

Sygn. akt **III AUa 463/21**

WYROK

W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 23 listopada 2022 r.

Sąd Apelacyjny w Poznaniu III Wydział Pracy i Ubezpieczeń Społecznych

w składzie:

Przewodniczący: sędzia Marta Sawińska

Protokolant: Emilia Wielgus

po rozpoznaniu w dniu 23 listopada 2022 r. w Poznaniu na posiedzeniu niejawnym

sprawy **(...) spółka z o.o. z siedzibą w Ł.**

przeciwko **Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych II Oddział w P.**

przy udziale : P. C.

o podstawę wymiaru składek

na skutek apelacji (...) spółka z o.o. z siedzibą w Ł.

od wyroku Sądu Okręgowego w Poznaniu

z dnia 26 lutego 2021 r. sygn. akt VII U 2487/19

uchyla zaskarżony wyrok w całości i sprawę przekazuje Sądowi Okręgowemu w Poznaniu do ponownego rozpoznania, pozostawiając temu Sądowi rozstrzygnięcie o kosztach procesu w instancji odwoławczej.

	sędzia Marta Sawińska	
--	-----------------------	--

UZASADNIENIE

Decyzją z 10 czerwca 2019 r. nr (...) Zakład Ubezpieczeń Społecznych II Oddział w P. na podstawie art. 83 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 4 ust. 9, art. 8 ust. 2a, art. 18 ust. 1a, art. 18 ust. 1 i 3, art. 20 ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz. U. z 2019 r., poz. 300 t.j.) oraz art. 81 ust. 1 i 6 ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (Dz. U. z 2018 r., poz. 1510 ze zm. t.j.) stwierdził, że przychód z tytułu zatrudnienia na podstawie umowy o pracę u płatnika (...) sp. z o.o. oraz przychody z tytułu umowy zlecenia, zawartej z (...) sp. z o.o., uzyskane przez ubezpieczonego P. C., stanowią podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenie zdrowotne z tytułu pracy, świadczonej w ramach umowy cywilnoprawnej, realizowanej na rzecz własnego pracodawcy (...) sp. z o.o. i wynoszą kwoty wskazane w tabeli, zawartej w decyzji.

W uzasadnieniu decyzji organ rentowy wskazał, że w toku kontroli, przeprowadzonej u płatnika składek (...) sp. z o.o. ustalono, że osoby zatrudnione w E. M. sp. o.o. na podstawie umów o pracę, w zbieżnych okresach były zgłoszone do ubezpieczenia zdrowotnego z tytułu umów zlecenia z (...) sp. z o.o. Organ rentowy odkrył nadto powiązania przedmiotowo-podmiotowe między powyższymi spółkami. Z uwagi na te ustalenia organ rentowy uznał

za konieczne wskazanie rzeczywistego pracodawcy i ocenił, że umowy zlecenia mimo, że zawarte z innym podmiotem niż własny pracodawca, są pracą świadczoną na rzecz swojego pracodawcy, w związku z tym obowiązek opłacania składek powstaje u płatnika składek, z którym zawarta jest umowa o pracę. Dowody zebrane w toku kontroli, w ocenie organu rentowego wskazują, że zawierane przez ww. płatników składek umowy zlecenia, w rzeczywistości realizowane były na rzecz własnego pracodawcy. Konsekwencją tych ustaleń jest to, że pracodawca pomimo, że nie jest stroną umowy cywilnoprawnej – ma w związku z jej realizacją obowiązki w zakresie ubezpieczeń pracowniczych. Sytuacja ta powoduje, że za pracownika wykonującego pracę na podstawie umowy cywilnoprawnej (na rzecz własnego pracodawcy), pracodawca ten, przy ustaleniu podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne i pozostałe Fundusze, powinien zsumować wynagrodzenie z umowy cywilnoprawnej wraz z wynagrodzeniem ze stosunku pracy.

Odwołanie od ww. decyzji wywiodła (...) sp. z o.o. z siedzibą w Ł.. Odwołująca spółka wniosła o zmianę decyzji w całości poprzez stwierdzenie, że przychód osoby ubezpieczonej z tytułu umowy zlecenia, zawartej z (...) sp. z o.o., nie stanowi podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne z tytułu pracy świadczonej w ramach umowy cywilnoprawnej, realizowanej na rzecz własnego pracodawcy spółki (...) sp. o.o. oraz o zasądzenie od organu rentowego zwrotu kosztów postępowania.

W uzasadnieniu odwołania podnosiła, że pracownicy (...) sp. z o.o. w ramach zawartych umów zlecenia z (...) sp. z o.o., nie wykonywali pracy na rzecz swojego pracodawcy, ponieważ bezpośrednim beneficjentem ich pracy była spółka (...) sp. z o.o. (...) sp. z o.o. czerpała zysk, wynikający ze sprzedaży na rzecz (...) sp. z o.o. zestawów montażowych, które sama wyprodukowała. Następnie spółka (...) sp. z o.o. produkowała własnym nakładem z zakresu kosztów zatrudnienia zleceniobiorców oraz kosztów stałych (w tym kosztów dzierżawy od płatnika m.in. środków potrzebnych do produkcji) z tych zestawów montażowych produkt, przeznaczony dla odbiorcy końcowego. Gotowy produkt w postaci mebli wykonanych przez spółkę (...) sp. z o.o., był sprzedawany do spółki (...) sp. z o.o., skąd z kolei trafiał do odbiorców końcowych. Taki łańcuch poszczególnych etapów produkcji surowca, półproduktu oraz wprowadzania do obrotu gotowych produktów, wynika z dokumentacji towarzyszącej produkcji oraz księgowej, zebranej w aktach kontroli. W przypadku zbycia zestawu montażowego na rzecz spółki (...) sp. z o.o., spółka (...) osiągała w ostatecznym rozrachunku korzyść z wykonania umowy o pracę przez osoby ubezpieczone. Takiej korzyści (...) sp. z o.o. nie osiągała w przypadku zbycia produktu gotowego przez (...) sp. z o.o. na rzecz (...) sp. z o.o., ani tym bardziej wskutek zbycia przez tą ostatnią spółkę mebli. Odwołująca wskazała nadto, że (...) sp. z o.o. zbywała wyprodukowane przez siebie meble na rzecz spółki prawa niemieckiego E..

Sąd I instancji nie wzywał P. C. do udziału w postępowaniu odrębnym postanowieniem, bowiem była ona już stroną postępowania administracyjnego przed organem rentowym i adresatem decyzji, stając się automatycznie stroną postępowania odwoławczego.

Ubezpieczony nie zajął stanowiska w sprawie.

Wyrokiem z 26 lutego 2021 r. Sąd Okręgowy w Poznaniu (sygn. VII U 2487/19) oddalił odwołanie (pkt 1 wyroku) oraz zasądził odwołującej na rzecz organu rentowego po kwocie 90 zł tytułem kosztów zastępstwa procesowego (pkt 2 wyroku).

Powyższy wyrok zapadł w oparciu o następujące ustalenia faktyczne i rozważania prawne:

(...) sp. z o.o. została wpisana do Rejestru Przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego w dniu 21 grudnia 2012 r. pod numerem (...). Przedmiotem działalności odwołującej jest m.in. produkcja mebli biurowych i sklepowych. Siedziba odwołującej mieści się w Ł. przy ul. (...), gdzie znajduje się zakład produkcyjny. Prezesem zarządu odwołującej jest A. G.. Wspólnikami odwołującej są: E. Ś., posiadająca 155 udziałów o łącznej wartości 77.500 zł, (...) Sp. z o.o., posiadająca 50 udziałów o łącznej wartości 25.000 zł i T. M., posiadający 67 udziałów o łącznej wartości 33.500 zł.

W spornym okresie, tj. od stycznia 2015 r. do grudnia 2017 r. członkiem jednoosobowego zarządu odwołującej była A. G., w części okresu spornego dodatkowo prokurentem samoistnym była A. W.. Wspólnikami odwołującej byli:

wspólnik większościowy E. Ś., posiadająca 222 udziały o łącznej wartości 111.000 zł i R. B., posiadający 50 udziałów o łącznej wartości 25.000 zł.

Odwołująca zasadniczo zatrudniała pracowników na podstawie umów o pracę. W okresach zwiększonego zapotrzebowania, odwołująca zatrudniała osoby w oparciu o umowy cywilnoprawne, nazwane „umowami o dzieło”.

Odwołująca spółka produkuje masowo: narożniki, sofy, kanapy, fotele, pufy, łóżka oraz zestawy wypoczynkowe. Zakład podzielony jest na działy, w których wykonywane są poszczególne etapy produkcji.

Odwołująca jest powiązana m.in. ze spółkami: (...) sp. z o.o., (...) sp. z o.o. i (...) sp. z o.o.

(...) sp. z o.o. została wpisana do Rejestru Przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego w dniu 9 grudnia 2013 r. pod numerem (...). Przedmiotem działalności tej spółki są m.in. działalność rachunkowo-księgowa, zakwaterowanie, kupno i sprzedaż nieruchomości na własny rachunek, wynajem i zarządzanie nieruchomościami własnymi lub dzierżawionymi, działalność związana z zatrudnieniem. Siedziba spółki mieści się w P. przy ul. (...). Prezesem zarządu spółki jest A. G., która jest także większościowym udziałowcem spółki, posiadającym 199 udziałów o łącznej wartości 99.500 zł.

(...) sp. z o.o. została wpisana do Rejestru Przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego w dniu 26 stycznia 2017 r. pod numerem (...). Przedmiotem działalności tej spółki jest m.in. produkcja mebli. Siedziba spółki mieści się w P. przy ul. (...), tj. w biurze wirtualnym. Prezesem Zarządu spółki i jednocześnie jedynym jej udziałowcem jest P. B.. Miejsce prowadzenia działalności gospodarczej (...) sp. z o.o. znajduje się w tym samym miejscu, w którym działalność gospodarczą prowadzi odwołująca, tj. Ł., ul. (...).

P. B. zatrudniony był u odwołującej na stanowisku dyrektora zakładu, potem pracownika magazynu oraz pełnił funkcję członka zarządu przed objęciem tej funkcji przez A. G.. W okresie od 26 stycznia 2015 r. do 31 stycznia 2015 r. P. B. pracował w oparciu o umowę zlecenia w (...) sp. z o.o.; w okresach od 1 września 2015 r. do 15 września 2015 r., od 25 kwietnia 2016 r. do 30 czerwca 2016 r., od 19 września 2016 r. do 31 grudnia 2017 r. natomiast – na umowy zlecenia w (...) sp. z o.o. Nadto, w okresie od 1 lutego 2015 r. do 31 grudnia 2018 r. P. B. miał zawartą umowę zlecenia z E. Ś., prowadzącą własną działalność gospodarczą z siedzibą w R. (zawieszoną od 1 stycznia 2019 r.).

(...) sp. z o.o. z siedzibą w P., przy ul. (...) została zarejestrowana w KRS pod nr (...) w dniu 26 stycznia 2015 r. Jedynym jej członkiem zarządu od początku istnienia jest E. Ś., która do grudnia 2019 r. była także większościowym udziałowcem spółki (99 udziałów o łącznej wartości 4950 zł w kapitale zakładowym wynoszącym 5000 zł). E. Ś. od 4 stycznia 2019 r. ma umowę o pracę z (...) sp. z o.o. Przeważającym przedmiotem działalności spółki jest produkcja mebli.

Głównym odbiorcą wyrobów produkowanych przez (...) sp. z o.o. jest (...) sp. z o.o., która jednocześnie zajmuje się dystrybucją produktów wytworzonych przez odwołującą. Jedynym dostawcą dla (...) sp. z o.o. zestawów montażowych, potrzebnych do produkcji mebli, jest odwołująca.

(...) sp. z o.o. i (...) sp. z o.o. zawarły umowę współpracy z 27 stycznia 2017 r. w zakresie opracowywania wzorów użytkowych i umowę dzierżawy z 27 stycznia 2017 r.

Umowa współpracy została zawarta w celu tworzenia przez (...) sp. z o.o. wzorów użytkowych, tj. zaprojektowanie nowego modelu mebla na papierze i wykonanie jednostkowej sztuki pokazowej. Na mocy umowy dzierżawy odwołująca oddała spółce (...) sp. z o.o. w dzierżawę potencjał produkcyjny, składający się z nieruchomości, maszyn, urządzeń i infrastruktury, które tworzą Zakład Produkcji (...) położony w Ł. ul. (...). Kwota dzierżawy została określona w stałej miesięcznej kwocie ryczałtowej.

W punkcie 1 umowy współpracy, w zakresie opracowywania wzorów użytkowych, wskazano, że zamawiający (odwołująca) prowadzi działalność gospodarczą, polegającą na produkcji mebli użytkowych – głównie mebli tapicerowanych. W punkcie 2 umowy, wykonawca (...) sp. z o.o. oświadczył, że rozpoczyna działalność gospodarczą

w branży meblowej, która polegać będzie na projektowaniu, wytwarzaniu i dystrybuowaniu mebli – w tym mebli tapicerowanych. Zgodnie z punktem 5 umowy, nowe produkty miały być opracowywane przez wykonawcę zgodnie z zapotrzebowaniem, przekazywanym mu przez zamawiającego. Zamawiający w oparciu o własne spostrzeżenia i badania rynku, miał informować wykonawcę o tym, jakich nowych produktów (wzorów użytkowych) będzie potrzebować dla swoich aktualnych i nowych klientów, będzie przekazywał rysunki proponowanych rozwiązań, ich opisy, a wykonawca na ich podstawie wykona model nowego mebla – wzoru użytkowego w taki sposób, aby możliwym było jego dalsze odwzorowywanie masowe w produkcji seryjnej. Strony dopuściły możliwość rozszerzenia zakresu usługi o sporządzenie przez wykonawcę dokumentacji wdrożeniowej do wykonanego wzoru użytkowego – na zasadach doprecyzowanych w późniejszym etapie. Zgodnie z punktem 8 umowy, zamówienia na wzory użytkowe miały być składane ustnie. Zgodnie z punktem 9 umowy, po wykonaniu przez wykonawcę wzoru użytkowego, po przekazaniu go zamawiającemu i po przyjęciu przez zamawiającego wzoru bez uwag – wykonawca miał wystawić zamawiającemu fakturę lub rachunek za wykonany wzór użytkowy. Z kolei zgodnie z punktem 10 umowy, w okresie 24 miesięcy od dnia zbycia na rzecz zamawiającego wzoru użytkowego, wykonawca miał świadczyć nieodpłatnie jego serwis polegający na wnoszeniu zmian wymaganych przez zamawiającego, dokonywania ulepszeń, poprawek, optymalizacji itp. po 24-miesięcznym okresie, usługi te miały być dodatkowo odpłatne.

(...) sp. z o.o. zajmowało się produkcją mebli od poniedziałku do piątku od 15.00 do 17.00 oraz w soboty od 6.00 do 12.00. W tym celu (...) sp. z o.o. wdzierzało od odwołującej nieruchomości, maszyny, urządzenia i infrastrukturę składającą się na zakład produkcyjny. (...) sp. z o.o. płaciło odwołującej stałą miesięczną kwotę z tytułu dzierżawy oraz osobno za zestawy montażowe, niezbędne do produkcji mebli. (...) sp. z o.o. uzyskiwało jednocześnie zwrotnie przychody od odwołującej na podstawie ww. umowy współpracy. Całością opracowywania wzorów użytkowych dla odwołującej zajmował się P. B., który korzystał w tym zakresie z pomocy swego ojca R. B..

Wszystkie osoby, z którymi (...) sp. z o.o. zawarło umowy zlecenia w zakresie prac, związanych z produkcją mebli, były pracownikami odwołującej. Przedmiotem tych umów były te same czynności, wykonywane w ramach umowy o pracę z odwołującą, tzn. tapicer obijał meble, krawcowa szyła, klejarz kleił, stolarz ciął drewno, płytę i łączył zestawy. Umowy były realizowane w poszczególnych działach. Pracownicy odwołującej, którzy mieli zawarte umowy zlecenia z (...) sp. z o.o., po zakończonej pracy u odwołującej o godz. 15.00, zostawali na swoich stanowiskach pracy i wykonywali dalej tą samą pracę. P. B. rozdzielał pracę dla poszczególnych działów. Osoby pracujące dla odwołującej i (...) sp. z o.o., zapisywały pracę na jednej karcie, służącej do ewidencji wykonywanej pracy. Zdarzało się, że osoby pracujące przez cały dzień na podstawie umowy o pracę, a następnie umowy zlecenia, robiły ten sam typ mebla. Zdarzało się również, że pracownicy odwołującej kończyli w godzinach pracy etatowej obijanie danego typu mebla do godz. 15:00, a po tej godzinie zajmowały się obijaniem innego mebla już w ramach umowy zlecenia. Wynagrodzenie zleceniobiorców ustalone było w stawkach akordowych lub godzinowych. Akordowe wynagrodzenie ustalone było za wykonanie liczby danego modelu. Na akord pracowali tapicerzy, krawcowe, klejarze oraz stolarze, którzy zbijali stelaże. Wynagrodzenie godzinowe ustalone było dla krojczyń, pomocy krawcowej i stolarzy. Dla nabijaczy ustalone było zarówno wynagrodzenie akordowe jak i godzinowe. (...) sp. z o.o. nie posiadało środków finansowych, wyodrębnionych w celu realizacji swojej działalności. Materiały do produkcji mebli (...) sp. z o.o. kupowało od odwołującej. Były to zestawy montażowe, które składały się z listew drewnianych, formatek płyty wiórowej, płyt hdf, mdf, sklejk, sprężyn falistych, sprężyn typu (...), pianki, tkanin, wigofilu oraz okuć meblowych.

Jedną z osób, która będąc zatrudnioną u odwołującej na podstawie umowy o pracę, była zgłoszona do ubezpieczenia zdrowotnego z tytułu umowy zlecenia, zawartej z (...) sp. z o.o., był P. C..

Ubezpieczony P. C. był zatrudniony u odwołującej w okresie od 5 października 2017 r. do 18 października 2017 r. na stanowisku stolarza w pełnym wymiarze czasu pracy, za wynagrodzeniem minimalnym. Miejszem wykonywania pracy ubezpieczonego była siedziba (...) sp. z o.o. przy ul. (...) w Ł..

P. C. zawarł nadto na okres od 5 października 2017 roku do 18 października 2017 roku umowę zlecenia z (...) sp. z o.o. Z tytułu tej umowy, P. C. został zgłoszony przez zleceniodawcę wyłącznie do ubezpieczenia zdrowotnego.

Przedmiotem umowy zlecenia ubezpieczonego z (...) sp. z o.o., były te same lub zbliżone czynności, które ubezpieczony wykonywał w ramach umowy o pracę z (...) sp. z o.o. Przy wykonywaniu tej umowy, ubezpieczony korzystał z tych samych narzędzi i materiałów, które udostępnił pracodawca do realizacji stosunku pracy. Pracę ubezpieczonego nadzorowali pracownicy odwołującej, z którymi (...) sp. z o.o. również zawierała umowy zlecenia. Rezultat pracy ubezpieczonego w ramach zawartych umów zlecenia, przejmowała odwołująca. Wynagrodzenia były wypłacane oddzielnie, w cyklu miesięcznym.

Z tytułu wykonywania umowy zlecenia, zawartej z (...) sp. z o.o. ubezpieczony otrzymał wynagrodzenie w następującej wysokości: za października 2017 r. – 356,98 zł.

W stosunku do płatnika składek (...) sp. z o.o. Zakład Ubezpieczeń Społecznych I Oddział w P. przeprowadził kontrolę m.in. na okoliczność podstaw wymiaru składek i podlegania ubezpieczeniom społecznym, w wyniku której organ rentowy wydał szereg decyzji, od których (...) Sp. z o.o. wywiodło odwołania do sądu. Sprawa z odwołania (...) sp. z o.o. od decyzji ZUS I Oddział w P. z dnia 8 lipca 2019 r. nr (...) z udziałem ubezpieczonego P. C. toczy się w tutejszym sądzie pod sygn. VIII U 2364/19.

Odwołująca nie wliczyła do podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenie zdrowotne przychodów ubezpieczonego z tytułu umowy zlecenia, zawartej z (...) sp. z o.o.

W tym stanie rzeczy sąd uznał odwołanie za niezasadne.

Na wstępie wskazano, że zarzuty zawarte w odwołaniu dotyczące naruszenia przez organ rentowy wskazanych w nim przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego nie miały wpływu na rozstrzygnięcie, ponieważ co do zasady naruszenie przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego nie jest badane w postępowaniu, jakie toczy się przed sądem ubezpieczeń społecznych na skutek odwołania od decyzji organu rentowego. Sąd ubezpieczeń społecznych – jako sąd powszechny – może i powinien dostrzegać jedynie takie wady formalne decyzji administracyjnej, które decyzję tą dyskwalifikują w stopniu odbierającym jej cechy aktu administracyjnego (por. wyrok Sądu Najwyższego z 27 kwietnia 2010 r., II UK 336/09). Rację ma organ rentowy, że zarzut naruszenia art. 123 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych w zw. z art. 61 § 4 k.p.a. jest bezprzedmiotowy. W dniu 22 marca 2019 r. zostało wysłane do pełnomocnika odwołującej – adwokata W. N. zawiadomienie o wszczęciu z urzędu postępowania administracyjnego, po przeprowadzonej kontroli, w sprawie ustalenia prawidłowych podstaw wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne z tytułu zawartej umowy o pracę z ubezpieczonym, odebrane przez adwokata osobiście w dniu 10 kwietnia 2019 r. W zawiadomieniu wskazano, że na podstawie protokołu kontroli z 7 listopada 2018 r. oraz aneksu z 21 grudnia 2018 r. stwierdzono nieprawidłowości w ww. zakresie. Kontrolą objęto okres od stycznia 2015 r. do grudnia 2017 r. Poinformowano, że stronie przysługuje prawo wypowiedzenia się co do zebranych dowodów i materiałów, przeglądania akt oraz przedłożenia nowych dokumentów terminie 7 dni od otrzymania zawiadomienia. Jednocześnie zawiadomiono, że ze względu na skomplikowany charakter sprawy, postępowanie zostanie zakończone w terminie dwóch miesięcy licząc od dnia wszczęcia postępowania. W określonym terminie odwołująca nie skorzystała z prawa wypowiedzenia się co do zebranych dowodów i materiałów, nie przeglądała akt i nie przedłożyła nowych dokumentów. Zawiadomienie o wszczęciu postępowania zostało skierowane również do P. C.. W dniu 10 czerwca 2019 r. ZUS wydał zaskarżoną decyzję.

Z niekwestionowanego stanu faktycznego wynika, że ubezpieczony P. C. był pracownikiem odwołującej (...) sp. z o.o., zatrudnionym na podstawie umowy o pracę na stanowisku stolarza. Równocześnie, w okresach wskazanych w zaskarżonej decyzji, ubezpieczony pracował na podstawie umowy zlecenia z (...) sp. z o.o. Ubezpieczony wykonywał pracę na terenie zakładu produkcyjnego w Ł. ul. (...) zarówno w ramach umowy o pracę, jak i w oparciu o zlecenie. Poza sporem pozostaje, że pomiędzy odwołującą a (...) sp. z o.o. została zawarta umowa współpracy w zakresie opracowywania wzorów użytkowych. Przedmiot umowy został określony jako: opracowywanie przez wykonawcę na rzecz zamawiającego nowych produktów (nazwanych w umowie także wzorami użytkowymi). Jak wynika z zeznań P. B. przed organem rentowym, umowa ta była wykonywana.

Sąd Okręgowy wskazywał dalej, że zgodnie z art. 4 pkt 1 ustawy z 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (aktualny tekst jednolity: Dz. U. z 2020 r., poz. 266), za ubezpieczonego uważa się osobę fizyczną podlegającą chociaż jednemu z ubezpieczeń społecznych, o których mowa w art. 1 ustawy. Z kolei w myśl art. 4 pkt 2 lit.a ustawy, płatnikiem składek jest pracodawca - w stosunku do pracowników i osób odbywających służbę zastępczą oraz jednostka organizacyjna lub osoba fizyczna pozostająca z inną osobą fizyczną w stosunku prawnym uzasadniającym objęcie tej osoby ubezpieczeniami społecznymi, w tym z tytułu przebywania na urlopie wychowawczym albo pobierania zasiłku macierzyńskiego, z wyłączeniem osób, którym zasiłek macierzyński wypłaca Zakład. Ten sam podmiot realizuje obowiązek odprowadzania składek na ubezpieczenie zdrowotne (art. 85 ust. 1 ustawy z 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych) oraz Fundusz Pracy (art. 104 ust. 1 pkt 1a ustawy z 27 sierpnia 2004 r. o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy) i składek na Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych (art. 9 ustawy z 13 lipca 2006 r. o ochronie roszczeń pracowniczych w razie niewypłacalności pracodawcy).

W myśl art. 8 ust. 1 ustawy, za pracownika uważa się osobę pozostającą w stosunku pracy, z zastrzeżeniem ust. 2 i 2a (ust. 2 nie ma zastosowania w sprawie). Zgodnie z art. 8 ust. 2a za pracownika, w rozumieniu ustawy, uważa się także osobę wykonującą pracę na podstawie umowy agencyjnej, umowy zlecenia lub innej umowy o świadczenie usług, do której zgodnie z Kodeksem cywilnym stosuje się przepisy dotyczące zlecenia, albo umowy o dzieło, jeżeli umowę taką zawarła z pracodawcą, z którym pozostaje w stosunku pracy, lub jeżeli w ramach takiej umowy wykonuje pracę na rzecz pracodawcy, z którym pozostaje w stosunku pracy.

W myśl art. 18 ust. 1a ustawy, w przypadku ubezpieczonych, o których mowa w art. 8 ust. 2a, w podstawie wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe uwzględnia się również przychód z tytułu umowy agencyjnej, umowy zlecenia lub innej umowy o świadczenie usług, do której zgodnie z Kodeksem cywilnym stosuje się przepisy dotyczące zlecenia albo umowy o dzieło.

Stosownie do treści art. 20 ust. 1 ustawy, podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie chorobowe oraz ubezpieczenie wypadkowe stanowi podstawa wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i ubezpieczenia rentowe, z zastrzeżeniem ust. 2 i ust. 3.

Art. 4 pkt 9 ustawy jako przychód definiuje: 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.

Na podstawie art. 12 ust. 1 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (aktualny tekst jednolity: Dz. U. z 2020 r., poz. 1426), 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 orzecznictwie Sądu Najwyższego przyjmuje się, że w sytuacjach, do których odnosi się art. 8 ust. 2a ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, chodzi o jeden, szeroko ujęty pracowniczy tytuł obowiązkowego podlegania ubezpieczeniom społecznym. Z tą regulacją korespondują unormowania zawarte w art. 18 ust. 1a i w art. 20 ust. 1 tej ustawy, w których nakazano uwzględnienie w podstawie wymiaru składek osób w nim wymienionych również przychodu z tytułu umowy agencyjnej, umowy zlecenia lub innej umowy, do której zgodnie z Kodeksem cywilnym stosuje się przepisy dotyczące zlecenia albo umowy o dzieło. Płatnikiem tych składek, w myśl art. 4 pkt

za ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, jest pracodawca, który jest zobowiązany uwzględniać w podstawie wymiaru składek za swoich pracowników także przychody uzyskiwane przez tych pracowników z tytułu umów cywilnoprawnych, o ile prace w ramach tych umów wykonują w warunkach objętych dyspozycją art. 8 ust. 2a tej ustawy (por. wyroki Sądu Najwyższego z: 18 marca 2014 r., II UK 449/13, LEX nr 1451362; 6 maja 2014 r., II UK 442/13, LEX nr 1478022; 23 maja 2014 r., II UK 445/13, LEX nr 1475168; 4 czerwca 2014 r., II UK 447/13, LEX nr 1480061; 24 września 2015 r., I UK 490/14, LEX nr 1854103). Nie istnieje zatem odrębny tytuł ubezpieczenia na podstawie art. 8 ust. 2a ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, który mógłby stanowić przedmiot sporu przed sądem ubezpieczeń społecznych.

W niniejszej sprawie – jak naprowadzał Sąd I instancji - istota sporu sprowadzała się do ustalenia, czy w stanie faktycznym znajdzie zastosowanie przytoczony art. 8 ust. 2a ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych i czy przychód uzyskany przez osobę ubezpieczoną z tytułu wykonywania umowy zlecenia z (...) sp. z o.o., tj. z innym podmiotem, niż własny pracodawca, w miesiącach i kwotach szczegółowo opisanych powyżej, stanowi podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne z tytułu pracy wykonywanej w ramach umowy o pracę z odwołującą oraz czy w związku z tym prawidłowo kwoty te doliczono do przychodu osiągniętego przez ubezpieczoną we wskazanych miesiącach.

Odwołująca nie kwestionowała sposobu ustalenia podstawy wymiaru składek pod względem rachunkowym.

Sąd Okręgowy wskazał, że w pełni podziela zapatrywanie wyrażone w uchwale Sądu Najwyższego z 2 września 2009 r., II UZP 6/09, LEX nr 514221, zgodnie z którym pracodawca, którego pracownik wykonuje na jego rzecz pracę w ramach umowy o dzieło (umowy cywilnoprawnej) zawartej z osobą trzecią, jest płatnikiem składek na ubezpieczenie emerytalne, rentowe, chorobowe i wypadkowe z tytułu tej umowy (art. 8 ust. 2 lit. a ustawy systemowej). Przesłanką decydującą o uznaniu za pracownika osoby świadczącej w ramach umowy zlecenia pracę na rzecz swojego pracodawcy jest to, że w ramach takiej umowy, wykonuje faktycznie pracę dla swojego pracodawcy (uzyskuje on rezultaty jej pracy). Zwrot „działać na rzecz” użyty został w art. 8 ust. 2a ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych w innym znaczeniu niż w języku prawa, w którym działanie „na czyją rzecz” może się odbywać w wyniku istnienia określonej więzi prawnej (stosunku prawnego). Stosunkiem prawnym charakteryzującym się działaniem na rzecz innego podmiotu jest stosunek pracy, do którego istotnych cech należy działanie na rzecz pracodawcy (art. 22 kp). Również wykonujący zlecenie „działa na rzecz zleceniodawcy” (art. 734 i n. kc). W kontekście ww. przepisu zwrot ten opisuje zatem sytuację faktyczną, w której należy zastosować konstrukcję uznania za pracownika. Jest nią istnienie trójkąta umów, tj.

- 1) umowy o pracę,
- 2) umowy zlecenia między pracownikiem i osobą trzecią,
- 3) umowy o podwykonawstwo między pracodawcą i zleceniodawcą.

Pracodawca w wyniku umowy o podwykonawstwo przejmuje w ostatecznym rachunku rezultat pracy wykonanej na rzecz zleceniodawcy, przy czym następuje to w wyniku zawarcia umowy zlecenia z osobą trzecią oraz zawartej umowy cywilnoprawnej między pracodawcą i zleceniodawcą. Konsekwencją konstrukcji uznania za pracownika jest konieczność opłacania przez pracodawcę składki na ubezpieczenia społeczne za osobę, z którą została zawarta umowa zlecenia, tak jak za pracownika. Stosownie do przepisu art. 32 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, pracodawcę obciąża zatem także obowiązek poboru i odprowadzenia do ZUS składki na ubezpieczenie zdrowotne za osobę „uznaną za pracownika”.

W ocenie Sądu I instancji, omawiany przepis nie rodzi problemów interpretacyjnych, a stanowisko judykatury jest w tej mierze ugruntowane. Niezależnie od sytuacji, czy pracownik pracodawcy wykonuje na jego rzecz pracę w ramach stosunku cywilnoprawnego łączącego oba te podmioty, czy też w ramach stosunku łączącego pracownika i podmiot trzeci, to w obu tych przypadkach pracodawca jest rzeczywistym beneficjentem pracy świadczonej przez pracownika –zleceniobiorcę, bez względu na to, czy w trakcie jej wykonywania pracownik pozostawał pod faktycznym kierownictwem pracodawcy i czy korzystał z jego majątku. Nie chodzi bowiem o to, aby stosunek cywilnoprawny na

podstawie, którego ubezpieczony wykonuje pracę na rzecz swojego pracodawcy spełniał również przesłanki stosunku pracy.

Jak wskazuje Sąd Najwyższy w wyroku z 24 września 2015 r., I UK 490/14, przepis art. 8 ust. 2a ustawy systemowej wykreował nie tylko szerokie pojęcie „pracownika”, ale także szeroką definicję pracowniczego tytułu obowiązkowych ubezpieczeń społecznych. Tytułem tym jest łączący pracodawcę z pracownikiem stosunek pracy (który w tym układzie warunkującym powstanie obowiązku ubezpieczeń społecznych ma podstawowe znaczenie) oraz dodatkowo umowa cywilnoprawna zawarta przez pracownika z pracodawcą lub zawarta z osobą trzecią, ale wykonywana na rzecz pracodawcy. Określone hipotezą art. 8 ust. 2a ustawy systemowej dwie sytuacje faktyczne, w jakich może się znaleźć osoba, do której przepis ten jest adresowany (pracownik wykonujący pracę na podstawie wymienionych umów cywilnoprawnych zawartych z pracodawcą oraz umów cywilnoprawnych zawartych wprawdzie z osobą trzecią, ale gdy praca jest świadczona na rzecz pracodawcy) mają równorzędny charakter z punktu widzenia skutków opisanych dyspozycją tego przepisu. Oznacza to, że konsekwencje prawne na gruncie ustawy systemowej, wynikające z realizacji takich umów, muszą być takie same, tzn. że dla celów ubezpieczeń społecznych zarówno wykonywanie pracy na podstawie umów cywilnoprawnych zawartych z pracodawcą, jak i zawartych wprawdzie z osobą trzecią, ale gdy praca wykonywana jest na rzecz pracodawcy, jest traktowane tak jak świadczenie pracy w ramach klasycznego stosunku pracy łączącego jedynie pracownika z pracodawcą.

Sąd Najwyższy prezentuje pogląd, że żaden z przepisów ustawy systemowej nie upoważnia też do postawienia tezy o możliwości różnicowania pojęcia płatnika składek w odniesieniu do sytuacji faktycznych, o jakich mowa w jej art. 8 ust. 2a i przyjęcia, że w przypadku wykonywania pracy na podstawie jednej z wymienionych w tym unormowaniu umów cywilnoprawnych przez osobę, która umowę tę zawarła z własnym pracodawcą, należy osobę taką traktować za pracownika podmiotu, z którym łączy ją stosunek pracy, a w przypadku wykonywania pracy na podstawie wspomnianej umowy cywilnoprawnej przez osobę, która umowę tę zawarła wprawdzie z innym podmiotem, lecz w jej ramach wykonuje pracę na rzecz macierzystego pracodawcy, należy osobę taką uważać za pracownika podmiotu będącego stroną stosunku cywilnoprawnego (zleceniodawcy). Sąd Najwyższy zwraca uwagę, że przepisy ustawy systemowej nie definiują pojęcia „płatnik składek”, aczkolwiek w jej art. 4 pkt 2 lit. a-z wymieniono enumeratywnie wszystkie podmioty mające ten status. Jednym z płatników jest w myśl art. 4 pkt 2 lit. a ustawy systemowej pracodawca. W żadnym z przepisów ustawy systemowej nie zamieszczono jednak własnej, autonomicznej definicji tego pojęcia. Na potrzeby regulacji omawianego aktu (a więc także jego art. 8 ust. 2a) należy zatem stosować termin „pracodawca” w znaczeniu, jakie nadaje mu art. 3 k.p. W myśl tego przepisu, pracodawcą jest osoba fizyczna oraz jednostka organizacyjna, nawet nieposiadająca osobowości prawnej, jeśli zatrudnia ona pracowników. Tak zdefiniowany pracodawca jest z mocy art. 4 pkt 2 lit. a ustawy systemowej płatnikiem składek dla wszystkich pracowników w rozumieniu tego aktu, a zatem także dla tych, o których mowa w art. 8 ust. 2a, w tym także dla pracowników pozostających z nim w stosunku pracy i jednocześnie wykonujących na jego rzecz pracę w ramach umów cywilnoprawnych zawartych z osobą trzecią (por. uchwała Sądu Najwyższego z 2 września 2009 r., II UZP 6/09, OSNP 2010 nr 3-4, poz. 46 oraz wyroki Sądu Najwyższego z 14 stycznia 2010 r., I UK 252/09, i z 22 lutego 2010 r., I UK 259/09).

Z materiału dowodowego zgromadzonego w sprawie w sposób jednoznaczny wynika, że pomiędzy odwołującą oraz (...) sp. z o.o. istniały nierozzerwalne powiązania osobowe, kapitałowe i gospodarcze. Podmioty działały w tej samej branży – produkowały meble, głównie tapicerowane, prowadziły działalność w tej samej lokalizacji.

W realiach sprawy dwie osoby fizyczne, tj. A. G. i P. B. brały udział w zarządzeniu oraz posiadały udziały w kapitale ww. spółek. Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, w której większościowy pakiet udziałów posiada ta sama osoba fizyczna lub te same osoby należy uznać za podmioty powiązane.

Spółki są ze sobą powiązane osobowo i kapitałowo w rozumieniu art. 11 ust. 4 i 5 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (aktualny tekst jednolity: Dz. U. z 2020 r., poz. 1406), gdy pomiędzy podmiotami występują:

- 1) powiązania o charakterze rodzinnym lub wynikającym ze stosunku pracy albo majątkowym pomiędzy podmiotami krajowymi lub osobami pełniącymi w tych podmiotach funkcje zarządzające lub kontrolne albo nadzorcze oraz jeżeli którakolwiek osoba łączy funkcje zarządzające lub kontrolne albo nadzorcze w tych podmiotach,
- 2) podmiot krajowy bierze udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu innym podmiotem krajowym lub w jego kontroli albo posiada udział w kapitale innego podmiotu krajowego,
- 3) te same osoby prawne lub fizyczne równocześnie lub pośrednio biorą udział w zarządzaniu podmiotami krajowymi lub w ich kontroli albo posiadają udział w kapitale tych podmiotów.

Przy czym zgodnie z art. 11 ust. 5a tej ustawy posiadanie udziału w kapitale innego podmiotu oznacza sytuację, w której dany podmiot bezpośrednio lub pośrednio posiada w kapitale innego podmiotu udział nie mniejszy niż 5% (w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2016 r.) lub 25% (w brzmieniu obowiązującym do 1 stycznia 2017 r.).

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 22 listopada 2016 r., II FSK 2927/14 (LEX nr 2190462), akcentował, że z art. 11 ust. 1 w związku z ust. 4 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych wynika, że jeżeli: podmiot krajowy posiada (określony) udział w kapitale innego podmiotu krajowego oraz w wyniku takich powiązań zostaną ustalone lub narzucone warunki różniące się od warunków, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty, i w wyniku tego podmiot nie wykazuje dochodów albo wykazuje dochody niższe od tych, jakich należałoby oczekiwać, gdyby wymienione powiązania nie istniały, to dochody danego podmiotu oraz należny podatek określa się bez uwzględnienia warunków wynikających z tych powiązań. Nie ulega zatem wątpliwości, że aby możliwe było określenie podstawy opodatkowania w sposób przewidziany w art. 11 ust. 1, nie tylko musi istnieć między stronami transakcji określony związek (kapitałowy, gospodarczy, rodzinny), ale konsekwencją tego właśnie stanu rzeczy musi być ustalenie warunków transakcji odbiegających od warunków rynkowych, skutkujące niewykazaniem lub zaniżeniem dochodów. Naczelny Sąd Administracyjny wskazał przy tym, że koniecznym wydaje się dokonanie rozgraniczenia między aktywnością przedsiębiorców, która ma na celu zmniejszenie kosztów finansowania bieżącej działalności (określa się to często mianem optymalizacji gospodarczej), co samo w sobie nie może prowadzić do negatywnych dla podatnika skutków fiskalnych, od działań mających na celu transfer środków prowadzący wyłącznie do osiągnięcia korzystnego rezultatu podatkowego. W tym drugim przypadku, uzyskanie korzystnych skutków podatkowych musi być dodatkowo następstwem czynności prawnych lub innych zdarzeń prawnych (między podmiotami powiązanych), jakie w normalnym obrocie gospodarczym nie mają racjonalnego uzasadnienia (por. też wyrok NSA w sprawie II FSK 699/11, K. Stanik, K. Winiarski, Ceny i porozumienia transferowe w praktyce. Wybrane zagadnienia prawnopodatkowe, UNIMEX Wrocław 2010). Ustalenie zatem, czy warunki konkretnych transakcji dokonywanych pomiędzy podmiotami gospodarczymi powiązanych kapitałowo są korzystniejsze i odbiegające od „warunków ogólnie stosowanych w czasie i miejscu wykonywania świadczenia” wymaga uwzględnienia różnych porównywalnych zdarzeń, jakie występują w obrocie gospodarczym w tożsamym czasie, w tym również form porozumień prowadzących do bardziej efektywnej polityki zarządzania finansami. Nadto, dokonując porównania warunków transakcji zawieranych przez podmioty powiązane, z podobnymi transakcjami zawieranymi przez podmioty niepowiązane, należy mieć na uwadze, że różnice między parametrami jednych i drugich operacji gospodarczych mogą być wynikiem ich specyfiki ekonomicznej (np. różnego rozkładu kosztów, ryzyka, różnych funkcji, uwarunkowań formalnych itp.). Co najwyżej jednak można mówić o podobnych transakcjach i w podobnych sytuacjach (por. wyrok z 10 października 2013 r., II FSK 2297/11, LEX nr 1472231).

W celu ustalenia w rozpoznawanej sprawie, czy w podstawie wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne należy umieścić, poza przychodami z tytułu umowy o pracę zawartej z odwołującą, także przychody osoby ubezpieczonej z tytułu umowy zlecenia, zawartej ze spółką (...), należy najpierw stwierdzić, czy w ramach tej umowy osoba ubezpieczona wykonywała pracę dla swojego pracodawcy.

W ocenie Sądu Okręgowego, przeprowadzone postępowanie dowodowe wykazało, że ubezpieczony świadcząc pracę na podstawie umowy zlecenia zawartej ze spółką (...) wykonywał ją na rzecz swojego pracodawcy, tj. odwołującej.

Z ustalonego stanu faktycznego wynika, że rzeczywistym beneficjentem pracy ubezpieczonego była odwołująca. Nie ma racji odwołująca wskazując, że osoba ubezpieczona wykonywała odrębne czynności tytułem każdego z wiążących ją stosunków prawnych. Sama odwołująca określiła je jako czynności „tego samego rodzaju, tj. charakterystyczne dla danego stanowiska pracy u odwołującej, zajmowanego przez zleceniobiorcę”, przy czym dodała, że różniły się co do konkretnego rezultatu pracy. Należy jednak podkreślić, że w toku postępowania dowodowego nie wykazano relewantnych prawnie różnic między przedmiotem i sposobem wykonywania umów na rzecz odwołującej i spółki (...). Wręcz przeciwnie, przedstawiona wypowiedź odwołującej, zawarta w odwołaniu, wskazuje na sztuczne poszukiwanie różnic między dwiema umowami, których wykonywania nie da się rozgraniczyć, tzn. między dwiema umowami, które wykonywane były jednocześnie. Tożsamość czynności potwierdziła nadto M. K. w złożonych przed Sądem zeznaniach.

Odwołująca i spółka (...) współpracowały ze sobą na podstawie umów współpracy. Działanie zleceniobiorców na rzecz odwołującej wynikało już z samych postanowień umów współpracy. Na mocy tych umów (...) sp. z o.o. zobowiązywała się do ciągłego świadczenia na rzecz odwołującej usług odpowiadających przedmiotowi działalności odwołującej. Zleceniobiorcy, wykonując umowy zlecenia świadczyli usługi, które stanowiły realizację umowy współpracy, a tym samym zapewniali korzyści także odwołującej. Ponadto usługi te miały być wykonywane przy użyciu środków produkcji, zaplecza technicznego, infrastruktury udostępnionych przez odwołującą. Z zeznań P. B. i A. G., złożonych przed organem rentowym jednoznacznie wynika, że powodem zawierania przez pracowników odwołującej umów zlecenia z (...) sp. z o.o. była możliwość świadczenia przez pracowników pracy w ponadnormatywnym czasie pracy. Odwołująca nie wydawała swoim pracownikom poleceń dotyczących wykonywania pracy w godzinach nadliczbowych, a w to miejsce zawierane były umowy zlecenia. Umowy zlecenia były zatem swoistym systemem pracy w godzinach nadliczbowych.

W wyroku z 3 czerwca 2019 r., w sprawie III AUa 301/18, Sąd Apelacyjny w Szczecinie uznał, że wystarczającą przesłanką zastosowania art. 8 ust. 2a ustawy z 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych jest korzystanie przez pracodawcę z wymiernych rezultatów pracy swojego pracownika, wynagradzanego przez osobę trzecią ze środków pozyskanych od pracodawcy na podstawie umowy łączącej pracodawcę z osobą trzecią.

W ocenie Sądu I instancji, czynności, które były wykonywane w ramach umów zlecenia zawieranych z osobami ubezpieczonymi były niezbędne dla zapewnienia prawidłowego funkcjonowania pracodawcy i to pracodawca osiągał ostatecznie największe korzyści z pracy ubezpieczonych. Poza uzyskaniem rezultatu pracy wykonanej przez pracownika-zleceniobiorcę pracodawca otrzymywał więc dodatkową korzyść w postaci braku obowiązku poddania się przepisom prawa pracy, w szczególności w zakresie wypłacania dodatkowego wynagrodzenia za pracę w godzinach nadliczbowych.

W konsekwencji uznano, że rezultat pracy osoby ubezpieczonej w ramach zawartej umowy zlecenia, przejmowała odwołująca. Przyjęcie odmiennego stanowiska byłoby sprzeczne z zasadami logiki i doświadczenia życiowego. Za takim stanowiskiem przemawiają także dalsze okoliczności związane z realizowaniem spornych umów. Oferta wykonywania dodatkowego zatrudnienia była kierowana jedynie do pracowników odwołującej. Ponadto osoba ubezpieczona w ramach realizacji umów zlecenia – w relacji P. B., wykonywała w tym samym miejscu te same lub zbliżone czynności, co przy umowie o pracę. Rodzaj pracy i sposób jej wykonywania niczym się nie różnił. Przy wykonywaniu umów zlecenia korzystano z tych samych urządzeń i materiałów, co przy umowie o pracę. Nadzorem w ramach umów zlecenia zajmowali się pracownicy odwołującej, którzy także zawierali z (...) sp. z o.o. umowy zlecenia. Praca w oparciu o umowy zlecenia była zatem kontynuacją czynności wykonywanych w ramach stosunku pracy i nie było przeszkód, by była świadczona na podstawie umowy o pracę.

Przedstawione powyżej okoliczności wskazują na celowe rozgraniczenie umów.

Wykonywanie przez osobę ubezpieczoną pracy w ramach umów zlecenia, tożsamy z pracą świadczoną na podstawie umowy o pracę, nie miało w sprawie decydującego znaczenia, ponieważ najistotniejsze było samo wykazanie, że na podstawie umowy zlecenia ubezpieczona wykonywała pracę faktycznie na rzecz swojego pracodawcy. Przepis art. 8 ust. 2a ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych nie wprowadza wymogu, aby na rzecz pracodawcy pracownik

wykonywał te same obowiązki lub też pracę tego samego rodzaju. Ustawodawca dopuszczając rozwiązania pozwalające na umniejszanie kosztów prowadzonej działalności nie zaaprobował możliwości ich obejścia, czy uniknięcia ich opłacania. Podleganie ubezpieczeniom społecznym z określonych tytułów i idąca za nim podstawa wymiaru składek wynikają bowiem z rzeczywistego stanu i sposobu wykonywania zatrudnienia, a nie z samego sporządzenia odrębnych umów.

Ustalenie, że odwołująca będąca pracodawcą osiągała korzyść majątkową z realizacji umów cywilnoprawnych powoduje konieczność stwierdzenia, że sporne umowy były wykonywane na rzecz swojego pracodawcy, a w konsekwencji, ubezpieczonego należy uznać w tym zakresie za pracownika odwołującej. Powyższe oznacza w dalszej kolejności, że kwoty wynagrodzenia uzyskane z tytułu realizacji umów zlecenia stanowią przychód stanowiący podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne, rentowe, chorobowe, wypadkowe oraz ubezpieczenie zdrowotne z tytułu zatrudnienia w ramach stosunku pracy. W takiej sytuacji płatnikiem składek pozostaje bowiem pracodawca, którego pracownik wykonuje na jego rzecz pracę w ramach umowy cywilnoprawnej zawartej z osobą trzecią.

Jak wskazuje Sąd Najwyższy w postanowieniu z 14 maja 2020 r., w sprawie III UK 219/19, skoro pierwsza sytuacja z art. 8 ust. 2a, czyli gdy pracownik pracuje dodatkowo na podstawie umowy cywilnej zawartej ze swoim pracodawcą, stanowi odpowiedź na nadużycia sprzeczne z ochroną zatrudnionego (choćby w zakresie czasu pracy, czyli problemu nadgodzin), to również sytuacja druga, czyli ujęta w drugiej części przepisu, nie może być oderwana od pierwszej, albowiem dopiero wówczas regulacja może być oceniona jako całościowa ze względu na cel zakładany przez ustawodawcę. W przeciwnym razie, jak pokazuje praktyka, bez większych problemów można by wyłączyć pierwszą regulację, właśnie przez zatrudnianie do pracy na rzecz pracodawcy przez podmioty trzecie. Nie można wykluczyć instrumentalnego stosowania prawa nawet z założeniem o nieskutecznej (przyszłej) odpowiedzialności za składki (egzekucji). Skoro u podstaw leży korzyść pracodawcy, bo to wszak jego pracownicy nadal pracują na jego rzecz, to bezpieczeństwo systemowe i indywidualne ubezpieczonego uzasadnia dotychczasową wykładnię, że płatnikiem jest pracodawca a nie osoba trzecia. W przypadku ubezpieczonych, o których mowa w art. 8 ust. 2a ustawy, w podstawie wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe uwzględnia się również przychód z tytułu umowy o świadczenie usług, do której zgodnie z Kodeksem cywilnym stosuje się przepisy dotyczące zlecenia. Podmiot stosujący się do tych zasad nie jest przy tym zobligowany do kwalifikowania konkretnego przychodu jako wynagrodzenia za pracę (czy szczególnego składnika tego wynagrodzenia), lecz zalicza przychód z umowy cywilnoprawnej do podstawy wymiaru składki. Innymi słowy, oblicza należne składki od kwoty łącznej obejmującej sumę wynagrodzenia za pracę i wynagrodzenia z umów cywilnych. Zabieg ten ma charakter rachunkowy, nie zaś interpretacyjny (por. m.in. wyrok Sądu Najwyższego z 18 października 2011 r., III UK 22/11, postanowienie Sądu Najwyższego z 16 czerwca 2020 r., I UK 253/19).

Mając powyższe na uwadze, Sąd I instancji na podstawie powołanych przepisów prawa materialnego i art. 477¹⁴ § 1 k.p.c. oddalił odwołanie, o czym orzekł w punkcie 1 wyroku.

O kosztach postępowania Sąd I instancji orzekł w punkcie 2 wyroku na podstawie art. 98 § 1, 3 i 4 k.p.c. w zw. z art. 99 k.p.c. w zw. z § 2 pkt 6 i § 15 ust. 1 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z 22 października 2015 r. w sprawie opłat za czynności radców prawnych (tekst jednolity: Dz. U. z 2018 r., poz. 265).

Apelację od wyroku Sądu I instancji wniosła odwołująca (...) sp. z o.o. zaskarżając go w całości i zarzucając mu:

1. błąd w ustaleniach faktycznych przyjętych za podstawę orzeczenia i mający wpływ na jego treść, a polegający na przyjęciu, że:

a) pomiędzy spółkami (...) sp. z o.o. oraz (...) sp. z o.o. istnieją powiązania kapitałowe;

b) rezultat pracy ubezpieczonego na podstawie umowy zlecenia zawartej z (...) sp. z o.o. przejmował pracodawca (...) sp. z o.o. podczas gdy przejmował go podmiot trzeci - spółka (...) sp. z o.o., który nabywał produkt gotowy od (...) sp. z o.o., zaś spółka (...) sp. z o.o. nie sprzedawała produktów do (...) sp. z o.o.;

2. naruszenie prawa materialnego art. 8 ust. 2a oraz art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, poprzez jego błędne zastosowanie i przyjęcie, że osoby ubezpieczone wykonujące umowę zlecenia zawartą z (...) Sp. z o.o., są pracownikami w rozumieniu tego przepisu, wykonującymi pracę na rzecz odwołującej, z którą pozostają w stosunku pracy;

3. naruszenie § 9 ust. 2 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 22 października 2015 r. w sprawie opłat za czynności adwokackie poprzez jego niezastosowanie przy rozstrzygnięciu o kosztach procesu.

Podnosząc powyższe zarzuty odwołująca wniosła o:

- zmianę zaskarżonego wyroku oraz stwierdzenie, że osoba ubezpieczona nie wykonywała pracy z tytułu umów cywilnoprawnych zawartych z (...) Sp. z o.o. na rzecz pracodawcy - odwołującej w ramach łączącego odwołującą i osoby ubezpieczone stosunku pracy, w konsekwencji czego nie podlegała z tego tytułu ubezpieczeniom społecznym, w konsekwencji więc przychód z ww. umów cywilnoprawnych nie stanowił podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne: emerytalne, rentowe i wypadkowe oraz ubezpieczenie zdrowotne z tytułu pracy świadczonej w ramach umów cywilnoprawnych realizowanych na rzecz własnego pracodawcy;
- zasądzenie od organu rentowego na rzecz odwołującej zwrotu kosztów postępowania według norm przepisanych.

Organ rentowy we wniesionej odpowiedzi na apelację wniósł o jej oddalenie, przy obciążeniu apelującej spółki kosztami zastępstwa procesowego w instancji odwoławczej.

Sąd Apelacyjny zważył, co następuje:

Apelacja skutkuje uchyleniem zaskarżonego wyroku i przekazaniem sprawy sądowi I instancji do ponownego rozpoznania, a to wobec stwierdzonej z urzędu przez sąd odwoławczy nieważności postępowania.

W rozpoznawanej sprawie decyzją z 10 czerwca 2019 r. organ rentowy stwierdził, że przychód z tytułu zatrudnienia na podstawie umowy o pracę u płatnika (...) sp. z o.o. oraz przychody z tytułu umowy zlecenia, zawartej z (...) sp. z o.o., uzyskane przez ubezpieczonego P. C., stanowią podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenie zdrowotne z tytułu pracy, świadczonej w ramach umowy cywilnoprawnej, realizowanej na rzecz własnego pracodawcy (...) sp. z o.o. i wynoszą kwoty wskazane w tabeli, zawartej w decyzji.

Nie ulega wątpliwości, że zakres rozpoznania sprawy w postępowaniu pierwszoinstancyjnym wyznaczony jest wprost materią tej decyzji.

Tymczasem w postępowaniu sądowym zainicjowanym odwołaniem płatnika-pracodawcy Sąd Okręgowy ustalając krąg osób, których udział w sprawie jest konieczny nie wezwał w charakterze zainteresowanego zleceniodawcy to jest (...) sp. z o.o. Błędnie przy tym przyjął (jak należy wnioskować na podstawie analizy podejmowanych czynności), że prawa tej strony są zabezpieczone poprzez udział w sprawie z jej odwołania od decyzji ustalającej zerową podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne zawisłej pod sygnaturą VIII U 2364/19.

Podkreślić należy, że postępowanie w powołanej wyżej sprawie jest zawieszono do czasu prawomocnego zakończenia niniejszego postępowania (orzeczenie o zawieszeniu jest prawomocne). Sytuacja naprowadzona wyżej – co umknęło sądowi I instancji – skutkować będzie podjęciem postępowania po prawomocnym zakończeniu postępowania w niniejszej sprawie i wydaniem wyroku odpowiadającego wynikowi tej właśnie sprawy z uwagi na konsekwencje prawomocności rozszerzonej. Mając na uwadze wydany w sprawie niekorzystny dla płatnika wyrok (w razie jego utrzymania w mocy) postępowanie w sprawie zawieszonoj, niejako „automatycznie” zakończone zostanie również wyrokiem oddalającym odwołanie. Taka hipotetyczna sytuacja wskazuje wprost na pozbawienie (...) sp. z o.o.

jakiegokolwiek wpływu na bieg postępowania sądowego meriti. Swoich interesów może bowiem dochodzić efektywnie wyłącznie w niniejszej sprawie, korzystając z możliwości uzyskania statusu zainteresowanego.

Zaznaczyć stanowczo należy, że regulacja z art. 8 ust. 2a ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych nie likwiduje prawnej odrębności umowy cywilnoprawnej. Z drugiej zaś strony nie występuje samodzielne (odrębne) ubezpieczenie społeczne z zatrudnienia na podstawie umowy cywilnej, lecz tylko podleganie ubezpieczeniom społecznym z pracowniczego zatrudnienia. Ubezpieczony ma więc niejako dwa „zatrudnienia”, czyli na podstawie stosunku pracy i na podstawie umowy zlecenia. Skoro pracownik może mieć odrębne zatrudnienia (przykłady zbiegu zatrudnień w niektórych sprawach - wyroki Sądu Najwyższego: z 13 marca 2012 r., II PK 170/11; z 5 listopada 2013 r., II PK 50/13; z 20 listopada 2013 r., II PK 55/13), to co do zasady kształtują one samodzielne ubezpieczenia społeczne jako pochodne od tytułów zatrudnienia.

Reguła ta nie jest bezwzględna a to właśnie wobec rozwiązania przyjętego w art. 8 ust. 2a ustawy, które mimo rozdzielności podstaw zatrudnienia (pracowniczej i cywilnej) jako wyjątek ex lege wprowadza jeden tytuł ubezpieczenia (pracowniczy).

W sprawie opartej na stosowaniu art. 8 ust. 2a ustawy cywilny pracodawca (w sprawie niniejszej - zleceniodawca) nie może być pomijany, co najmniej jako zainteresowany. Art. 477¹¹ k.p.c. określa krąg stron w sprawie z odwołania od decyzji. Przepis ten ma na uwadze aspekt procesowy i materialny - prawo do sądu, nawet gdy w stosunku do zainteresowanego nastąpiła zmiana art. 477¹¹ k.p.c., która nie wymaga już jego bezwzględnego udziału w sprawie. Musi on być jednak bezwzględnie zawiadomiony o toczącym się postępowaniu. Wówczas zainteresowany sam decyduje, czy przystąpi do sprawy w ciągu dwóch tygodni od dnia doręczenia zawiadomienia.

Od rozstrzygnięcia sprawy na podstawie art. 8 ust. 2a ustawy zależą prawa i obowiązki jednej i drugiej spółki. Decyzja zmienia jej sytuację prawną, przykładowo nie jest bez znaczenia dla zleceniodawcy czy zwolnienie ze składek istnieje w warunkach zbiegu z innym tytułem ubezpieczenia (art. 9 ustawy), czy też składki te mają być zapłacone w sytuacji szerszej formuły pracowniczego zatrudnienia przyjętej w art. 8 ust. 2a ustawy.

Sąd I instancji pominął brak jej udziału w sprawie. Braku zainteresowanej strony ((...) sp. z o.o.) nie może zamknąć stwierdzenie, że skoro spółka nie została objęta decyzją pozwanego, to nie ma statusu zainteresowanego, a na pewno nie jest stroną, skoro nie jest ujęta w decyzji i nie przystąpiła do sprawy. Należy dostrzec, że art. 477¹¹ k.p.c. obowiązuje niezależnie od tego, kogo organ rentowy wskazał w decyzji za stronę postępowania. Już nawet na gruncie procedury administracyjnej zleceniodawca jako zgłaszający do ubezpieczenia zatrudnionego zleceniobiorcę nie powinien być pomijany jako strona (art. 28 k.p.a.). Nie można poprzestać na „procesowo-technicznym” znaczeniu strony i jej faktycznym braku w postępowaniu, gdyż decyduje procesowy warunek stawiany organom prowadzącym postępowania, czyli pozwanemu i sądowi ubezpieczeń społecznych, działania z urzędu i zawiadomienia zainteresowanego o toczącym się postępowaniu.

Pracodawca w 2015 r. zmienił część regulacji z art. 477¹¹ k.p.c., dotyczącą zainteresowanego, jednak po zmianie dalej ma on status strony i dlatego nie powinien być poza postępowaniem. Nie jest to uchybienie oceniane miarą wpływu na wynik sprawy (art. 398³ § 1 pkt 2 k.p.c.), lecz sytuacja nieważności postępowania z art. 379 pkt 5 k.p.c. Odrębną częścią jest decyzja zainteresowanego o przystąpieniu do sprawy. Innymi słowy treść decyzji pozwanego nie może przesądzać o udziale zainteresowanego w sprawie, bowiem może przystąpić do sprawy.

Jest to względna przyczyna nieważności, gdyż zależy od naruszenia art. 477¹¹ § 2 k.p.c., czyli obowiązku zawiadomienia strony o toczącym się postępowaniu, choć po zawiadomieniu zainteresowany nie musi przystąpić do sprawy. Jak się wydaje takie prawo nieprzystąpienia do sprawy wprowadzono w ramach zmiany w 2015 r. art. 477¹¹ k.p.c., mającej zapewne na uwadze uprzednie sytuacje procesowe w których wielu zatrudnionych (pracowników) miało status zainteresowanych w sprawie (przykładowo z odwołania płatnika od decyzji obejmującej wielu pracowników

a dotyczącej wspólnej podstawy faktycznej, choćby podstawy wymiaru składek), a którzy nie byli zainteresowani faktycznym udziałem w postępowaniu.

Zmiana pozostawia zatem woli „zainteresowanego” udział w sprawie. Zasadą jest jednak nadal zawiadomienie o toczącym się postępowaniu, co uprawnia stwierdzenie, że prawodawca nadal przyjmuje model postępowania z pełnym udziałem wszystkich podmiotów, którym przysługuje status strony a tym samym preferuje całościowe i jednorazowe rozpoznanie sprawy w jednym postępowaniu, czyli z eliminacją potencjalnych przyszłych sporów (konfliktów) powiązanych z przedmiotem aktualnie rozpoznawanej sprawy. Art. 477¹¹ k.p.c. łączy się z przesłanką nieważności z art. 379 pkt 5 k.p.c., czyli nieważnością względną a nie bezwzględną, zatem nie stanowi uzasadnienia do zniesienia dotychczasowego postępowania.

Wobec powyższego orzeczono jak w sentencji zgodnie z brzmieniem art. 386 § 4 k.p.c.

Przy ponownym rozpoznaniu sprawy sąd zawiadomi (...) sp. z o.o. o możliwości przystąpienia do sprawy w charakterze zainteresowanego.

sędzia Marta Sawińska