za granicą. Porównania należy dokonać zawsze do pełnej kwoty przeciętnego wynagrodzenia. Możliwość obniżania podstawy wymiaru składek o równowartość diet dotyczy zatem tylko tych osób, które uzyskują przychód wyższy niż przeciętne wynagrodzenie. Gdy odliczenie od zarobków równowartości diet spowoduje obniżenie podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne pracownika poniżej tego poziomu, przychód do oskładkowania będzie można obniżyć jedynie do wysokości przeciętnej płacy tj. kwoty prognozowanego przeciętnego wynagrodzenia w gospodarce narodowej na dany rok kalendarzowy. W przypadku uzyskania przez pracownika przychodu, który nie przekracza przeciętnego wynagrodzenia, niezależnie od powodu tego stanu rzeczy (czy praca za granicą była wykonywana przez cały czy też przez część miesiąca), przepisu § 2 ust. 1 pkt. 16 rozporządzenia nie stosuje się. Podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne ustala się na zasadach ogólnych wynikających z art. 18 ust. 1 i 3 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, z zastosowaniem pozostałych włączeń określonych w § 2 ust. 1 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia

emerytalne i rentowe. Nie stosowanie § 2 ust. 1 pkt. 16 rozporządzenia oznacza, że brak jest podstaw prawnych do odejmowania równowartości diet ani porównywania przychodu do kwoty przeciętnego wynagrodzenia. Oznacza to, że podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne stanowić będzie faktycznie uzyskany przychód, w konsekwencji począwszy od 1 października 2016r. podstawa wymiaru jego składek na ubezpieczenia społeczne nie będzie podwyższana, zaś pracodawca będzie zobowiązany do naliczania i opłacania składek na ubezpieczenia społeczne od faktycznie uzyskanego przez pracownika przychodu.

Przepis § 2 ust. 1 pkt.16 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe stanowi wyłączenie określonych przychodów z podstawy wymiaru składek. Dlatego też zdaniem Sądu przepis stanowiący wyjątek od zasady nie powinien być wykładany rozszerzająco. Reasumując Sąd uznał zaskarżoną decyzję nr (...) z dnia 30 grudnia 2016r. Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w L. za prawidłową. Mając na względzie powyższe, Sąd z mocy art. 477¹⁴ § 1 k.p.c. orzekł jak w sentencji i odwołanie oddalił.

(-) SSR del. Anna Capik-Pater