

Sygn. akt III AUa 804/14

## WYROK

**W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ**

**Dnia 9 kwietnia 2015 r.**

Sąd Apelacyjny w Łodzi, III Wydział Pracy i Ubezpieczeń Społecznych

w składzie:

Przewodniczący: SSA Dorota Rzeźniowiecka (spr.)

Sędziowie: SSA Mirosław Godlewski SSA Iwona Szybka

Protokolant: st. sekr. sąd. Kamila Tomasik

po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 26 marca 2015 r. w Ł.

sprawy **R. G., G. G., K. G., M. H., P. L., P. M., J. P., T. P., P. P., J. S., M. S., D. Z.**

przeciwko **Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych Oddział w O.**

o ustalenie podstawy wymiaru składek

na skutek apelacji M. H.

od wyroku Sądu Okręgowego w Kaliszu

z dnia 29 kwietnia 2014 r., sygn. akt: V U 1172/13,

**uchyla zaskarżony wyrok i przekazuje sprawę Sądowi Okręgowemu w Kaliszu do ponownego rozpoznania, pozostawiając temu sądowi rozstrzygnięcie o kosztach postępowania za drugą instancję.**

Sygn. akt III AUa 804/14

## UZASADNIENIE

Decyzjami z dnia 17.07.2013 r. Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w O. W.. stwierdził, iż postawa wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne R. G., J. S., G. G., K. G., P. L., P. M., J. P., T. P., M. S., D. Z. podlegających ubezpieczeniom jako osoby wykonujące pracę na podstawie umowy zlecenia u płatnika składek M. H. w okresie od lipca 2012r. do lutego 2013r. zaś w odniesieniu do P. P. od stycznia 2013r. do lutego 2013r. powinna być obliczona zgodnie z § 2 ust.1 pkt 16 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 18.12.1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe czyli jak przy oddelegowaniu a nie jak przy podróży służbowej.

Odwołanie od powyższych decyzji złożyła M. H. oraz R. G., T. P., P. L., J. P., D. Z., P. P., M. S., J. S., P. M., K. G. i G. G. wnosząc o zmianę zaskarżonych decyzji.

Organ rentowy wniósł o oddalenie odwołań.

Sąd połączył sprawy do wspólnego rozpoznania.

Wyrokiem z dnia 29 kwietnia 2014r. Sąd Okręgowy w Kaliszu oddalił odwołania, rozstrzygając również o kosztach zastępstwa procesowego.

***Rozstrzygnięcie Sądu pierwszej instancji zapadło w następującym stanie faktycznym:***

Odwołujący R. G., J. S., G. G., K. G., P. L., P. M., T. P., M. S., D. Z., J. P., P. P. zawarli z M. H. umowy zlecenia, w ramach których przewidziana była możliwość podróży w celu wykonywania zadań wynikających z umowy zlecenia, także poza granicami kraju. W umowach przewidziano zwrot wydatków związanych z wykonywaniem usług poza granicami kraju w formie diet i ryczałtu za nocleg. Odwołujący z tytułu realizacji umowy zlecenia otrzymywali wynagrodzenie w wysokości 1600 zł miesięcznie i 2200 zł miesięcznie co do realizacji kolejnej umowy oraz zwrot wydatków z uwagi na wykonywanie pracy poza granicami kraju w formie diet za każdy dzień świadczenia usług w Danii w kwocie 324,00 DKK oraz ryczałtu za nocleg (z wyjątkiem P. P., który otrzymał kwotę 2200 zł). Umowy dotyczyły okresu od 09.07.2012 r. do 14.12.2012 r. i od 15.12.2012 r. do 31.12.2013 r. i prac murarskich. Na okres od 15.12.2012 r. do 12.01.2013r. strony zawiesiły wykonywanie umowy zlecenia (z wyjątkiem J. P. - umowa zawieszona była w okresie dodatkowo od 1.02.2013r. do 23.02.2013r.). W dniu 19.04.2013 r. strony dokonały sprostowania umowy zlecenia co do § 5 – dotyczącego wypłaty diet za każdy dzień świadczenia usług w Danii.

R. G. wykonywał prace w okresie od lipca 2012 r. do lutego 2013 r. Podstawa wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne emerytalne i rentowe winna wynosić wg organu rentowego w lipcu 2012 r. – 752,57 zł, we wrześniu 2012 r. – 5029,68 zł, w październiku 2012 r. – 5683,55 zł, w listopadzie 2012 r. – 213,33 zł, w grudniu 2012 r. – 4594,67 zł, w styczniu 2013 r. – 73,68 zł, w lutym 2013 r. – 1807,14 zł. Różnica w wysokości składek wynosi 2274,70 zł.

J. S. wykonywał pracę w okresie od lipca 2012 r. do lutego 2013 r. Podstawa wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne emerytalne i rentowe winna wynosić wg organu rentowego w lipcu 2012 r. – 752,57 zł, we wrześniu 2012 r. – 5029,68 zł, w październiku 2012 r. – 5683,55 zł, w listopadzie 2012 r. – 213,33 zł, w grudniu 2012 r. – 4594,67 zł, w lutym 2013 r. – 1021,43 zł. Różnica w wysokości składek wynosi 2477,08zł.

G. G. wykonywał pracę w okresie od lipca 2012 r. do lutego 2013 r. Podstawa wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne emerytalne i rentowe winna wynosić wg organu rentowego w lipcu 2012 r. – 1128,85 zł, we wrześniu 2012 r. – 4233,48 zł, w październiku 2012 r. – 5683,55 zł, w listopadzie 2012 r. – 213,33 zł, w grudniu 2012 r. – 4594,67 zł, w lutym 2013 r. – 1021,43 zł. Różnica w wysokości składek wynosi 2319,88zł.

K. G. wykonywał pracę w okresie od lipca 2012 r. do lutego 2013 r. Podstawa wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne emerytalne i rentowe winna wynosić wg organu rentowego w lipcu 2012 r. – 752,57 zł, we wrześniu 2012 r. – 5029,68 zł, w październiku 2012 r. – 5683,55 zł, w listopadzie 2012 r. – 213,33 zł, w grudniu 2012 r. – 4594,67 zł, w lutym 2013 r. – 1021,43 zł. Różnica w wysokości składek wynosi 2477,08zł.

P. L. wykonywał pracę w okresie od lipca 2012 r. do lutego 2013 r. Podstawa wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne emerytalne i rentowe winna wynosić wg organu rentowego w lipcu 2012 r. – 752,57 zł, we wrześniu 2012 r. – 5029,68 zł, w październiku 2012 r. – 5683,55 zł, w styczniu 2013 r. – 73,68 zł, w lutym 2013 r. – 4409,98 zł. Różnica w wysokości składek wynosi 2363,40 zł.

P. M. wykonywał pracę w okresie od lipca 2012 r. do lutego 2013 r. Podstawa wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne emerytalne i rentowe winna wynosić wg organu rentowego w lipcu 2012 r. – 1128,85 zł, we wrześniu 2012 r. – 4233,48 zł, w październiku 2012 r. – 5683,55 zł, w styczniu 2013 r. – 73,68 zł, w lutym 2013 r. – 4409,98 zł. Różnica w wysokości składek wynosi 2206,19 zł.

J. P. wykonywał pracę w okresie od lipca 2012 r. do lutego 2013 r. Podstawa wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne emerytalne i rentowe winna wynosić wg organu rentowego w lipcu 2012 r. – (...),85, we wrześniu 2012 r. – 4233,48 zł, w październiku 2012 r. – 5683,55 zł, w listopadzie 2012 r. – 213,33 zł, w grudniu 2012 r. – 4594,67 zł, w lutym 2013 r. – 88,00 zł. Różnica w wysokości składek wynosi 2629,33 zł.

T. P. wykonywał prace w okresie od lipca 2012 r. do lutego 2013 r. Podstawa wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne emerytalne i rentowe winna wynosić wg organu rentowego w lipcu 2012 r. – 752,57 zł, we wrześniu 2012 r. – 5029,68 zł, w październiku 2012 r. – 5683,55 zł, w listopadzie 2012 r. – 213,33 zł, w grudniu 2012 r. – 4594,67 zł, w lutym 2013 r. – 1021,43 zł. Różnica w wysokości składek wynosi 2477,08zł.

P. P. wykonywał pracę w okresie od lipca 2012 r. do lutego 2013 r. Podstawa wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne emerytalne i rentowe winna wynosić wg organu rentowego w styczniu 2013 r. – 73,68 zł, w lutym 2013 r. – 4409,98 zł. Różnica w wysokości składek wynosi 330,74zł.

M. S. wykonywał pracę w okresie od lipca 2012 r. do lutego 2013 r. Podstawa wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne emerytalne i rentowe winna wynosić wg organu rentowego w lipcu 2012 r. – 752,57 zł, we wrześniu 2012 r. – 6149,68 zł, w listopadzie 2012 r. – 213,33 zł, w grudniu 2012 r. – 4594,67 zł, w styczniu 2013 r. – 73,68 zł, w lutym 2013 r. – 4409,98 zł. Różnica w wysokości składek wynosi 2139,67 zł.

D. Z. wykonywał pracę w okresie od listopada 2012 r. do lutego 2013r. Podstawa wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne emerytalne i rentowe winna wynosić wg organu rentowego w listopadzie 2012r. – 213,33 zł, w grudniu 2012r. – 4594,67 zł, w styczniu 2013r. – 73,68 zł, w lutym 2013r. – 1807,14 zł. Różnica w wysokości składek wynosi 242,10 zł.

Z tytułu realizacji zawartych umów zlecenia zleceniobiorcy wystawiali rachunki opiewające na kwoty wynikające z umów: 1600 zł w 2012 r. i 2200 zł w 2013 r. oraz na kwoty niższe zależnie od okresu wykonanych prac. Sporządzane były listy wypłat wynagrodzenia z tytułu umowy zlecenia. Wynagrodzenia według tych list były zleceniobiorcom wypłacane.

Zleceniobiorcy otrzymali także wypłaty od M. H. określone jako diety i ryczałt za noclegi w kwotach:

- R. G. – 7369,32 zł (za okres od 22.07.2012 r. do 01.09.2012 r.), 8540,61 zł (za okres 09.09.2012 r. do 26.10.2012 r.), 7017,14 zł (za okres 04.11.2012 r. – 14.12.2012 r.), 3528,51 zł (za okres 13.01.2013 r. – 01.02.2013 r.), 2731,85 zł (za okres 24.02.2013 r. do 09.03.2013 r.),

- P. M. – 6095,61 zł (za okres od 29.07.2012 r. do 01.09.2012 r.), 8540,61 zł (za okres 09.09.2012 r. do 26.10.2012 r.), 3528,51 zł (za okres 13.01.2013 r. – 01.02.2013 r.), 3983,06 zł (za okres 10.03.2013 r. – 28.03.2013 r.),

- J. S. – 7369,32 zł (za okres 22.07.2012 r. do 01.09.2012 r.), 8540,61 zł (09.09.2012 r. do 26.10.2012 r.), 7017,14 zł (za okres 04.11.2012 r. – 14.12.2012 r.), 2090,66 zł (za okres 03.02.2013 r. – 15.02.2013 r.), 2731,85 zł (za okres 24.02.2013 r. -09.03.2013 r.),

- K. G. – 7369,32 zł (za okres 22.07.2012 r. – 01.09.2012 r.), 8540,61 zł (za okres 09.09.2012 r. – 26.10.2012 r.), 7017,14 zł (za okres 04.11.2012 r. – 14.12.2012 r.), 2090,66 zł (za okres 03.02.2013 r. – 15.02.2013 r.), 2731,85 zł (za okres 24.02.2013 r. – 09.03.2013 r.),

- J. P. – 6095,61 zł (za okres od 29.07.2012 r. – 01.09.2012 r.), 8540,61 zł – (za okres 09.09.2012 r. – 26.10.2012 r.), 7017,14 zł (za okres 04.11.2012 r. – 14.12.2012 r.),

- G. G. – 6095,61 zł (za okres od 29.07.2012 r. – 01.09.2012 r.), 8540,61 zł (za okres od 09.09.2012 r. – 26.10.2012 r.), 7017,14 zł (za okres 04.11.2012 r. – 14.12.2012 r.), 2090,66 zł (za okres 03.02.2013 r. – 15.-2.2013 r.), 2731,85 zł (za okres 24.02.2013 r. – 09.03.2013 r.), 6962,64 zł (za okres 24.02.2013 r. – 28.03.2013 r.),

- T. P. – 7369,32 zł (za okres 22.07.2012 r. – 01.09.2012 r.), 8540,61 zł (za okres od 09.09.2012 r. – 26.10.2012 r.), 7017,14 zł (za okres 04.11.2012 r. – 14.12.2012 r.), 2090,66 zł (za okres 03.02.2013 r. – 15.02.2013 r.), 2731,85 zł (za okres 24.02.2013 r. – 09.03.2013 r.),

- D. Z. – 7017,14 zł (za okres 04.11.2012 r. – 14.12.2012 r.), 3528,51 zł (za okres od 13.01.2013 r. do 01.02.2013 r.), 6962,64 zł (za okres 24.02.2013 r. – 28.03.2013 r.),

- M. S. – 7369,32 zł (za okres od 22.07.2012 r. do 01.09.2012 r.), 7017,14 zł (za okres 04.11.2012 r. – 14.12.2012 r.), 3528,51 zł (za okres 13.01.2013 r. – 01.02.2013 r.), 3983,06 zł (za okres 10.03.2013 r. – 28.03.2013 r.),

- P. L. – 7369,32 zł (za okres 22.07.2012 r. – 01.09.2012 r.), 8540,61 zł (za okres od 09.09.2012 r. do 26.10.2012 r.), 3528,51 zł (za okres 13.01.2013 r. – 01.02.2013 r.), 3983,06 zł (10.03.2013 r. – 28.03.2013 r.),

- P. P. – 3528,51 zł (za okres 13.01.2013 r. – 01.02.2013 r.), 3983,06 zł (za okres 10.03.2013 r. – 28.03.2013 r.);

M. H. od dnia 09.07.2012r. rozpoczęła działalność gospodarczą. Jej przedmiotem są roboty remontowe pomieszczeń różnego typu, roboty budowlane związane ze wznoszeniem budynków mieszkalnych jednorodzinnych i niemieszkalnych np. garaży. Działalność gospodarcza M. H. jest prowadzona w Polsce oraz wysyłani są zleceniobiorcy do wykonywania usług na terenie Unii Europejskiej – Danii.

Struktura sprzedaży u płatnika składek wynosiła w okresie od lipca 2012r. do lutego 2013 r.: krajowa – 185000,00 zł – 26,05%, zagraniczna – 525139,62 zł – 73,95%.

W deklaracjach VAT – 7 płatnik wykazywał dostawę towarów i usług na kwoty: VII 2012 r. – 10000 zł, VIII 2012 r. – dostawę poza krajem – 82410 zł, w kraju 23000 zł i 15000 zł, IX 2012 r. – poza krajem – 75182 zł, w kraju 19000 zł, X 2012 r. – poza krajem – 46895 zł, w kraju – 18000 zł, XI 2012 r. – poza krajem 25000 zł, w kraju – 102909 zł, XII 2012 r. – poza krajem 15000 zł, w kraju – 120308 zł,

Dla realizacji prac remontowo-budowlanych M. H. zawarła w dniu 09.07.2012 r. umowy z zlecenia z 12 osobami. Zleceniodawcy wykonywali pracę w kraju i zagranicą. Dojazd do pracy zagranicą odbywał się samochodem służbowym kierowanym przez zleceniobiorców. Noclegi i posiłki zleceniobiorcy organizowali sobie sami. M. H. nie zatrudniała pracowników.

Zawierając kontrakt M. H. kalkulowała cenę uwzględniając rozmiar prac. Sporządzała wstępny kosztorys.

Organizacja prac odbywała się w ten sposób, iż po pozyskaniu zamówienia M. H. określała jaki czas będzie potrzebny na realizację zamówienia, ile osób i o jakich specjalnościach będzie potrzebnych. Ustalenia te czyniła w oparciu o rozmowy ze zleceniobiorcami. Wtedy M. H. zwracała się do zleceniobiorców, którzy mogli realizować pracę i te osoby przystępowały do pracy. Dotyczyło to zarówno prac w Polsce jak i zagranicą. Zleceniobiorcy organizowali sobie pracę samodzielnie, nad wykonywaniem przez nich pracy nie był sprawowany bezpośredni, bieżący nadzór, wynagrodzenie było wypłacane za wykonana pracę, niezależnie od godzin pracy, wypłata wynagrodzenia uzależniona była od jakości wymienionej pracy. Odbioru pracy zagranicą dokonywał duński kontrahent M. H..

Płatnik składek występował do organu rentowego o poświadczenie formularzy A1 dla zleceniobiorców delegowanych do pracy na terytorium Danii w trybie art. 12. 1 Rozporządzenia Parlamentu i Rady (WE) Nr 883/2004. Organ rentowy wydał poświadczenia wskazując okresy jakich dotyczyły.

Poszczególni zleceniobiorcy wykonywali pracę w kraju:

R. G.: w lipcu 2012 r. – 13 dni w kraju, w Danii 10 dni, sierpień 2012 r. – w kraju 0, w Danii 31, we wrześniu 2012 r. – w kraju 8, w Danii – 22, w październiku 2012 r. – w kraju 5 w Danii- 26, w listopadzie 2012 r. – w kraju 3 w Danii 27, w grudniu 2012 r. – w kraju 17, w Danii 13, w styczniu 2013 r. – w kraju 12, w Danii- 19, w lutym 2013 r. – w kraju 22, w Danii 6, w marcu 2013r. – w kraju 22 – w Danii – 9.

P. L.: w lipcu 2012 r. – 13 dni w kraju, w Danii 10 dni, sierpień 2012 r. – w kraju 0, w Danii 31, we wrześniu 2012 r. – w kraju 8, w Danii – 22, w październiku 2012 r. – w kraju 5 w Danii- 26, w listopadzie 2012 r. – w kraju 30, w Danii

o, w grudniu 2012 r. – w kraju 31, w Danii 0, w styczniu 2013 r. – w kraju 11, w Danii- 20, w lutym 2013 r. – w kraju 28, w Danii 0, w marcu 2013r. – w kraju 12 – w Danii – 19.

J. S.: w lipcu 2012 r. – 13 dni w kraju, w Danii 10 dni, sierpień 2012 r. – w kraju 0, w Danii 31, we wrześniu 2012 r. – w kraju 8, w Danii – 22, w październiku 2012 r. – w kraju 5 w Danii- 26, w listopadzie 2012 r. – w kraju 3, w Danii 27, w grudniu 2012 r. – w kraju 18, w Danii 13, w styczniu 2013 r. – w kraju 31, w Danii- 0, w lutym 2013 r. – w kraju 10, w Danii 18, w marcu 2013r. – w kraju 22 – w Danii – 9.

G. G.: w lipcu 2012 r. – 20 dni w kraju, w Danii 3 dni, sierpień 2012 r. – w kraju 0, w Danii 31 dni, we wrześniu 2012 r. – w kraju 8, w Danii – 22, w październiku 2012 r. – w kraju 5 w Danii- 26, w listopadzie 2012 r. – w kraju 3, w Danii 27, w grudniu 2012 r. – w kraju 17, w Danii 14, w styczniu 2013 r. – w kraju 31, w Danii- 0, w lutym 2013 r. – w kraju 10, w Danii 18, w marcu 2013r. – w kraju 22 – w Danii – 9.

M. S.: w lipcu 2012 r. – 13 dni w kraju, w Danii 10 dni, sierpień 2012 r. – w kraju 0, w Danii 31, we wrześniu 2012 r. – w kraju 30, w Danii – 0, w październiku 2012 r. – w kraju 31 w Danii- 0, w listopadzie 2012 r. – w kraju 3, w Danii 27, w grudniu 2012 r. – w kraju 17, w Danii 14, w styczniu 2013 r. – w kraju 18, w Danii- 13, w lutym 2013 r. – w kraju 27, w Danii 1, w marcu 2013r. – w kraju 12 – w Danii – 19.

P. M.: w lipcu 2012 r. – 18 dni w kraju, w Danii 3 dni, sierpień 2012 r. – w kraju 0, w Danii 31, we wrześniu 2012 r. – w kraju 8, w Danii –22, w październiku 2012 r. – w kraju 5, w Danii-26, w listopadzie 2012 r. – w kraju 30, w Danii 0, w grudniu 2012 r. – w kraju 31, w Danii 0, w styczniu 2013 r. – w kraju 12, w Danii- 19, w lutym 2013 r. – w kraju 27, w Danii 1, w marcu 2013r. – w kraju 12 – w Danii – 19.

J. P.: w lipcu 2012 r. – 18 dni w kraju, w Danii 3 dni, sierpień 2012 r. – w kraju 0, w Danii 31, we wrześniu 2012 r. – w kraju 8, w Danii –22, w październiku 2012r. – w kraju 5, w Danii-26, w listopadzie 2012 r. – w kraju 3, w Danii 27, w grudniu 2012r. – w kraju 14, w Danii 17, w styczniu 2013 r. – w kraju 31, w Danii- 0, w lutym 2013r. – w kraju 23, w Danii 5, w marcu 2013r. – w kraju 3 – w Danii – 28.

T. P.: w lipcu 2012 r. – 12 dni w kraju, w Danii 10 dni, sierpień 2012 r. – w kraju 0, w Danii - 31, we wrześniu 2012 r. – w kraju 8, w Danii –22, w październiku 2012 r. – w kraju 5 w Danii-26, w listopadzie 2012 r. – w kraju 3, w Danii 27, w grudniu 2012 r. – w kraju 14, w Danii 17, w styczniu 2013 r. – w kraju 31, w Danii- 0, w lutym 2013 r. – w kraju 10, w Danii 18, w marcu 2013r. – w kraju 22 – w Danii – 9.

K. G.: w lipcu 2012 r. – 12 dni w kraju, w Danii 10 dni, sierpień 2012 r. – w kraju 0, w Danii 31, we wrześniu 2012 r. – w kraju 8, w Danii –22, w październiku 2012 r. – w kraju 5, w Danii-26, w listopadzie 2012 r. – w kraju 3, w Danii 27, w grudniu 2012 r. – w kraju 14, w Danii 17, w styczniu 2013 r. – w kraju 31, w Danii- 0, w lutym 2013 r. – w kraju 10, w Danii 18, w marcu 2013r. – w kraju 22 – w Danii – 9.

D. Z.: w lipcu 2012 r. – 22 dni w kraju, w Danii 0 dni, sierpień 2012r. – w kraju 31, w Danii 0, we wrześniu 2012 r. – w kraju 30, w Danii –0, w październiku 2012 r. – w kraju 31, w Danii-0, w listopadzie 2012 r. – w kraju 3, w Danii 27, w grudniu 2012 r. – w kraju 17, w Danii 14, w styczniu 2013 r. – w kraju 12, w Danii- 19, w lutym 2013 r. – w kraju 22, w Danii 6, w marcu 2013r. – w kraju 3 – w Danii –28.

P. P.: w styczniu 2013 r. – w kraju 12, w Danii- 19, w lutym 2013 r. – w kraju 27, w Danii 1, w marcu 2013r. – w kraju 12 – w Danii –19.

W dniu 17.09.2012 r. płatnik składek wystąpił z wnioskiem o wydanie pisemnej interpretacji w trybie art. 10 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej w celu weryfikacji poprawności stosowanych rozliczeń. We wniosku zadano pytanie czy prawidłowo jest ustalona podstawa obliczenia składek na ubezpieczenie społeczne przy wynagrodzeniu zleceniobiorcy w kwocie 1600 zł bez wliczania do podstawy wymiaru kwot wypłacanych tytułem zwrotu wydatków związanych z wykonywaniem usług poza granicami kraju. We wniosku wskazano, iż wnioskodawca prowadzi działalność obejmującą roboty remontowo- budowlane wykonywane w Polsce i na terenie Unii Europejskiej – Danii,

iż do wykonywania tych prac zawiera umowy zlecenia, w których są zapisy, iż praca może być wykonywana zagranicą i w związku z tym zleceniobiorcom przysługuje zwrot wydatków w postaci diet za każdy dzień świadczenia usług i ryczałtu za nocleg. Nadto we wniosku wskazano, iż przedsiębiorca wypłaca wynagrodzenie w kwocie 1600 zł za każdy miesiąc wykonywania usług, od którego to wynagrodzenia naliczane są składki na ubezpieczenie społeczne. Wskazano także, iż przedsiębiorca zgodnie z zapisami umowy wypłaca diety w kwocie 324DKK za każdy dzień świadczenia usług zagranicą oraz ryczałty za nocleg. Przy tak wskazanym stanie faktycznym zadano organowi pytanie w jakiej wysokości winna być ustalona podstawa wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne dla zleceniobiorców, a konkretnie czy do podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie nie powinny być wliczane należności w postaci diet i ryczałtu za nocleg. W piśmie z dnia 15.10.2012 r. organ rentowy zwracał się do przedsiębiorcy o uzupełnienie wniosku czy chodzi o uzyskanie interpretacji w zakresie wyłączenia z podstawy wymiaru składek wydatków związanych z wykonywaniem usług poza granicami kraju: diet i ryczałtu za nocleg. Odwołująca udzieliła odpowiedzi w piśmie z dnia 22.10.2012 r., iż intencją wnioskodawcy było uzyskanie interpretacji w zakresie wyłączenia z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne zwrotu wydatków związanych z wykonywaniem usług poza granicami kraju. W piśmie z dnia 15.11.2012 r. organ rentowy zwrócił się o uzupełnienie wniosku przez podanie czy zwrot wydatków związanych z wykonywaniem usług poza granicami kraju w formie diety za każdy dzień świadczenia usług poza granicami kraju oraz ryczałtu za nocleg stanowi przychód z tytułu umowy zlecenia w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. W piśmie z dnia 20.11.2012 r. odwołująca M. H. uzupełniła wniosek przez wyraźne wskazanie, iż do sytuacji zleceniobiorców stosuje § 2 ust. 1 punkt 15 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 18.12.1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe. Powołała się także na przepisy ustawy z dnia 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – art. 21 ust. 1 punkt 16 b, z którego wynika, iż diety i inne należności z tytułu podróży służbowej osoby nie będącej pracownikiem zwolnione są od podatku dochodowego od osób fizycznych co, według niej, odpowiada treści §2 ust 1 punkt 15 powołanego rozporządzenia z dnia 18.12.1998 r. dotyczącego zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne.

Decyzją nr (...) z dnia 14.12.2012r. (...) Oddział w G. uznał, iż prawidłowe jest stanowisko zawarte we wniosku płatnika. Płatnik prowadził rozliczenia składek na ubezpieczenie społeczne zgodnie ze swoim stanowiskiem wyrażonym we wniosku i uznanym w interpretacji za prawidłowe.

W dniu 19.12.2012r. Minister Finansów udzielił M. H. interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie nie potrącania zaliczki na podatek dochodowy od zwróconych zleceniobiorcy wydatków związanych z wykonywaniem usług poza granicami kraju, w formie diet za każdy dzień świadczenia usług w Danii i ryczałtu za nocleg, uznając stanowisko płatnika za prawidłowe.

Płatnik wystąpił także z wnioskiem o wydanie indywidualnej interpretacji podatkowej w zakresie poprawności rozliczeń podatkowych. Opisano ten sam stan faktyczny. Organ podatkowy potwierdził prawidłowość stanowiska płatnika,

Zakład Ubezpieczeń Społecznych prowadził kontrolę w zakresie prawidłowości i rzetelności obliczania składek na ubezpieczenie społeczne oraz innych składek, do których pobierania zobowiązany jest Zakład oraz zgłaszania do ubezpieczeń społecznych i ubezpieczenia zdrowotnego. Kontrolą objęto okres od grudnia 2012 r. do lutego 2013 r. W wyniku kontroli stwierdzono nieprawidłowe, według organu rentowego, podstawy wymiaru składek za zleceniobiorców.

W dniu 15.05.2013 r. płatnik złożył zastrzeżenia do protokołu kontroli.

Pismem z dnia 29.05.2013r. płatnik otrzymał informacje o sposobie ich rozpatrzenia.

Zestawienie podstaw wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne wskazuje, iż wyniosły one co do wszystkich odwołujących zleceniobiorców: 161.702,89 zł na ubezpieczenie zdrowotne – 143.495,15 zł. Zestawienie miesięcznych różnic składek co do wszystkich odwołujących za sporny okres wskazuje, iż różnica składek wyniosła: 35.667,62 zł.

Przechodząc do rozważań prawnych Sąd Okręgowy powołał treść art. 18 ust 1 ustawy z 13.10.1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz. U. Nr 1442 z 2013 r. z zmianami), zgodnie z którym podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne pracowników stanowi przychód w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych osiągnięty przez pracownika u pracodawcy w ramach pozostawania w stosunku pracy z wyjątkami określonymi w rozporządzeniu Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18.12.1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe (Dz. U z 1998 r. Nr 161 poz.1106 z późniejszymi zmianami).

Zgodnie z ust. 3 powołanego art. 18 podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe zleceniobiorców ustala się zgodnie z ust., 1 jeżeli w umowie agencyjnej lub umowie zlecenia albo w innej umowie o świadczenie usług, określono odpłatność za jej wykonanie kwotowo, w kwotowej stawce godzinowej lub akordowej albo prowizyjnie.

W niniejszej sprawie odwołujący wykonywali pracę dla firmy (...) na podstawie umów zlecenia. Faktu zawarcia takich umów oraz ich charakteru żadna ze stron nie kwestionuje. W umowach zlecenia określono kwotowo odpłatność za ich wykonanie.

W przypadku umów zlecenia podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne, zdrowotne, wypadkowe, FP i FGŚP stanowi jak u pracowników przychód, o którym mowa w art. 4 punkt 9 i 10 ustawy systemowej (z zastrzeżeniami nie mającymi zastosowania w niniejszej sprawie) - czyli przychód w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Co do definicji przychodu przepisy poprzez art. 4 punkt 9 tejże ustawy odsyłają do ustawy o podatku dochodowym. W ustawie z dnia 26.07.1991r. o podatku dochodowym od osób fizycznych w art. 11 ust 1 wskazano, iż przychodami są otrzymane lub pozostawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartości otrzymywanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń. W art. 21 tejże ustawy wskazano jakie przychody są wolne od podatku dochodowego. Przepis ten nie określa, iż dane wypłaty nie są przychodem, lecz stwierdza wyraźnie, iż są przychodem, jedynie nie uiszcza się od niego podatku dochodowego. W tymże przepisie określono, iż nie odprowadza się podatku dochodowego od diet i innych należności za czas podróży osoby nie będącej pracownikiem.

W art. 21 ustawy systemowej zawarto delegację ustawową do uregulowania w drodze rozporządzenia szczegółowych zasad ustalania postawy wymiaru składek oraz wyłączenia z podstawy wymiaru składek niektórych rodzajów przychodów. Jedyne ograniczenie dla realizującego tę delegację stanowił przepis art. 19 ust 1 ustawy systemowej dotyczącej maksymalnej rocznej podstawy wymiaru składek – trzydziestokrotności przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego w gospodarce narodowej za dany rok kalendarzowy.

Realizacją powyższej delegacji jest rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18.12.1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe (Dz. U. z 1998 r. Nr 161 poz. 1106).

Co do konstytucyjności powyższego rozporządzenia orzekł Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 16.02.2010 r. P 16/09. Orzeczenie to dotyczyło niekonstytucyjności § 2 ust 1 punkt 6 w zakresie w jakim nie dotyczyło zleceniobiorców wykonujących pracę w zakładzie pracy lub w miejscu wyznaczonym przez pracodawcę co do wartości świadczeń rzeczowych, wynikających z przepisów o bezpieczeństwie i higienie pracy oraz ekwiwalentów za te świadczenia. W uzasadnieniu wyroku Trybunał Konstytucyjny stwierdził, iż powyższe rozporządzenie wydane zostało z naruszeniem granic upoważnienia do wydania tego aktu wykonawczego zawartego w art. 21 ustawy systemowej, poprzez nieuprawnione doprecyzowanie regulacji ustawowej co do podmiotów nią objętych, bo upoważnienie dotyczyło uściślenia regulacji ustawowej na płaszczyźnie przedmiotowej. Trudno polemizować z takim poglądem Trybunału Konstytucyjnego wyrażonym w uzasadnieniu lecz zauważyć należy, iż o tym jak określana jest podstawa wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne decyduje tytuł ubezpieczenia, a więc nie można wyobrazić sobie określanie

sposobu obliczania podstawy wymiaru składek bez odwoływania się do tego z jakiego tytułu wynika ubezpieczenie czyli bez odnoszenia się także do zakresu podmiotowego przepisów o podstawie wymiaru składek.

Rozporządzenie to uległo zmianie od dnia 01.08.2010 r. co do § 5 ust 2, w którym stosowanie przepisów rozporządzenia § 2-4 rozciągnięto odpowiednio także na osoby wykonujące pracę na podstawie umowy zlecenia i umowy agencyjnej.

Sąd Apelacyjny w Katowicach w wyroku z dnia 04.04.2013 r. w sprawie III AUa 935/12 wyraził pogląd, iż wobec powyższego stanowiska Trybunału Konstytucyjnego zniesione zostało domniemanie konstytucyjności § 2 wymienionego rozporządzenia i nie zmienia tego zmiana rozporządzenia od dnia 01.08.2010 r. w zakresie § 5 ust 2. W dalszym zdaniu uzasadnienia Sąd Apelacyjny przyjął, jednak iż przy przyjęciu „przychodowej” zasady określania podstawy wymiaru składek z art. 18 ust 1 i 3 art. 18 jest możliwe stosowanie przepisów rozporządzenia Ministra pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18.12.1998 r. przy obliczaniu podstawy wymiaru składek zleceniobiorców. Sąd Apelacyjny w Gdańsku w wyroku z dnia 10.10.2012 r. w sprawie III AUa 1774/11 nie miał wątpliwości co do konstytucyjności § 2 ust 1 punkt 16 powołanego rozporządzenia.

Skoro w niniejszej sprawie wynagrodzenie zleceniobiorców było kwotowo określone w umowach, przyjąć należy stosowanie do nich przepisów powołanego rozporządzenia.

Zgodnie z § 2 pkt 15 i 16 cytowanego rozporządzenia podstawy wymiaru składek nie stanowią następujące przychody:

1. pkt 15 - 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 budżetowej, z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju, oraz poza granicami kraju.
2. pkt 16 - część wynagrodzenia pracowników 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 dochód tych osób stanowiący podstawę wymiaru składek nie może być niższy od kwoty przeciętnego wynagrodzenia, o którym mowa w art. 19 ust. 1 ustawy.

Kwestią sporną i zasadniczą dla rozstrzygnięcia niniejszej sprawy jest to, czy w stosunku do zleceniobiorców odwołującej należy zastosować punkt 15 czy punkt 16 § 2 cytowanego rozporządzenia, czyli trzeba ustalić, czy zleceniobiorcy Ci przebywali na terenie Danii w ramach delegacji, czy też byli zleceniobiorcami zatrudnionymi za granicą u polskiego pracodawcy.

Podróż służbowa jest uregulowana w art. 77<sup>5</sup> kp. W myśl tego przepisu pracownikowi wykonującemu na polecenie pracodawcy zadanie służbowe poza miejscowością, w której znajduje się siedziba pracodawcy lub poza stałym miejscem pracy przysługują należności na pokrycie kosztów związanych z podróżą służbową.

Zgodnie z art. 29 § 1 kp w umowie o pracę powinny się między innymi znaleźć rodzaj pracy i miejsce wykonywania pracy.

Z treści przytoczonych przepisów kodeksu pracy wynika, zatem, iż podróż służbową odbywa ten pracownik, który wyjeżdża w celu załatwienia konkretnej sprawy służbowej wyraźnie polecanej mu przez pracodawcę poza miejscowość, w której znajduje się siedziba pracodawcy lub poza miejscem ustalonym w umowie o pracę jako miejsce jej wykonywania.

Przepisy kodeksu pracy nie zawierają odrębnej definicji dla zagranicznych podróży służbowych, ale w wyroku Sądu Najwyższego z 30.05.2001 r. (I PKN 424/00, OSNP 2003/7/172) stwierdzono, iż podróżą służbową poza granicami



kraju jest wykonywanie zadania określonego przez pracodawcę poza miejscowością, w której znajduje się stałe miejsce pracy pracownika.

Z kolei Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 24.11.1999 r. (SA.Sz (...)) stwierdził, iż o podróży służbowej decyduje to, że określone zadanie w ramach świadczonej pracy wykonywane jest poza miejsce ustalonym w umowie o pracę jako miejsce jej wykonywania. Na temat cech podróży służbowej wypowiedział się Sąd Najwyższy w uchwale z dnia 19.11.2008 r. (...) 11/08 OSNP 2009/13-14/166, wyroku z dnia 30.05.2001 r. I PKN 424/00 OSNP 2003/7/172, wyroku z dnia 04.02.2009 r. II PK 230/08 LEX nr 503201, wyroku z 17.02.2012 r. (...) 54/11, wyroku z 03.12.202 r. (...) 138/09 M.P.Pr (...) -313, wyroku SN z 12.09.2012 r. (...) 45/12 LEX 1228447, wyroku Sądu Apelacyjnego w Poznaniu z dnia 29.05.2013 r. IIIAUa (...) LEX nr 1327593.

W niniejszej sprawie odwołujący wykonywali pracę na podstawie umowy cywilnoprawnej. Pojęcie delegacji służbowej rozumiane tak, jak wyżej wskazano, nie może mieć do nich zastosowania. Powstaje problem w jakiej sytuacji do zleceniobiorców znajdzie zastosowanie punkt 15 cyt § 2 rozporządzenia dotyczącego zasad ustalania podstawy wymiaru składek, a w jakiej punkt 16 wymienionego rozporządzenia.

Umowa zlecenia uregulowana jest w art. 734kc. Charakteryzuje się tym, iż przyjmujący zlecenie zobowiązuje się do dokonania określonej czynności dla dającego zlecenie, a czynność ta, ze względu na swój charakter, może być wykonana w różnych miejscach. W niniejszej sprawie zleceniobiorcy wykonywali pracę w tych miejscach, w których realizowane były prace, jakich wykonania podjęła się firma odwołującej. Dotyczyło to zarówno prac wykonywanych w Polsce jak i zagranicą. W żadnej z tych sytuacji nie można przyjąć iż zleceniobiorcy wykonywali pracę, odbywając podróż. W całości praca ich polegała na realizacji zleceń w miejscach gdzie odbywały się budowy i remonty, a więc nie można w żaden sposób mówić o incydentalności, wyjątkowości podróży w stosunku do pracy wykonywanej stale. Co do zleceniobiorców świadczących pracę na rzecz firmy (...) w zakresie obliczania podstawy wymiaru nie można mówić o zastosowaniu § 2 ust 1 punkt 15 cyt rozporządzenia.

Powstaje teraz problem rozumienia pojęcia z punktu 16 cytowanego rozporządzenia tj. zatrudnienia za granicą u polskich pracodawców.

Zdaniem Sądu, aby mówić o zatrudnieniu za granicą u polskich pracodawców to decydujące znaczenie ma tu stały charakter placówki lub miejsca, w którym wykonywana jest praca, oraz trwały charakter zatrudnienia w takim miejscu. Można o tym mówić, gdy wykonywana jest praca w zagranicznym oddziale, przedstawicielstwie, biurze polskiego przedsiębiorcy, a także na stałych budowach.

Nie można natomiast mówić o zatrudnieniu za granicą, jeżeli zatrudnienie to ma charakter incydentalny.

Drugim czynnikiem, który decyduje o tym fakcie jest również miejsce wykonywania pracy przewidziane w zawartej z polskim pracodawcą w umowie.

I tak, jeżeli postanowiono w umowach zlecenia zawartych przez M. H., że miejsce to znajduje się i w Polsce i w Danii, to wtedy możemy mówić o zatrudnieniu za granicą u polskiego pracodawcy (stosuje się § 2 ust 1 pkt 16 rozporządzenia).

Taki pogląd zawarty jest między innymi w artykule „Jak ustalić wysokość składek” - Rzeczpospolita z 31.07.2003 r. B. P. specjalisty w centrali ZUS w W..

W przedmiotowej sprawie zatrudnienie zleceniobiorców, z którymi dla realizacji swojej działalności zawarła umowy odwołująca M. H. odbywało się w znaczącej części na terenie Danii a zatrudnienie w Polsce odbywało się w znacząco mniejszym zakresie - trwało zaledwie po kilka dni w niektórych miesiącach. W tej sytuacji należało przyjąć, iż zachodzą warunki do obliczenia podstawy wymiaru składek zleceniobiorców pracujących na rzecz M. H. z zastosowaniem § 2 ust 1 pkt 16 cytowanego wyżej rozporządzenia z 18.12.1998 r. a nie pkt. 15 tego rozporządzenia.

W cytowanym wyżej wyroku z dnia 17.02.2012 r. (...) 54/11 Sąd Najwyższy stwierdził, iż instytucja podróży służbowej nie może być dowolnie aplikowana, a tym bardziej instrumentalnie wykorzystywana dla ukrycia wynagrodzenia za pracę, czasu pracy czy zmniejszenia obciążeń składkowych i podatkowych.

Kolejne zagadnienie dotyczy związania organu rentowego interpretacją, jakiej udzielił M. H. w decyzji Nr (...) z dnia 14.12.2012 r. Zgodnie z art. 10 ust 3 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, interpretacja jest wiążąca dla organów administracji publicznej lub państwowych jednostek organizacyjnych właściwych dla przedsiębiorcy. Powstaje problem jakiej treści pytanie zostało zadane organowi rentowemu oraz jakiej odpowiedzi na nie udzielono i czy ta odpowiedź pozostaje w sprzeczności z obecnym stanowiskiem organu rentowego prezentowanym w niniejszej sprawie.

Opisany we wniosku o interpretację stan faktyczny wskazuje, iż zleceniobiorcom wypłacane są wynagrodzenie określone w umowie oraz zwrot wydatków związanych z podróżą zleceniobiorcy. Pytanie dotyczy prawidłowości obliczania składek jedynie od wynagrodzeń wynikających z umowy, z pominięciem zwrotu wydatków związanych z wykonywaniem usług poza granicami w kraju. Pracodawca wyraźnie zaznaczył, iż do obliczania podstawy wymiaru składek stosuje § 2 ust 1 punkt 15 a nie punkt 16 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18.12.1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe. Na tak postawione pytanie odpowiedzieć należało tak jak odpowiedział organ rentowy. Ani we wniosku, ani w jego uzupełnieniach nie pojawiła się wątpliwość czy należy stosować punkt 15 czy 16 § 2 ust 1 cytowanego rozporządzenia. W stanie faktycznym nie podano danych, które pozwoliłyby nabrać wątpliwości, która sytuacja wchodzi w grę: podróż rozumiana odpowiednio co do zleceniobiorców czy oddelegowanie w rozumieniu wykonywania pracy zagranicą dla polskiego pracodawcy – czyli punkt 15 czy 16 § 2 ust 1 powołanego rozporządzenia. Dane konieczne dla powyższego rozstrzygnięcia to sposób wykonywania pracy przez zleceniobiorców, proporcja wykonywania pracy w Polsce i zagranicą, incydentalność czy względna stałość pracy wykonywanej zagranicą.

Powstaje problem czy organ rentowy winien domagać się od osoby ubiegającej się o interpretację takich danych, uzupełniania stanu faktycznego. Zdaniem Sądu byłoby to zbyt daleko idące. W art. 10 ust 3 cytowanej ustawy o swobodzie działalności gospodarczej wskazano, iż przedsiębiorca obowiązany jest przedstawić stan faktyczny. W takiej sytuacji trzeba przyjąć, iż organ rentowy wydaje interpretację w oparciu o przedstawiony stan faktyczny.

Rozważania dotyczące rozumienia pojęcia pracownika w sprawie wspólnotowym są zbędne. Jak wyżej wskazano w niniejszej sprawie nie mamy do czynienia z kolizją ustawodawstwa, nie ma więc potrzeby przechodzenia na grunt przepisów wspólnotowych Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 883/2004 z dnia 29.04.2004 r. w sprawie koordynacji systemów zabezpieczenia społecznego w sprawie koordynacji systemów zabezpieczenia społecznego.

Wyliczenia organu rentowego wskazujące na kwoty objęte zaskarżonymi decyzjami sporządzone zostały następująco. W każdym miesiącu ustalano w jakiej części wynagrodzenie wypłacane dotyczy pracy w Polsce a w jakiej pracy zagranicą. Następnie w miesiącach, w których wypłacano diety ustalano wynagrodzenie poprzez ustalenie przychodu wraz z dietami i po odjęciu wartości diet zagranicą, a tak wyliczoną kwotę porównywano do proporcjonalnie zmniejszonego prognozowanego wynagrodzenia i powiększono o kwotę przychodu uzyskanego z tytułu pracy w kraju. W toku powyższych obliczeń organ rentowy uwzględniał w poszczególnych miesiącach ilość dni przepracowanych zagranicą i w tych miesiącach przyjmował konkretne wypłaty z tego tytułu. Obliczając przychód z konkretnego okresu pomniejszono go o wszystkie diety z tego okresu.

Odwołujący podniósł niewłaściwe obliczenie przez organ rentowy podstawy wymiaru składek poprzez ich podnoszenie do przeciętnego wynagrodzenia w miesiącach, gdy uzyskany przychód był niższy od tegoż wynagrodzenia. W orzeczeniu z dnia 10.10.2013 r. sygn. II UK 104/13 Sąd Najwyższy wyraził pogląd, iż takiej operacji nie należy dokonywać. Pogląd ten należy podzielić. W wyliczeniach organu rentowego objętych spornymi decyzjami nie dokonywano podnoszenia podstawy wymiaru składek do przeciętnego wynagrodzenia w sytuacji osiągnięcia przychodu w kwocie od niego niższej. W sytuacji dokonywania obliczenia podstawy wymiaru składek z uwzględnieniem wyroku

Sądu Najwyższego w sprawie II UK 104/13, podstawy wymiaru z poszczególnych miesięcy, co do poszczególnych osób, byłyby wyższe, co wynika z hipotetycznych obliczeń organu rentowego (przy piśmie z dnia 11.04.2014 r.).

Wobec powyższego zaskarżone decyzje musiały się ostać, a zgodnie z art. 477<sup>14</sup> § 1 kpc odwołanie podlegało oddaleniu.

Co do kosztów postępowania, Sąd nie znalazł podstaw do nie obciążenia odwołującego kosztami postępowania. W sprawie nie zachodzi szczególna okoliczność uzasadniająca zastosowanie art. 102 k.p.c. co do M. H.. O kosztach Sąd orzekł w myśl art. 98 k.p.c. oraz co do odwołujących zleceniobiorców w myśl art. 102 k.p.c.

W apelacji M. H. zaskarżyła w całości ten wyrok, zarzucając mu :

I. Niezgodność ustaleń faktycznych Sądu z materiałem dowodowym zebrany w sprawie, - 1. poprzez ustalenie, że odwołująca we wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji zawarła okoliczność, że zleceniobiorcy mogą być wysyłani w podróż służbową w celu wykonywania obowiązków zleceniobiorcy w ramach przedmiotu umowy i tym samym nieprawidłowo przedstawiła stan faktyczny, podczas gdy analiza wniosków o wydanie interpretacji pozwala na jednoznaczne stwierdzenie, że odwołujący się nie posłużył się takim pojęciem.

- 2. poprzez błędne ustalenie podstaw spornej wysokości podstaw wymiaru składek i różnic w samych składkach, co ma również wpływ na wysokość zasądzonych kosztów sądowych.

- 3. poprzez uznanie, że stan faktyczny przedstawiony w uzyskanej przez odwołującą interpretacji nie był precyzyjny i nie dawał możliwości udzielenia przez organ właściwej odpowiedzi, w sytuacji, gdy Sąd w przedmiotowej sprawie ustala analogiczny stan faktyczny.

- 4. poprzez błędne ustalenie metody ustalania wysokości podstawy wymiaru składek przyjętej przez organ, co w konsekwencji doprowadziło do oddalenia odwołania, w zakresie nieprawidłowości przedmiotowych wyliczeń organu.

II. Naruszenie przepisów postępowania, które miało wpływ na wynik sprawy, tj.:

1. art. 233 § 1 k.p.c. w związku z art. 328 § 2 k.p.c. poprzez przekroczenie granic swobodnej oceny dowodów stanowiące:

a) pominięcie zapisów zawartych w umowach zlecenia i zapisanej woli stron, co do wynagradzania i zwrotu wydatków związanych z podróżą zleceniobiorcy,

b) pominięcie uzyskanych przez odwołującą interpretacji na okoliczność ochrony przedsiębiorcy, jaką powinny one zapewniać, co w konsekwencji doprowadziło do błędnego przyjęcia zarówno na etapie subsumcji jak i wyrokowania, że metoda obliczania podstawy wymiaru składek przyjęta przez płatnika jest nieprawidłowa,

c) niewskazanie w uzasadnieniu wyroku podstawy faktycznej rozstrzygnięcia oraz dowodów, na których Sąd się oparł i przyczyn, dla których uznał, że bez znaczenia jest okoliczność, że za okres objęty sporem zainteresowani i odwołująca nie zmienili dotychczasowych umów zleceń i nie ustalili innych warunków świadczenia usług i wynagrodzenia, jak również, że bez znaczenia są formalne działania odwołującej polegające na wydaniu polecenia wyjazdu oraz wypłacaniu diet;

2. art. 328 § 2 k.p.c. poprzez nierozpoznanie istoty sprawy i spłylenie sporu jedynie do określenia, że zleceniobiorcy znajdowali się w podróży służbowej, z pominięciem okoliczności wynikających z umów zleceń, jak również przez odmówienie ochrony uzyskanej przez wydanie interpretacji indywidualnej, również z pominięciem powyższych okoliczności;

3. niezastosowanie art. 102 k.p.c. w zakresie obciążenia strony kosztami, w sytuacji, gdy postępowanie przed organem było obciążone wieloma rażąco naruszeniami prawa, w tym poprzez brak w uzasadnieniu decyzji wskazania szczegółowych wyliczeń podstawy wymiaru składek oraz całkowite pominięcie w uzasadnieniach decyzji kwestii nie uznania wiążących organ interpretacji prawa.

### III) Naruszenie prawa materialnego:

1. niezastosowanie w przedmiotowej sprawie art. 10a ustawy z dnia 2 lipca 2004r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. 2013.672. j.t.), poprzez odrzucenie ochrony, jaką zapewnia zastosowanie się do wydanej interpretacji indywidualnej, co prowadzi do naruszenia art. 32 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. Naliczone składki w związku z ochroną, jaką uzyskał rzetelny przedsiębiorca powinny zostać uznane za nienależne;
2. niewłaściwe zastosowanie art. 775 k.p., podczas gdy w przedmiotowym sporze regulacje kodeksu pracy w ogóle nie znajdują zastosowania,
3. niezastosowanie art. 18 ust. 3 i art. 20 ustawy z dnia 13 października 1998r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz.U.2013.1442 j.t.) w związku z § 2 ust.1 pkt 15 Rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej w sprawie zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne, poprzez uznanie, że taka regulacja nie znajdzie zastosowania do zwrotu wydatków zleceniobiorcy z tytułu wykonywania pracy za granicą,
4. nieprawidłowe zastosowanie art. 18 ust. 3 i art. 20 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych w związku z § 2 ust. 1 pkt 16 Rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej w sprawie zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne poprzez uznanie, że taka regulacja jest właściwa do zwrotu wydatków zleceniobiorcy z tytułu wykonywania pracy za granicą,
5. rażące naruszenie art. 742 i art. 353[1] k.c. poprzez nieuwzględnienie prawa do zwrotu kosztów przyjmującego zlecenie,
6. naruszenie art. 12 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U.2012.361 j.t.), poprzez uznanie, że zwrot wydatków zleceniobiorcy w przedmiotowej sprawie, stanowi przychód w rozumieniu ustawy podatkowej, do którego z kolei odwołuje się ustawa o systemie ubezpieczeń społecznych - art. 4 pkt 1,
7. naruszenie art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej - fundamentalnej zasady porządku prawnego - zasady demokratycznego państwa prawnego oraz pochodnej zasady zaufania obywateli do organów władzy publicznej, poprzez przyjęcie, że organ może dokonywać odmiennej interpretacji i wykładni obowiązującego prawa, jeżeli uprzednio wydał korzystną dla płatnika interpretację przepisów,
8. naruszenie art. 12 ust. 1 Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) NR 883/2004 z dnia 29 kwietnia 2004r. w sprawie koordynacji systemów zabezpieczenia społecznego (Dz.U.U.E.L.2004.166.1), poprzez przyjęcie, że zleceniobiorcy zostali oddelegowani do pracy za granicę.

W oparciu o tak sformułowane zarzuty apelująca wniosła o zmianę zaskarżonego wyroku poprzez uwzględnienie odwołania w całości oraz zasądzenie od organu na rzecz odwołującej kosztów procesu, w tym kosztów zastępstwa procesowego za obydwie instancje według norm przepisanych, ewentualnie, w przypadku orzeczenia o prawidłowości metody obliczania podstawy wymiaru składek w oparciu o § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia składkowego, wnosząc o zmianę zaskarżonego wyroku po pierwsze poprzez uwzględnienie zarzutów strony co do prawidłowości samego wyliczenia, po drugie poprzez orzeczenie, że naliczone przez organ składki są nienależne, w związku z ochroną, jaką daje przedsiębiorcy uzyskana interpretacja, a po trzecie o orzeczenie o nieponoszeniu przez odwołującą kosztów postępowania w związku z rażącymi naruszeniami prawa przez organ na etapie jego postępowania, czyniącymi zasadnym i koniecznym obronę praw w postępowaniu sądowym. Ponadto wniosła o rozpoznanie sprawy także pod nieobecność strony odwołującej.

### **Sąd Apelacyjny zważył co następuje.**

Apelacja skutkuje uchynieniem zaskarżonego wyroku i przekazaniem sprawy do ponownego rozpoznania.

W sporze w niniejszej sprawie pozostawały decyzje dotyczące wysokości składek na ubezpieczenie społeczne zleceniobiorców R. G., J. S., G. G., K. G., P. L., P. M., J. P., T. P., M. S., D. Z., P. P. świadczących usługi na rzecz odwołującej M. H..

Skarżący nie zgadzając się z wysokością składek wskazaną w zaskarżonej decyzji podnosił zarzuty trojakiemu rodzajowi. Jako pierwszy ponoszono zarzut naruszenie art. 10 ust. 3 ustawy z dnia 2.07.2004r. o swobodzie działalności gospodarczej (t.j. Dz.U. 2013. 672 ) wskazując na moc wiążącą interpretacji udzielanej na wniosek płatnika, zgodnie z którą według twierdzeń skarżącego ZUS dokonał wyliczenia składek w zaskarżonej decyzji odmiennie od zasad wskazanych w interpretacji. tj. przyjmując za podstawę wyliczeń § 2 ust.1 pkt 16 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18.12.1998r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe ( Dz.U. 1998.161.1106) a nie § 2 ust. 1 pkt 15 cyt. rozporządzenia, co zdaniem skarżącego, jako prawidłowe potwierdził ZUS w odpowiedzi na zapytanie w trybie art. 10 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. W konsekwencji jako drugi zarzut odwołujący kwestionował przyjęty do ustalania podstawy wymiaru składek § 2 ust. 1 pkt 16 a nie § 2 ust. 1 pkt 15 w/w rozporządzenia. Po trzeciej stronie odwołująca podnosiła, iż gdyby nawet przyjąć jako prawidłowe ustalenie wysokości składek wg § 2 ust. 1 pkt 16 w/w to sposób wyliczenia składek dokonany przez ZUS jest nieprawidłowy.

Odnosząc się do pierwszej spornej kwestii Sąd Apelacyjny podziela pogląd Sądu I instancji, że nie doszło przy wydawaniu zaskarżonych decyzji do naruszenia treści art. 10 a ust. 3 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej cyt. wyżej. Zgodnie z treścią art. 10 ust.1 i 3 cyt. ustawy przedsiębiorca może złożyć do właściwego organu administracji publicznej lub państwowej jednostki organizacyjnej wniosek o wydanie pisemnej interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania przepisów, z których wynika obowiązek świadczenia przez przedsiębiorcę daniny publicznej oraz składek na ubezpieczenia społeczne lub zdrowotne, w jego indywidualnej sprawie. Przedsiębiorca we wniosku o wydanie interpretacji jest obowiązany przedstawić stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe oraz własne stanowisko w sprawie. Według zaś treści art. 10 a ust. 3 cyt. ustawy interpretacja jest wiążąca dla organów administracji publicznej lub państwowych jednostek organizacyjnych właściwych dla przedsiębiorcy i może zostać zmieniona wyłącznie w drodze wznowienia postępowania. Nie zmienia się interpretacji, w wyniku której nastąpiły nieodwracalne skutki prawne. Jak słusznie wskazał Sąd Okręgowy dla rozstrzygnięcia czy zaskarżone decyzje pozostają w sprzeczności z treścią interpretacji, jakiej udzielił M. H. organ rentowy kluczowym jest ustalenie czy pytanie jakie zadała odwołująca w trybie art. 10 cyt. ustawy odzwierciedlało stan faktyczny jaki legł u podstaw wydania zaskarżonych decyzji. Jak wynika z treści pisma z dnia 20.11.2012r., stanowiącego odpowiedź na zapytanie organu rentowego w celu uściślenia zakresu zadanego przez odwołującą pytania, M. H. wskazała, iż do sytuacji zleceniobiorców stosuje § 2 ust. 1 punkt 15 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 18.12.1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe. Powołała się także na przepisy ustawy z dnia 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – art. 21 ust. 1 punkt 16 b, z którego wynika, iż diety i inne należności z tytułu podróży służbowej osoby nie będącej pracownikiem zwolnione są od podatku dochodowego od osób fizycznych co, według niej, odpowiada treści § 2 ust 1 punkt 15 powołanego rozporządzenia z dnia 18.12.1998 r. dotyczącego zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne. Tak postawionego pytania dotyczyła interpretacja zawarta w decyzji (...) nr (...) z dnia 14.12.2012r. uznająca za prawidłowe stanowisko zawarte we wniosku płatnika. Brak podstaw do uznania, iż zaskarżone decyzje pozostają w sprzeczności z treścią wydanej interpretacji bowiem opierają się one na uznaniu, iż zleceniobiorcy wskazani w zaskarżonych decyzjach w okresach nimi objętych wykonywali prace za granicą u polskiego pracodawcy w ramach oddelegowania ( § 2 ust. 1 pkt 16 cyt. rozporz.) nie zaś w ramach podróży służbowej ( § 2 ust. 1 pkt 15 cyt. rozporz.). Jak słusznie podkreślił Sąd Okręgowy ani we wniosku, ani w jego uzupełnieniach nie pojawiła się wątpliwość czy należy stosować punkt 15 czy 16 § 2 ust.1 cyt. rozporządzenia. W stanie faktycznym nie podano danych, które pozwoliłyby nabrać wątpliwości, która sytuacja wchodzi w grę: podróż rozumiana odpowiednio co do zleceniobiorców czy oddelegowanie w rozumieniu wykonywania pracy za granicą dla polskiego pracodawcy – czyli punkt 15 czy 16 § 2 ust.1 powołanego rozporządzenia.

Odnosząc się do drugiej spornej kwestii tj. czy w odniesieniu do zleceniobiorców wskazanych w zaskarżonych decyzjach w okresach nimi objętych ma zastosowanie regulacja zawarta w § 2 ust.1 pkt 16 czy też zawarta w § 2 ust.

1 pkt 15 cyt. rozporządzenia Sąd Apelacyjny akceptuje ustalenia dokonane przez Sąd pierwszej instancji w zakresie miejsca gdzie zleceniobiorcy pracę wykonywali, trwałości zatrudnienia w miejscu wykonywania pracy, postanowień umów zawieranych przez M. H. ze zleceniobiorcami w zakresie miejsca wykonywania pracy. Uznaje także, iż z przeprowadzonej analizy prawnej Sąd Okręgowy wywiódł prawidłowy wniosek o braku podstaw do obliczania podstawy wymiaru składek zleceniobiorców pracujących na rzecz M. H. z zastosowaniem regulacji wskazanej w § 2 ust. 1 pkt 15 cyt. rozporządzenia. Rozważania prawne Sąd pierwszej instancji poczynił wyczerpująco, z szerokim przywołaniem zapatrywań judykatury, toteż Sąd Apelacyjny przytoczył je niemal w całości, albowiem akceptuje je bez potrzeby powielania.

Za nieuzasadniony uznać należy zarzut apelującego naruszenia przez Sąd Okręgowy art. 233 § 1 k.p.c. w zw. z art. 328 § 2 k.p.c. poprzez przekroczenie granic swobodnej oceny dowodów wyrażające się w pominięciu zapisów zawartych w umowach zlecenia i zapisanej tam woli stron, co do wynagradzania i zwrotu wydatków związanych z podróżą służbową zleceniobiorcy oraz niewskazanie w uzasadnieniu wyroku podstawy faktycznej rozstrzygnięcia oraz dowodów, na których Sąd się oparł i przyczyn, dla których uznał, że bez znaczenia jest okoliczność, że za okres objęty sporem zainteresowani i odwołująca nie zmienili dotychczasowych umów zleceń i nie ustalili innych warunków świadczenia usług i wynagrodzenia, jak również, że bez znaczenia są formalne działania odwołującej polegające na wydaniu polecenia wyjazdu oraz wypłacaniu diet. Wbrew twierdzeniom apelującego Sąd Okręgowy w sposób jasny i wyczerpujący wskazał w uzasadnieniu skarżonego wyroku w oparciu o jaki materiał dowodowy dokonał istotnych dla rozstrzygnięcia ustaleń faktycznych tj. ustaleń dotyczących rzeczywistego wymiaru czasu pracy zleceniobiorców za granicą, trwałości tak wykonywanej pracy.

Strona odwołująca poza wyżej przytoczonymi argumentami mającymi uzasadniać wadliwość zaskarżonych decyzji, na końcu wskazywała, iż gdyby nawet przyjąć, że do ustalenia podstawy wymiaru składek dla zleceniobiorców wskazanych w zaskarżonych decyzjach za okres nimi objęty ma zastosowanie § 2 ust. 1 pkt 16 cyt. rozporządzenia, to zawarte tam kwoty wysokości składek zostały ustalone w niewłaściwej wysokości. Na uzasadnienie swego stanowiska skarżący powoływał stanowisko wyrażone przez Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 10.10.013r. II UK 104/13( LEX 1576145) gdzie stwierdzono, iż 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 (jednolity tekst: Dz.U. z 2013 r., poz. 1442 ze zm.). W toku procesu zarówno strona odwołująca jak i organ rentowy złożyli do akt sprawy wyliczenia wysokości spornych składek z uwzględnieniem poglądu zaprezentowanego przez Sąd Najwyższy w cyt. wyżej wyroku odnośnie sposobu wyliczenia wysokości składek przy zastosowaniu regulacji z pkt 16 § 2 ust. 1 cyt. rozporządzenia. Wyliczenia sporządzone przez organ rentowy różniły się od tych, które stanowiły podstawę do wydania zaskarżonych decyzji zarówno co do sposobu liczenia jak i wysokości składek a także były odmienne od wyliczeń zaprezentowanych przez stronę odwołującą co do wysokości i przyjętej metodologii liczenia.

Podkreślić w tym miejscu należy, że istotą sporu w niniejszej sprawie była wysokość należnych składek w związku z pracą wykonywaną przez zleceniobiorców objętych zaskarżonymi decyzjami. Tak więc aby rozstrzygnąć spór jaki zaistniał przed Sądem Okręgowym na skutek złożonych odwołań nie wystarczyło rozstrzygnąć kwestii przesądzających zasadę wyliczania wysokości składek tj. czy organ rentowy związany był interpretacją zawartą w decyzji nr ZUS nr 408 z dnia 14.12.2012r. oraz czy w sprawie do wyliczenia wysokości składek będzie miało zastosowanie regulacja zawarta w § 2 ust. 1 pkt 15 czy pkt 16 cyt. rozporządzenia.

Sąd Okręgowy rozstrzygając te kwestie nie odniósł się w żaden sposób do argumentacji stron w zakresie prawidłowości wyliczeń wysokości składek w zaskarżonych decyzjach. W szczególności oddalając odwołania wyraził akceptację dla wyliczeń wysokości składek zawartych w objętych sporem decyzjach, które to wyliczenia nie uwzględniały stanowiska Sądu Najwyższego cyt. wyżej. Jednocześnie wskazał, iż akceptuje pogląd zaprezentowany przez Sąd Najwyższy we wskazanym wyżej wyroku z dnia z dnia 10.10.013r. w sprawie II UK 104/13. Takie stanowisko Sądu Okręgowego jest

wewnętrznie sprzeczne biorąc pod uwagę, iż wyliczenia wysokości składek dokonane przez organ rentowy w toku procesu z uwzględnieniem stanowiska Sądu Najwyższego wskazanego wyżej są w sposób wyraźny różne od tych, które zawarto w zaskarżonych decyzjach oraz odmienne od wyliczeń strony odwołującej, przeprowadzonych według innej metodologii niż organ rentowy lecz z powołaniem się na pogląd Sądu Najwyższego wyrażony w tym samym wyroku cyt. wyżej.

Powyższe powoduje, iż treść uzasadnienia zaskarżonego wyroku nie pozwala na dokonanie kontroli instancyjnej w zakresie prawidłowości rozstrzygnięcia sądu pierwszej instancji. Sąd Okręgowy zaniechał bowiem odniesienia się do merytorycznych zarzutów odnośnie wysokości składek objętych zaskarżonymi decyzjami.

Rozpoznając sprawę ponownie Sąd Okręgowy dokona analizy zaprezentowanych w sporze metod liczenia wysokości składek i zajmując swoje stanowisko, co do właściwej metody wyliczenia wysokości składek w sposób poddający się kontroli instancyjnej je uzasadni odnosząc się do argumentacji stron w zakresie wyliczenia składek, co stanowi istotę sporu w niniejszej sprawie.

W tym stanie rzeczy Sąd Apelacyjny na podstawie art. 386 § 4 k. p. c. uchylił zaskarżony wyrok i przekazał sprawę do ponownego rozpoznania Sądowi Okręgowemu w Kaliszu pozostawiając temu Sądowi rozstrzygnięcie w przedmiocie kosztów procesu za drugą instancję.