

WYROK

W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 19 lutego 2021 r.

Sąd Okręgowy Warszawa - Praga w Warszawie VII Wydział Pracy i Ubezpieczeń Społecznych

w składzie:

Przewodniczący SSO Renata Gąsior

po rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym w dniu 19 lutego 2021 r. w Warszawie

sprawy (...) Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w W.

przeciwko Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych (...) Oddział w W.

z udziałem Ł. G., N. M., R. R., H. R., J. P.

o wysokość podstawy wymiaru składek

na skutek odwołania (...) Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w W.

od decyzji Zakładu Ubezpieczeń Społecznych(...) Oddział w W.

z dnia 24 czerwca 2019r. nr (...) (...) (dot. Ł. G.)

z dnia 24 czerwca 2019r. nr (...) (...) (dot. N. M.)

z dnia 24 czerwca 2019r. nr (...) (...) (dot. R. R.)

z dnia 24 czerwca 2019r. nr (...) (...) (dot. H. R.)

z dnia 10 lipca 2019r. nr (...) (...) (dot. J. P.)

1. zmienia zaskarżoną decyzję Zakładu Ubezpieczeń Społecznych(...) Oddział w W. z dnia 24 czerwca 2019 roku nr (...) (...) w punkcie 1) w części, w ten sposób, że stwierdza, że podstawę wymiaru składek dla zainteresowanego **Ł. G.** za okres od października 2013 r. do grudnia 2014 r. stanowi kwota wynagrodzenia zadeklarowana przez płatnika składek tj. nie uwzględniająca otrzymanych przez zainteresowanego kwot napiwków,
2. zmienia zaskarżoną decyzję Zakładu Ubezpieczeń Społecznych (...) Oddział w W. 24 czerwca 2019 roku nr (...) (...) w punkcie 2) w części, ten sposób, że stwierdza, że podstawę wymiaru składek dla zainteresowanego **Ł. G.** za okres od stycznia 2015 r. do 31 marca 2017 r. stanowi kwota wynagrodzenia zadeklarowana przez płatnika składek pomniejszona o kwoty napiwków otrzymanych przez zainteresowanego,
3. zmienia zaskarżoną decyzję Zakładu Ubezpieczeń Społecznych (...) Oddział w W. z dnia 24 czerwca 2019 roku nr (...) (...) w punkcie 1) w części, w ten sposób, że stwierdza, że podstawę wymiaru składek dla zainteresowanej **N. M.** za okres od stycznia 2014 r. do grudnia 2014 r. stanowi kwota wynagrodzenia zadeklarowana przez płatnika składek tj. nie uwzględniająca otrzymanych przez zainteresowaną kwot napiwków,
4. zmienia zaskarżoną decyzję Zakładu Ubezpieczeń Społecznych (...) Oddział w W. z dnia 24 czerwca 2019 roku nr (...) (...) w punkcie 2) w części, ten sposób, że stwierdza, że podstawę wymiaru składek dla zainteresowanej **N. M.** za

okres od stycznia 2015 r. do 31 marca 2017 r. stanowi kwota wynagrodzenia zadeklarowana przez płatnika składek pomniejszona o kwoty napiwków otrzymanych przez zainteresowaną,

5. zmienia zaskarżoną decyzję Zakładu Ubezpieczeń Społecznych (...) Oddział w W. z dnia 24 czerwca 2019 roku nr (...)(...)w punkcie 1) w części, w ten sposób, że stwierdza, że podstawę wymiaru składek dla zainteresowanej **R. R.** za okres od października 2013 r. do grudnia 2014 r. stanowi kwota wynagrodzenia zadeklarowana przez płatnika składek tj. nie uwzględniająca otrzymanych przez zainteresowaną kwot napiwków,

6. zmienia zaskarżoną decyzję Zakładu Ubezpieczeń Społecznych (...) Oddział w W. z dnia 24 czerwca 2019 roku nr (...)(...) w punkcie 2) w części, ten sposób, że stwierdza, że podstawę wymiaru składek dla zainteresowanej **R. R.** za okres od stycznia 2015 r. do 31 marca 2017 r. stanowi kwota wynagrodzenia zadeklarowana przez płatnika składek pomniejszona o kwoty napiwków otrzymanych przez zainteresowaną,

7. zmienia zaskarżoną decyzję Zakładu Ubezpieczeń Społecznych (...) Oddział w W. z dnia 24 czerwca 2019 roku nr (...)(...) w punkcie 1) w części, w ten sposób, że stwierdza, że podstawę wymiaru składek dla zainteresowanej **H. R.** za okres od października 2013 r. do grudnia 2014 r. stanowi kwota wynagrodzenia zadeklarowana przez płatnika składek tj. nie uwzględniająca otrzymanych przez zainteresowaną kwot napiwków,

8. zmienia zaskarżoną decyzję Zakładu Ubezpieczeń Społecznych (...) Oddział w W. z dnia 24 czerwca 2019 roku nr (...)(...)w punkcie 2) w części, ten sposób, że stwierdza, że podstawę wymiaru składek dla zainteresowanej **H. R.** za okres od stycznia 2015 r. do 31 marca 2017 r. stanowi kwota wynagrodzenia zadeklarowana przez płatnika składek pomniejszona o kwoty napiwków otrzymanych przez zainteresowaną,

9. zmienia zaskarżoną decyzję Zakładu Ubezpieczeń Społecznych (...) Oddział w W. z dnia 10 lipca 2019 roku nr (...)(...)w punkcie 1) w części, w ten sposób, że stwierdza, że podstawę wymiaru składek dla zainteresowanej **J. P.** za okres od października 2013 r. do grudnia 2014 r. stanowi kwota wynagrodzenia zadeklarowana przez płatnika składek tj. nie uwzględniająca otrzymanych przez zainteresowaną kwot napiwków,

10. zmienia zaskarżoną decyzję Zakładu Ubezpieczeń Społecznych (...) Oddział w W. z dnia 10 lipca 2019 roku nr (...)(...)w punkcie 2) w części, ten sposób, że stwierdza, że podstawę wymiaru składek dla zainteresowanej **J. P.** za okres od stycznia 2015 r. do 31 marca 2017 r. stanowi kwota wynagrodzenia zadeklarowana przez płatnika składek pomniejszona o kwoty napiwków otrzymanych przez zainteresowaną.

SSO Renata Gąsior

UZASADNIENIE

(...) Sp. z o.o. z siedzibą w W., w dniu 30 lipca 2019 r. złożyła do Sądu Okręgowego Warszawa-Praga w Warszawie, za pośrednictwem Zakładu Ubezpieczeń Społecznych (...) Oddział w W., odwołanie od decyzji z dnia 24 czerwca 2019 r., nr: (...)(...), dotyczącej Ł. G..

W uzasadnieniu odwołania odwołująca się Spółka wskazała, że Zakład Ubezpieczeń Społecznych (...) Oddział w W. zaskarżoną decyzją ustalił podstawy wymiaru składek na obowiązkowe ubezpieczenia społeczne, tj. emerytalne, rentowe, chorobowe i wypadkowe Ł. G. z uwzględnieniem otrzymywanych przez pracownika napiwków z okresu od października 2010 r. do grudnia 2014 r. i umorzył postępowanie w części dotyczącej ustalenia podstawy wymiaru składek w okresie od stycznia 2015 r. uznając, że od dnia 1 stycznia 2015 r. płatnik składek (...) Sp. z o.o. wykazał prawidłowe podstawy wymiaru składek za ubezpieczonych, zawierające kwoty napiwków. W ocenie skarżącego, decyzja z 24 czerwca 2019 r. powinna zostać uchylona we wnioskowanym przez Spółkę zakresie, gdyż jest sprzeczna z oceną stanowiska Spółki wyrażoną w decyzji nr (...) z dnia 8 marca 2018 r. wydaną przez Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w G. (interpretacja indywidualna), przez co narusza art. 35 ust. 2 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców, zgodnie z którym ocena stanowiska przedsiębiorcy wyrażona w wydanej interpretacji jest wiążąca dla organów lub państwowych jednostek organizacyjnych właściwych dla przedsiębiorcy i może zostać

zmieniona wyłącznie w drodze wznowienia postępowania. W dniu 22 maja 2015 r. Spółka złożyła do Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddział w G. wniosek o wydanie pisemnej interpretacji przepisów w zakresie zasadności uwzględnienia napiwków uzyskiwanych przez jej pracowników w podstawie naliczania składek na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne. Wniosek ten został rozstrzygnięty decyzją nr (...) z dnia 8 marca 2018 r. We wniosku Spółka opisała wyczerpująco stan faktyczny, wskazując, że pracownicy kasyna gry otrzymują napiwki bezpośrednio od klientów oraz przedstawiła swoje stanowisko, że napiwki w tak opisanym stanie faktycznym nie podlegają oskładkowaniu, co Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w G. uznał za stanowisko prawidłowe. Nie jest jasne, jaki stan faktyczny w zakresie otrzymywania napiwków w Spółce był podstawą wydania skarżonej decyzji, ale opisany we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej stan faktyczny (w którym pracownicy otrzymują napiwki bezpośrednio od klientów) miał w Spółce miejsce w okresie od dnia 1 października 2013 r. do dnia 31 marca 2017 r. Na potwierdzenie powyższych okoliczności, Spółka załączyła:

- Zarządzenie Koordynatorów ds. (...) Sp. z o.o. z dnia 13 września 2013 r. w sprawie sposobu realizowania obowiązku ewidencjonowania napiwków w kasynie gry zgodnie z art. 78 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych oraz zgodnie z § 9 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 stycznia 2010 r. w sprawie dokumentacji prowadzonej przez podmioty prowadzące działalność w zakresie gier hazardowych (początek okresu, w którym napiwki trafiają bezpośrednio do pracownika od dnia 1 października 2013 r.);

- Zarządzenie Prezes Zarządu (...) Sp. z o.o. z dnia 20 marca 2017 r. w sprawie sposobu realizowania obowiązku ewidencjonowania napiwków w kasynie gry (wprowadzenie systemu redystrybucyjnego w zakresie napiwków od dnia 1 kwietnia 2017 r., tzw. pula);

- wniosek (...) Sp. z o.o. z dnia 20 maja 2015 r. o wydanie pisemnej interpretacji, co do zakresu i sposobu zastosowania przepisów, z których wynika obowiązek świadczenia składek na ubezpieczenia społeczne lub zdrowotne;

- decyzja nr (...) z dnia 8 marca 2018 r. wydana przez Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w G. (interpretacja indywidualna).

W ocenie skarżącego, powyższe oznacza, że Zakład Ubezpieczeń Społecznych ustalając podstawy wymiaru składek na obowiązkowe ubezpieczenia społeczne w okresie, w którym stan faktyczny odpowiada opisowi wskazanemu w interpretacji indywidualnej z dnia 8 marca 2018 r. (tj. w okresie od 1 października 2013 r. do 31 marca 2017 r.) związany jest oceną stanowiska Spółki wyrażoną przez Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w G., który uznał, że stanowisko Spółki o nieobejmowaniu napiwków w podstawie wymiaru składek na w/w ubezpieczenia jest prawidłowe. W związku z tym, zmieniając ubezpieczonemu Ł. G. podstawy wymiaru składek na obowiązkowe ubezpieczenia społeczne w celu uwzględnienia napiwków w okresie od października 2013 r. do grudnia 2014 r. oraz umarżając postępowanie w części dotyczącej ustalenia wymiaru składek w okresie od stycznia 2015 r. do marca 2017 r., w którym napiwki były uwzględnione, Zakład naruszył art. 35 ust. 2 ustawy Prawo przedsiębiorców, gdyż w tożsamym stanie faktycznym nie zastosował się do uznanego za prawidłowe stanowiska Spółki w wydanej przez Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w G. interpretacji indywidualnej, zgodnie z którym napiwki nie powinny być ujmowane w podstawie wymiaru składek. W tym miejscu należy odnieść się do „zastrzeżenia” poczynionego w uzasadnieniu decyzji nr (...) z dnia 8 marca 2018 r., na które powołuje się organ rentowy, tzn. że interpretacja ma zastosowanie, o ile wartość napiwków uzyskiwanych przez pracowników od klientów spółki nie stanowi przychodu pracownika z tytułu zatrudnienia w ramach stosunku pracy w rozumieniu przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Obowiązujące przepisy nie przewidują wydawania w ramach interpretacji indywidualnych warunkowych ocen stanowiska wnioskodawcy (np. „jest prawidłowe, o ile..”) ani zaleceń czy zastrzeżeń, co do zakresu jej stosowania innych niż dotyczących zmiany stanu faktycznego lub prawnego, co nie miało miejsce w przedmiotowej sprawie. Ewentualna zmiana oceny stanowiska wnioskodawcy może nastąpić wyłącznie w ramach wznowionego postępowania o wydanie interpretacji, co także nie miało miejsca w przedmiotowej sprawie. Interpretacja, wydana na podstawie poprzednio obowiązujących przepisów, zawiera wskazanie prawidłowego stanowiska w sprawie z uzasadnieniem prawnym oraz pouczeniem o prawie wniesienia środka zaskarżenia (art. 10 ust. 5 zdanie drugie ustawy z 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej). Istotą interpretacji indywidualnych jest wyjaśnienie 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 (art. 10 ust. 1 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej). W rozpatrywanej sprawie istotą interpretacji jest uznanie stanowiska Spółki, w jej indywidualnej sprawie za prawidłowe i w tym zakresie organ rentowy związany jest tą oceną. Dlatego poczynione w treści uzasadnienia interpretacji „zastrzeżenie” należy albo zignorować (jako uwagę pozbawioną znaczenia prawnego), albo potraktować zgodnie z treścią art. 35 ust. 2 ustawy Prawo przedsiębiorców, tzn. przyjąć, że interpretacja ma zastosowanie, o ile w drodze wznowienia postępowania nie dojdzie do uznania napiwków za przychód pracownika z tytułu zatrudnienia w ramach stosunku pracy w rozumieniu przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Przyjęcie przez organ rentowy, że w/w „zastrzeżenie może być rozumiane jako swoboda dokonywania przez ten organ odmiennej niż określona w interpretacji oceny stanowiska Spółki w identycznym stanie faktycznym, np. po zapoznaniu się z opinią organu podatkowego czy wyrokami sądowymi, jest sprzeczne z zasadą związania organów lub państwowych jednostek organizacyjnych właściwych dla przedsiębiorcy udzieloną interpretacją indywidualną. Jest też sprzeczne z treścią interpretacji z dnia 8 marca 2018 r., zgodnie z którą „decyzja dotyczy stanu faktycznego przedstawionego przez wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dacie jej wydania. (...). Celem interpretacji jest umożliwienie przedsiębiorcy uzyskania informacji w przedmiocie obowiązków wiążących się z opłacaniem składek na ubezpieczenie społeczne lub ubezpieczenie zdrowotne i uchronienie w ten sposób takiego przedsiębiorcy przed ryzykiem błędnego zastosowania przez niego danego przepisu prawa”. Skoro ani stan faktyczny, ani stan prawny nie uległ zmianie, natomiast decyzja interpretacyjna z dnia 8 marca 2018 r. ma chronić przedsiębiorcę przed „ryzykiem błędnego zastosowania przez niego danego przepisu prawa”, to stosowanie się do niej nie może zależeć od dowolnej oceny prawnej przyjętej przez organ rentowy, nawet jeśli jest to inspirowane stanowiskiem innego organu lub wyrokiem sądu. Wydając interpretację Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w G. dokonał już oceny prawnej i pozytywnie oceniając stanowisko Spółki niewątpliwie zapoznał się z orzecznictwem w tej sprawie, a także musiał ocenić, czy napiwki stanowią czy nie przychód w ramach stosunku pracy w rozumieniu przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Tymczasem Spółka we wniosku o wydanie interpretacji wyraźnie wskazała, że obowiązujące u niej zasady dotyczące napiwków są nietypowe dla branży kasyn, gdyż zazwyczaj stosuje się system, w którym napiwki trafiają do wspólnej puli, która następnie jest dzielona wśród pracowników, czyli system redystrybucyjny. Taki właśnie system obowiązywał w spółkach, których dotyczyły ww. wyroki sądów (odpowiednio C. (...) Sp. z o.o. oraz (...) Sp. z o.o.). W sytuacji skarżącej Spółki, co podkreślił organ rentowy wydający interpretację, „napiwki w każdym przypadku od razu i w całości trafiają bezpośrednio do osoby prowadzącej grę czy osoby obsługującej klienta”. O ile w przypadku napiwków gromadzonych w pulę i dzielonych w oparciu o system punktowy w kasynie gry istnieje stosunkowo bogate orzecznictwo, o tyle w odniesieniu do sytuacji, w której napiwki w trafiają bezpośrednio do pracowników kasyna gry (bez tworzenia puli) nie ma jak dotąd żadnego orzeczenia. Czyli nie dość, że organ rentowy uznał się za niezwiązany wydaną Spółce interpretacją, to w dodatku opinia urzędu skarbowego oraz wyroki sądów, na których organ się oparł wydając skarżoną decyzję, dotyczą innego stanu faktycznego, niż wskazany we wniosku oraz w treści wydanej interpretacji, a także - innego niż mający miejsce w Spółce, przynajmniej w okresie od dnia 1 października 2013 r. do dnia 31 marca 2017 r. Skarżący podkreślił także, że zdaniem organów podatkowych, napiwki otrzymane przez pracowników mogą stanowić zarówno przychód ze stosunku pracy zgodnie z art. 12 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych), jak i przychód z tzw. innych źródeł zgodnie z art. 20 ust. 1 powyższej ustawy). O zakwalifikowaniu napiwków do jednego z wyżej wymienionych źródeł decyduje sposób ich otrzymania, tj. czy otrzymanie napiwku odbywa się za pośrednictwem, czy bez pośrednictwa pracodawcy (por. m. in. Interpretacja Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej nr 0115-KDIT214011.143.2019.4.KK z dnia 21 czerwca 2019 r.). W konsekwencji, skoro w okresie od 1 października 2013 r. do 31 marca 2017 r. napiwki otrzymywane były przez pracowników Spółki bez pośrednictwa pracodawcy, to niewątpliwie stanowią one przychód z innych źródeł, a zatem nie powinny być one uwzględniane w podstawie naliczania składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne. Podobne stanowisko wyraził zresztą organ rentowy, który pismem z dnia 13 maja 2015 r. sygn. (...) (...) /RO stwierdził, że „w takiej sytuacji kwoty napiwku otrzymywanego bezpośrednio od klienta nie powinny stanowić podstawy wymiaru składek z tytułu

zatrudnienia” oraz wezwał Spółkę „do złożenia stosownych korekt dokumentów rozliczeniowych”. Reasumując, zarówno respektując interpretację indywidualną z dnia 8 marca 2018 r., jak i ją ignorując, w okresie od dnia 1 października 2013 r. do dnia 31 marca 2017 r. Zakład Ubezpieczeń Społecznych(...) Oddział w W. nie powinien był uwzględniać napiwków w podstawie wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne (emerytalne i rentowe, chorobowe i wypadkowe).

W związku z powyższym, skarżąca Spółka wniosła o uchylenie decyzji w części dotyczącej zmiany podstaw wymiaru składek w okresie od października 2013 r. do grudnia 2014 r. oraz w części, w której umorzono postępowanie w zakresie ustalenia podstaw wymiaru składek w okresie od stycznia 2015 r. do marca 2017 r. oraz o ustalenie podstaw wymiaru składek w okresie od stycznia 2015 r. do marca 2017 r. z wyłączeniem napiwków otrzymywanych przez pracownika (odwołanie z dnia 30 lipca 2019 r. k. 3-5 a.s.).

Zakład Ubezpieczeń Społecznych(...) Oddział w W. wniósł o oddalenie odwołania na podstawie art. 477¹⁴ § 1 k.p.c. oraz o zasądzenie na jego rzecz od odwołującej się Spółki kosztów procesu, w tym kosztów zastępstwa procesowego wg. norm przepisanych.

W uzasadnieniu odpowiedzi na odwołanie organ rentowy wskazał, że na przestrzeni lat 2015-2019 pracownicy Spółki (...) zwracali się do Zakładu Ubezpieczeń Społecznych (...) Oddział w W. z wnioskami o przeprowadzenie kontroli w zakresie prawidłowości odprowadzanych przez pracodawcę składek na ubezpieczenie chorobowe i obliczania wysokości zasiłków chorobowych i macierzyńskich. Mając to na uwadze organ rentowy wszczął postępowanie w sprawie ustalenia prawidłowości wykazanych podstaw wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne za zatrudnionych w Spółce pracowników. W wyniku przeprowadzonego postępowania decyzją z dnia 24 czerwca 2019 r. Zakład ustalił podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne Ł. G. z tytułu zatrudnienia na podstawie umowy o pracę u płatnika składek C. Sp z o.o. za okresy i w wysokości określonej w decyzji, a w pozostałym zakresie umorzył postępowanie w sprawie ustalania prawidłowości wskazanych przez płatnika podstaw wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne. Do podstawy wymiaru składek wliczono, co jest przedmiotem niniejszego sporu, kwoty otrzymywanych przez pracownika napiwków w okresie od stycznia 2010 r. do grudnia 2014 r. Natomiast za okres od stycznia 2015 r. postępowanie w sprawie zostało umorzone ponieważ wówczas płatnik składek (...) Sp. z o.o. wykazywał prawidłowe podstawy wymiaru składek, które zawierały kwoty napiwków. W dniu 30 lipca 2019 r. do Zakładu wpłynęło odwołanie od wskazanej decyzji. W niniejszym odwołaniu płatnik podnosi kwestię, że decyzja z dnia 24 czerwca 2019 r. powinna zostać uchylona we wnioskowanym przez Spółkę zakresie, gdyż jest sprzeczna z oceną stanowiska Spółki wyrażoną w decyzji nr (...) z dnia 8 marca 2018 r. wydaną przez Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w G. (interpretacja indywidualna), przez co narusza art. 35 ust. 2 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców. Odnosząc się do powyższego, organ rentowy wskazał, że faktycznie płatnik składek (...) Sp. z o.o. wystąpił do Oddziału w G. o wydanie indywidualnej interpretacji. Decyzją z dnia 21 lipca 2015 r. nr 294 (...) Oddział w G. odmówił wydania interpretacji w sprawie z wniosku spółki z dnia 20 maja 2015 r. Płatnik składek odwołał się od wskazanej decyzji. W wyniku powyższego Sąd Okręgowy w Warszawie XIV Wydział Ubezpieczeń Społecznych wyrokiem z 8 marca 2016 r. zmienił zaskarżoną decyzję w ten sposób, że nakazał Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych Oddziałowi w G. wydanie pisemnej interpretacji, co do zakresu i sposobu zastosowania przepisów stosownie do wniosku złożonego przez (...) sp. z o.o. Organ rentowy złożył apelację od wyroku Sądu Okręgowego. Sąd Apelacyjny w Warszawie III Wydział Pracy i Ubezpieczeń Społecznych wyrokiem z 4 stycznia 2018 r. oddalił apelację. Oddział w G. złożył skargę kasacyjną od powyższego wyroku Sądu Apelacyjnego, przy czym Sąd ten postanowieniem z dnia 19 kwietnia 2018 r. oddalił wniosek Zakładu o wstrzymanie wykonania wyroku. Do chwili obecnej Sąd Najwyższy nie wyznaczył terminu posiedzenia. W zaistniałej sytuacji (...) Oddział w G. wykonując wyrok Sądu Apelacyjnego, wydał decyzję nr (...), w której uznał za prawidłowe stanowisko zawarte we wniosku o wydanie pisemnej interpretacji złożonym przez (...) sp. z o.o. w przedmiocie braku obowiązku uwzględniania w podstawie wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenie zdrowotne, składek na Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych napiwków uzyskiwanych przez pracowników od klientów spółki, wskazując jednocześnie, że wydana interpretacja ma zastosowanie, o ile wartość napiwków uzyskiwanych przez pracowników nie stanowi przychodu

pracownika z tytułu zatrudnienia w ramach stosunku pracy w rozumieniu przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Organ rentowy wskazał, że na uwagę zasługuje okoliczność, że płatnik poinformował, iż pismem z dnia 28 maja 2018 r. kierowanym do Marszałka Sejmu, będącym odpowiedzią na zapytanie nr (...) Posła Pana A. O., Ministerstwo Finansów odniosło się do interpretacji Zakładu zawartej w decyzji z 8 marca 2018 r. nr 92. W piśmie tym Ministerstwo Finansów wskazało, iż „(...) napiwki stanowią przychód ze stosunku pracy w rozumieniu art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i zgodnie z regulacjami ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych w zakresie zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne oraz ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych, stanowią podstawę wymiaru składek pobieranych przez ZUS”. W związku z różnymi interpretacjami w zakresie wliczania do podstawy wymiaru napiwków oraz z uwagi na fakt, że kompetencje do stwierdzenia, czy dany przychód należy do przychodów osiąganych ze stosunku pracy lub innych źródeł posiadają organy podatkowe, Zakład zwrócił się do Urzędu Skarbowego z zapytaniem, czy w przypadku płatnika (...) Sp. z o.o. oraz jego pracowników, napiwki otrzymywane od klientów kasyna stanowią przychód ze stosunku pracy w rozumieniu przepisów od podatku dochodowym od osób fizycznych, czy też jest to przychód z innych źródeł.

W dniu 6 maja 2019 r. do Zakładu wpłynęło pismo Drugiego (...) Urzędu Skarbowego w W. z dnia 26 kwietnia 2019 r., znak: (...) - (...)2. (...)18.2019.PW, z którego wynika, że za przychody ze stosunku pracy uważane są wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne oraz wartość pieniężna świadczeń w naturze bądź ich ekwiwalenty i to bez względu na źródło finansowania tych wypłat i świadczeń. W szczególności do przychodów ze stosunku pracy zaliczane są: wynagrodzenia zasadnicze, wynagrodzenia za godziny nadliczbowe, różnego rodzaju dodatki, nagrody, ekwiwalenty za niewykorzystany urlop i wszelkie inne kwoty niezależne od tego, czy ich wysokość została z góry ustalona, a ponadto świadczenia pieniężne ponoszone przez pracownika jak również wartość innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych. Przedstawiona definicja przychodu ze stosunku pracy daje podstawę do zaliczenia otrzymywanej przez pracowników należności, będącej udziałem w zgromadzonej wartości napiwków, do przychodów ze stosunku pracy. Powyższe wynika też z faktu, że źródłem i podstawą wypłaty omawianej należności jest stosunek pracy łączący pracownika z pracodawcą. Gdyby nie wykonywana praca, brak byłoby podstaw do uznania, że jest ona wykonywana w taki sposób, który zasługuje na przekazanie napiwku. Napiwki stanowią zatem świadczenie uzyskiwane przez pracowników w związku z wykonywaniem pracy. Bez znaczenia pozostaje okoliczność, że napiwki nie były wymienione w umowach o pracę. Należność z tytułu napiwków nie jest wynagrodzeniem za pracę, ale stanowi świadczenie uzyskiwane przez pracowników w związku z wykonywaniem pracy na rzecz Spółki. Dodatkowo należy nadmienić, że przychód z tytułu napiwków nie traci charakteru przychodu ze stosunku pracy, w sytuacji gdy źródłem finansowania takich wypłat nie są przychody własne pracodawcy osiągane z prowadzonej przez niego działalności gospodarczej, lecz napiwki pozostawiane przez klientów kasyna do łącznej puli, podlegającej rozdysponowaniu pomiędzy pracowników według przyjętych zasad. Zdaniem Dyrektora Izby Skarbowej w W., napiwki otrzymywane przez podatników, będących pracownikami kasyn, według umownie ustalonych zasad ich rozdziału, stanowią świadczenie uzyskane przez tych podatników w związku z wykonywaniem pracy na rzecz kasyna. Zatem napiwki te stanowią dla pracowników kasyna niewątpliwie, przychód w rozumieniu art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Organ rentowy stwierdził także, że w stosunku do płatnika (...) Sp. z o.o. w dniu 10 listopada 2014 r. została wydana decyzja orzekająca o odpowiedzialności podatkowej tego płatnika, jako płatnika zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych za okres styczeń -grudzień 2009 r. w zakresie napiwków wypłaconych pracownikom. Spółka złożyła odwołanie od powyższej decyzji, po którym Dyrektor Izby Skarbowej w W. decyzją z dnia 25 lutego 2015 r. utrzymał w mocy decyzje organu pierwszej instancji. (...) Sp. z o.o. zaskarżyła decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w W.. Wojewódzki Sąd Administracyjny w W. wyrokiem z dnia 18 października 2017 r., sygn. akt III SA/Wa 1229/15 oddalił skargę. Spółka wniosła więc skargę kasacyjną do Naczelnego Sądu Administracyjnego. Na dzień dzisiejszy brak jest rozstrzygnięcia Naczelnego Sądu Administracyjnego. Zakład powołał się na treść art. 12 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2021 r. poz. 255) zgodnie, z którym 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. Z kolei zgodnie z art. 18 ust. 1 w związku z art. 20 ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz.U. z 2021 r., poz. 423, dalej *usus*), podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe ubezpieczonych wymienionych w art. 6 ust. 1 pkt 1 (pracowników, z wyłączeniem prokuratorów) stanowi przychód, o którym mowa w art. 4 pkt 9 i 10, z zastrzeżeniem ust. 1a i 2, ust. 4 pkt 5 i ust. 12. Podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie chorobowe oraz ubezpieczenie wypadkowe stanowi podstawa wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i ubezpieczenie rentowe (art. 20). Z kolei na mocy art. 81 ust. 1 i ust. 6 ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (Dz.U. z 2021 r., poz. 97 z późn. zm.) do ustalenia podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie zdrowotne pracowników stosuje się przepisy określające podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe tych osób. Podstawę wymiaru składki na ubezpieczenie zdrowotne pomniejsza się o kwoty składek finansowanych przez ubezpieczonych niebędących płatnikami składek, potrąconych przez płatników ze środków ubezpieczonego, zgodnie z przepisami ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych. W ocenie organu rentowego, analiza przywołanych powyżej przepisów prowadzi do wniosku, że napiwki organizowane, obliczane, przechowywane i wypłacane przez pracodawcę stanowią podstawę obliczania składek na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne wraz z innymi przychodami ze stosunku pracy.

Organ rentowy dodał również, że takie stanowisko znalazło potwierdzenie w wyroku Sądu Najwyższego z dnia 13 września 2018 r., sygn. akt II UK 343/17 zgodnie, z którym kwoty wypłacane przez pracodawcę z tytułu napiwków gromadzonych w ramach zorganizowanego i zarządzanego przez niego systemu stanowią podstawę obliczania składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne wraz z innymi przychodami ze stosunku pracy (art. 18 ust. 1 w związku z art. 4 pkt 9 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych oraz art. 12 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych). Analogiczne stanowisko Sąd Najwyższy zajął w wyroku z dnia 9 września 2010 r., sygnatura akt II UK 98/10 wskazując, że wypłaty finansowane z napiwków doliczanych do rachunku regulowanego kartą płatniczą, wypłacane kelnerowi przez pracodawcę, na którego konto wpływają, z zachowaniem zasady, że kelner otrzymuje kwoty równoważne napiwkom zapłaconym kartą w jego rewirze, powinny być wliczane do podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia. Także orzecznictwo Sądów Administracyjnych również jest jednolite w zakresie wykładni art. 12 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. I tak w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 9 marca 2016 r. w sprawie II FSK 216/15 stwierdzono, że uzyskiwane przez pracowników kasyn przychody z napiwków stanowią przychody ze stosunku pracy, a więc ze źródła zdefiniowanego w art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f. Ponadto kwestia zgodności art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w związku z art. 2 w związku z art. 217 oraz art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji RP w zakresie, w jakim pozwala on na uznanie za przychody ze stosunku pracy otrzymane przez pracowników spółki napiwki niebędące przychodem pracodawcy była również przedmiotem skargi konstytucyjnej podmiotu prowadzącego kasyno, której postanowieniem z dnia 29 kwietnia 2014 r., sygn. akt Ts 68/13 ((...) 2014 Nr 4, poz. 290) Trybunał Konstytucyjny odmówił nadania dalszego biegu. Trybunał uznał, że zgodnie z zaskarżoną regulacją, uznanie danego świadczenia za przychód ze stosunku służbowego nie jest uzależnione od źródła finansowania tego świadczenia. Przepis stanowi bowiem, że za przychody ze stosunku służbowego, 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. Należy zatem uznać - w związku z tym, że katalog świadczeń zaliczanych do przychodów ze stosunku służbowego ma charakter otwarty - że każda wpłata, którą pracownik otrzymuje w związku ze stosunkiem pracy, jest jego przychodem z tego źródła, z którego dochód podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym. Wynikające z art. 64 Konstytucji prawo ochrony własności i innych praw majątkowych ma charakter konstytucyjnego prawa podmiotowego. Konstytucja nakłada jednak na każdego obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie (art. 84 Konstytucji). Tym samym, w dziedzinie prawa „daninowego”, Konstytucja w znacznej mierze ogranicza możliwość pełnej ochrony praw majątkowych, o których mowa w art. 64 Konstytucji.

W świetle przedstawionych okoliczności, zdaniem Zakładu Ubezpieczeń Społecznych, wartość napiwków powinna zostać zaliczona do podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne na zasadach ogólnych, jako składnik przychodu ze stosunku pracy. Ustalone w sprawie okoliczności faktyczne wskazują bowiem, że pracownicy kasyna otrzymywali napiwki w postaci gotówki lub żetonów do gry, które mieli obowiązek wrzucać do „tip boxu”, ponieważ nie mogli przyjmować bezpośrednio napiwków od klientów. Tuż przed zakończeniem zmiany napiwki były komisyjnie wyjmowane z „tip boxów”, liczone i wymieniane na pieniądze w kasie kasyna. Pieniądze były wypłacane za pokwitowaniem, po odnotowaniu w prowadzonym przez kasyno rejestrze napiwków danych personalnych pracownika kasyna, wartości wypłaconych napiwków oraz daty ich wypłaty. Z powyższego wynika więc, że stosunek pracy był warunkiem niezbędnym do otrzymania napiwków, zatem napiwki należy uznać za przychód ze stosunku pracy (odpowiedź na odwołanie z dnia 22 sierpnia 2019 r. k. 23-26 a.s.).

(...) Sp. z o.o. z siedzibą w W. złożyła również odwołania o tożsamej treści, jak w przypadku Ł. G., a dotyczące N. M. (sygn. akt VII U (...)), R. R. (sygn. akt VII U (...)), H. R. (sygn. akt VII U (...)), J. P. (sygn. akt VII U (...)) (odwołania z dnia 30 lipca 2019 r. k. 3 – 5 – akta spraw: VII U (...) VII U (...), VII U (...), VII U (...)).

Zakład Ubezpieczeń Społecznych(...) Oddział w W. wniósł o oddalenie odwołań złożonych przez (...) Sp. z o.o. z siedzibą w W., a dotyczących w/w ubezpieczonych (odpowiedzi na odwołania k. 23-26 – akta spraw: VII U (...), VII U (...)VII U (...) VII U(...)).

Sąd Okręgowy na podstawie przepisu art. 219 k.p.c. połączył powyższe odwołania celem łącznego rozpoznania i rozstrzygnięcia ze sprawą o sygn. akt VII U 4059/19 i prowadził je pod wspólną sygnaturą VII U (...) (zarządzenia o połączeniu – akta spraw: VII U (...), VII U (...), VII U (...), VII U (...)).

Sąd Okręgowy ustalił następujący stan faktyczny:

(...) Sp. z o.o. z siedzibą w W. prowadzi na podstawie udzielonej koncesji kasyna gry, na podstawie przepisów ustawy z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych (Dz. U. z 2020 r. poz. 2094). Od początku działania kasyna, jego pracownicy otrzymywali napiwki od klientów kasyna. Napiwki otrzymywali zarówno krupierzy lub inspektorzy pełniący funkcję krupierów w trakcie prowadzenia gry na stołach, ale również były one przyznawane pozostałym pracownikom, tj. kasjerom, recepcjonistom, czy też pracownikom obsługującym klientów grających na automatach. W Spółce od początku jej istnienia, tj. od 22 października 2002 r. do dnia 1 października 2013 r. istniał zwyczaj podziału napiwków według tzw. systemu redystrybucyjnego. Polegał on na tym, że napiwki pozostawione przez klientów trafiały do wspólnej puli, która następnie podlegała rozdysponowaniu pomiędzy pracowników według przyjętych zasad. Napiwki były przekazywane w formie gotówki lub żetonów do gry, które były wymieniane na gotówkę. Kwoty pieniężne uzyskane z napiwków były przeliczane przez Komisję składającą się z krupiera, kierownika sali i kasjera. Pieniądze i żetony otrzymywane z tytułu napiwków krupierzy umieszczali w przeznaczonych do tego kasetkach znajdujących się przy stołach do gry, tzw. specjalnych „tip-boxach”. Przed wrzuceniem do „tip-boxu” napiwek był eksponowany w sposób umożliwiający ustalenie jego wartości oraz był kontrolowany przy pomocy zapisu audiowizualnego. Wszystkie napiwki z określonego dnia umieszczane były w bezpiecznej kopercie oznaczonej datą, z podaną wartością zdeponowanych napiwków, która była podpisywana przez kasjera i osobę uczestniczącą w przeliczeniu. Koperta była następnie umieszczana w sejfie lub kasetce. Po ustaleniu łącznej wartości napiwków otrzymanych przez pracowników w danym dniu, wyznaczona osoba wprowadzała do rejestru napiwków niezbędne dane według przyjętego wzoru. Pracodawca nie organizował żadnych informacyjnych zebrań dotyczących rozdziału napiwków. Po zakończeniu miesiąca napiwki były dzielone wśród osób tworzących pulę i uczestniczących w podziale. Opisany powyżej system podziału napiwków obowiązywał w Spółce od dnia 22 października 2002 r. do dnia 1 października 2013 r., a także ponownie od dnia 1 kwietnia 2017 r. (zarządzenie Prezesa Zarządu (...) Sp. z o.o. z dnia 20 marca 2017 r. k. 20-21, odpis z KRS k. 98-109 a.s.).

Na mocy zarządzenia Koordynatorów ds. (...) Sp. z o.o. z siedzibą w W. L. M. oraz I. S. z dnia 13 września 2013 r., od dnia 1 października 2013 r. do dnia 31 marca 2017 r. w Spółce obowiązywał tzw. indywidualny system podziału napiwków. Polegał on na tym, że otrzymywany przez pracownika kasyna napiwek umieszczany był w

spersonalizowanym, osobistym pojemniku na napiwki, tzw. „tip-boxie”, należącym tylko do osoby otrzymującej napiwek. Przed przystąpieniem pracownika do pracy na „tip-boxach” nakładane były plomby, który to fakt był odnotowywany przez wyznaczoną do tego osobę w ewidencji. Napiwki były przekazywane w formie gotówki lub żetonów do gry, które były wymieniane na gotówkę. Każdy „tip-box” posiadał oznaczenie imienne właściciela, a więc był spersonalizowany i umożliwiał jego identyfikację poprzez oznaczenie imienia oraz pierwszej litery nazwiska konkretnego pracownika. Tuż przed zakończeniem zmiany pracownik zabierał „tip-box” oraz przynosił go w wyznaczone miejsce celem przeliczenia napiwków w obecności kasjera bądź o ile było to możliwe kierownika sali. W tym okresie czasu, pracodawca również prowadził rejestr napiwków. Wysokość napiwków wpisywano do rejestru każdego dnia po zamknięciu kasyna. Wypłaty napiwków dokonywano w formie gotówkowej, w oparciu o rejestr wypłaconych napiwków i prowadzoną ewidencję. Cechą charakterystyczną indywidualnego podziału napiwków było to, że na żadnym etapie napiwki te nie trafiały do pracodawcy, gdyż nie były dzielone ze wspólnej puli, a więc nie były zbierane przez pracodawcę i rozdzielane wśród pracowników, czy zbierane i przekazywane pracownikom w celu ich dalszego podziału (Zarządzenie Koordynatorów ds. (...) Sp. z o.o. z dnia 13 września 2013 r. k. 17-18, ewidencja nałożonych i zdjętych plomb k. 19 a.s.).

Od pracowników otrzymujących napiwki były pobierane i naliczane przez Spółkę z własnych środków składki na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne, a także pobierane zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych, które były wykazywane pod pozycją E pkt 10, jako inne źródła dochodu. Miło to miejsce w okresie od dnia 22 października 2002 r. do dnia 1 października 2013 r., a więc w okresie obowiązywania w Spółce systemu redystrybucyjnego podziału napiwków, a także w okresie od dnia 1 stycznia 2015 r. do dnia 31 marca 2017 r., tj. częściowo w okresie obowiązywania w Spółce indywidualnego systemu podziału napiwków. Wynikało to z daleko posuniętej ostrożności, podyktowanej obawą przeprowadzenia w Spółce kontroli przez pracowników Zakładu Ubezpieczeń Społecznych. W związku z tym, częściowo także w okresie obowiązywania w Spółce indywidualnego systemu podziału napiwków, tj. w okresie od dnia 1 stycznia 2015 r. do dnia 31 marca 2017 r. Spółka objęła napiwki obowiązkiem składkowym i zarówno wtedy, jak i w okresie późniejszym nie dokonywała w tym zakresie stosownych korekt deklaracji rozliczeniowych (informacja o dochodach oraz o pobranych zaliczkach na podatek dochodowy PIT 11 – dokumentacja załączona do akt niniejszej sprawy oraz spraw: VII U (...)VII U (...) VII U (...)VII U (...).

W okresie obowiązywania w Spółce indywidualnego systemu podziału napiwków, tj. od dnia 1 października 2013 r. do dnia 31 marca 2017 r. w (...) Sp. z o.o. w W. zatrudnieni byli następujący pracownicy:

- Ł. G. od dnia 11 października 2010 r. do dnia 9 stycznia 2011 r. na stanowisku krupiera-stażysty w pełnym wymiarze czasu pracy za wynagrodzeniem 1.200,00 zł brutto miesięcznie, od dnia 10 stycznia 2011 r. do dnia 31 grudnia 2013 r. na stanowisku krupiera II stażysty w pełnym wymiarze czasu pracy za wynagrodzeniem 1.500,00 zł brutto miesięcznie, od dnia 1 stycznia 2014 r. na stanowisku inspektora w pełnym wymiarze czasu pracy za wynagrodzeniem 1.900,00 zł brutto miesięcznie. Z dniem 1 maja 2016 r. kwota wynagrodzenia została podwyższona do 2.200,00 zł brutto miesięcznie, a od dnia 1 lutego 2017 r. do wysokości 2.800,00 zł brutto miesięcznie (umowa o pracę na okres próbny z dnia 11 października 2010 r., umowa o pracę na czas określony z dnia 10 stycznia 2011 r. i z dnia 30 grudnia 2011 r., porozumienie zmieniające umowę o pracę z dnia 30 grudnia 2013 r., aneksy z dnia 4 kwietnia 2016 r., 1 maja 2016 r. i z dnia 1 lutego 2017 r. k. 20 - 42 – dokumentacja osobowa załączona do akt niniejszej sprawy).

- N. M. w okresie od dnia 2 stycznia 2014 r. do dnia 20 maja 2014 r. na stanowisku krupiera-stażysty w pełnym wymiarze czasu pracy za wynagrodzeniem 1.500,00 zł brutto miesięcznie, od dnia 21 maja 2014 r. do dnia 30 kwietnia 2017 r. na stanowisku krupiera II za wynagrodzeniem 2.000,00 zł brutto miesięcznie, a od dnia 1 maja 2017 r. na stanowisku inspektora w pełnym wymiarze czasu pracy za wynagrodzeniem 2.800,00 zł brutto miesięcznie (umowa o pracę na okres próbny z dnia 2 stycznia 2014 r., umowa o pracę na czas określony z dnia 4 kwietnia 2014 r., porozumienie zmieniające umowę o pracę z dnia 21 maja 2014 r. i z dnia 1 maja 2016 r. – nienumerowana dokumentacja załączona do akt sprawy o sygn. VII U (...).

- R. R. w okresie od dnia 11 września 2007 r. do dnia 14 sierpnia 2011 r. na stanowisku kelnerki w pełnym wymiarze czasu pracy za wynagrodzeniem 1.100,00 zł brutto miesięcznie, a od dnia 1 czerwca 2008 r. za wynagrodzeniem

1.400,00 zł brutto miesięcznie, natomiast od dnia 14 sierpnia 2011 r. na stanowisku kierownika baru w pełnym wymiarze czasu pracy za wynagrodzeniem 1.600,00 zł brutto miesięcznie. Od 1 lutego 2014 r. wynagrodzenie zostało podwyższone do kwoty 1.800,00 zł brutto miesięcznie, od 1 maja 2016 r. zostało ono podwyższone do kwoty 2.000,00 zł brutto miesięcznie, a od dnia 1 lutego 2017 r. do kwoty w wysokości 3.000,00 zł brutto miesięcznie (umowa o pracę na okres próbny z dnia 11 września 2007 r., umowa o pracę na czas określony z dnia 4 grudnia 2007 r. i z dnia 18 października 2012 r., wypowiedzenie warunków umowy o pracę z dnia 16 maja 2008 r., porozumienie zmieniające umowę o pracę z dnia 16 maja 2008 r., aneks z dnia 15 sierpnia 2011 r., z dnia 13 lutego 2014 r., z dnia 13 maja 2016 r. i z dnia 6 lutego 2017 r. k. 34-49 - dokumentacja osobowej załączonej do akt sprawy o sygn. VII U (...));

- H. R. od dnia 1 kwietnia 1997 r. do dnia 30 czerwca 1997 r. na stanowisku recepcjonistki-stażystki w pełnym wymiarze czasu pracy za wynagrodzeniem 480,00 zł brutto miesięcznie, od dnia 1 lipca 1997 r. do 31 października 2008 r. na stanowisku recepcjonistki II w pełnym wymiarze czasu pracy za wynagrodzeniem 1.500,00 zł brutto miesięcznie, od dnia 1 listopada 2008 r. na stanowisku kasjerki w pełnym wymiarze czasu pracy za wynagrodzeniem 1.700,00 zł brutto miesięcznie. Od 1 lutego 2014 r. wynagrodzenie zostało podwyższone do kwoty 1.850,00 zł brutto miesięcznie, od 1 maja 2016 r. zostało ono podwyższone do kwoty 2.000,00 zł brutto miesięcznie, a od dnia 1 lutego 2017 r. do kwoty w wysokości 2.600,00 zł brutto miesięcznie (umowy o pracę: z dnia 1 kwietnia 1997 r., z dnia 1 lipca 1997 r., z dnia 1 lipca 1998 r., z dnia 1 lipca 1999 r., porozumienia zmieniające umowy o pracę: z dnia 8 stycznia 1999 r., z dnia 10 lutego 1999 r., z dnia 10 kwietnia 2007 r., z dnia 5 lipca 2004 r., z dnia 15 maja 2008 r., z dnia 19 maja 2008 r., z dnia 31 października 2008 r., aneks z dnia 18 lutego 2014 r., z dnia 10 maja 2016 r. i z dnia 6 lutego 2017 r. k. 1-73 - dokumentacja osobowa załączona do akt sprawy o sygn. VII U(...))

- J. P. w okresie od dnia 5 kwietnia 1994 r. do dnia 4 lipca 1994 r. na stanowisku krupiera-stażysty w pełnym wymiarze czasu pracy za wynagrodzeniem 357,00 zł brutto miesięcznie, od dnia 5 lipca 1994 r. do dnia 30 czerwca 1997 r. na stanowisku krupiera II w pełnym wymiarze czasu pracy za wynagrodzeniem 630,00 zł brutto miesięcznie, od dnia 1 lipca 1997 r. na stanowisku inspektora w pełnym wymiarze czasu pracy za wynagrodzeniem 1.900,00 zł brutto miesięcznie. Od dnia 1 maja 2016 r. wynagrodzenie zostało podwyższone do kwoty 2.200,00 zł brutto miesięcznie, a od dnia 1 lutego 2017 r. do kwoty w wysokości 2.800,00 zł brutto miesięcznie (umowy o pracę: z dnia 5 kwietnia 1994 r., z dnia 5 lipca 1994 r., z dnia 1 lipca 1995 r., z dnia 1 lipca 1996 r., z dnia 1 lipca 1997 r., z dnia 1 lipca 1998 r., porozumienia zmieniające umowy o pracę: z dnia 2 stycznia 1997 r., z dnia 4 listopada 1997 r., z dnia 8 stycznia 1999 r., z dnia 10 lutego 1999 r., z dnia 5 lipca 2004 r., z dnia 5 kwietnia 2007 r., z dnia 15 maja 2008 r., z dnia 19 maja 2008 r., z dnia 3 sierpnia 2010 r., z dnia 1 lipca 2011 r., z dnia 21 grudnia 2015 r., z dnia 1 maja 2016 r., z dnia 1 lutego 2017 r. i z dnia 6 czerwca 2017 r. k. 1-104 - dokumentacja osobowa załączona do akt sprawy o sygn. VII U (...));

W dniu 10 lutego 2015 r. Zakład Ubezpieczeń Społecznych (...) Oddział w W., działając na wniosek z dnia 22 grudnia 2014 r. złożony przez funkcjonujące w Spółce związki zawodowe (...) – 80” oraz (...), domagające się nienaliczania składek od otrzymywanych napiwków, wszczął w stosunku do Spółki postępowanie administracyjne w przedmiocie zasadności objęcia składami napiwków. Następnie pismem z dnia 13 maja 2015 r. organ rentowy wezwał Spółkę do złożenia korekt dokumentów rozliczeniowych wskazując przy tym, że kwoty napiwków otrzymywane bezpośrednio od klienta, nie powinny stanowić podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne z tytułu zatrudnienia. Ponadto organ rentowy pouczył Spółkę, że może ona wystąpić o wydanie decyzji lub o wydanie indywidualnej interpretacji (pismo z dnia 22 grudnia 2014 r. k. 46, pismo z dnia 7 stycznia 2015 r. k. 47, odpowiedź na pismo z dnia 8 stycznia 2015 r. k. 49, zawiadomienie o wszczęciu postępowania z dnia 10 lutego 2015 r. k. 50 a.s.).

Spółka zastosowała się do rady organu rentowego i w dniu 20 maja 2015 r. wystąpiła do Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddział w G. z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej. W treści wniosku wskazała, że potrącanie i naliczanie przez nią składek na ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenie zdrowotne, wynika wyłącznie z daleko posuniętej ostrożności związanej z niepewnością w zakresie stosowania obowiązujących przepisów prawa, wobec powszechnego wśród pracowników przekonania, że napiwki stanowią dla nich przychód z tzw. „innych źródeł”, co budzi ich frustrację i poczucie niesprawiedliwości. W związku z tak ukształtowaną treścią wniosku, a zwłaszcza szeroko rozwiniętą argumentacją podatkową zaprezentowaną we własnym stanowisku przedsiębiorcy, Zakład wezwał pismem z dnia 12 czerwca 2015 r. do jednoznacznego wskazania, czy wartość napiwków otrzymywanych przez

pracowników kasyna od klientów stanowi przychód tych pracowników z tytułu zatrudnienia w ramach stosunku pracy w rozumieniu art. 12 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2021 r., poz. 255). W treści tego wezwania organ rentowy wskazał m.in., że zaprezentowany przez wnioskodawcę opis stanu faktycznego nie zawiera jednoznacznego stwierdzenia w tym zakresie. Problematyka przychodowa (w tym zakwalifikowanie przez Spółkę tych środków do konkretnego źródła uzyskania przychodu) poruszona została we własnym stanowisku przedsiębiorcy. Treść własnego stanowiska w sprawie, w którym Spółka podnosi kwestię kwalifikacji podatkowej owych napiwków może wskazywać na wątpliwości przedsiębiorcy w odniesieniu do prawidłowości zakwalifikowania powyższych składników jako przychodu ze stosunku pracy. Powyższe powoduje konieczność wezwania przedsiębiorcy do jednoznacznego przesądzenia powyższej kwestii w opisie stanu faktycznego, nie zaś we własnym stanowisku przedsiębiorcy w sprawie (wniosek o wydanie pisemnej interpretacji, co do zakresu i sposobu zastosowania przepisów, z których wynika obowiązek świadczenia składek na ubezpieczenia społeczne lub zdrowotne z dnia 20 maja 2015 r. k. 6-10 a.s.).

W piśmie z dnia 23 czerwca 2015 r., Spółka poinformowała organ rentowy, że w jej ocenie złożony wniosek ma charakter kompletny i w związku z tym powinien podlegać merytorycznemu rozpoznaniu. W uzasadnieniu wnioskodawca podkreślił, że problematyka podatkowa związana z zakwalifikowaniem pod kątem przychodowym wartości napiwków uzyskiwanych przez pracowników Spółki od jej klientów powinna zostać rozstrzygnięta przez Zakład w ramach interpretacji przepisów prawa. Wnioskodawca uchylił się od udzielenia odpowiedzi na postawione przez Zakład pytanie w wezwaniu z dnia 12 czerwca 2015 r. Wobec powyższego Zakład decyzją z dnia 21 lipca 2015 r., znak: DI/100000/43/614/2015 odmówił wydania pisemnej interpretacji w sprawie z wniosku przedsiębiorcy z dnia 20 maja 2015 r. z uwagi na okoliczności podane w uzasadnieniu. W następstwie wydanej decyzji wnioskodawca wniósł odwołanie pismem z dnia 24 sierpnia 2015 r. Sąd Okręgowy w Warszawie XIV Wydział Ubezpieczeń Społecznych wyrokiem z dnia 8 marca 2016 r. wydanym w sprawie o sygn. akt XIV U 3071/15 zmienił zaskarżoną decyzję w ten sposób, że nakazał Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych Oddział w G. wydanie pisemnej interpretacji, co do zakresu i sposobu zastosowania przepisów stosownie do wniosku złożonego przez (...) sp. z o.o. w W. w dniu 20 maja 2015 r. w terminie 30 dni od uprawomocnienia się wyroku ze skutkiem wynikającym z art. 10a ust. 1 zdanie drugie ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej. Zakład pismem z dnia 5 maja 2016 r. wywiódł apelację od w/w wyroku Sądu Okręgowego. Sąd Apelacyjny w Warszawie(...) Wydział Pracy i Ubezpieczeń Społecznych wyrokiem z dnia 4 stycznia 2018 r. w sprawie o sygn. akt III AUa 746/16 zmienił zaskarżony wyrok w ten sposób, że usunął zapis: „w terminie 30 dni od uprawomocnienia się wyroku ze skutkiem wynikającym z art. 10a ust. 1 zdanie 2 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej oraz oddalił apelację w pozostałej części. Wykonując wyrok Sądu Apelacyjnego, Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w G. wydał w dniu 8 marca 2018 r. decyzję nr: 92, w której uznał stanowisko Spółki za prawidłowe. Organ wydający interpretację postanowił jednak w uzasadnieniu decyzji umieścić uwagę w postaci „zastrzeżenia” wskazującego na to, że wydana interpretacja ma zastosowanie, o ile wartość napiwków uzyskiwanych przez pracowników od klientów Spółki nie stanowi przychodu pracownika z tytułu zatrudnienia w ramach stosunku pracy w rozumieniu przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (decyzja nr: 92 Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddział w G. z dnia 8 marca 2018 r. k. 11-16 a.s.).

W oparciu o powyższą interpretację indywidualną, a w szczególności mając na uwadze treść zawartego w niej zastrzeżenia, Zakład Ubezpieczeń Społecznych(...) Oddział w W. wydał w dniach 24 czerwca 2019 r. i 10 lipca 2019 r. łącznie pięć indywidualnych decyzji, w których ustalił w stosunku do zainteresowanych: Ł. G., N. M., R. R. , H. R. i J. P. podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalno-rentowe, chorobowe i wypadkowe oraz ubezpieczenie zdrowotne z uwzględnieniem kwot pieniężnych otrzymywanych przez w/w w ramach napiwków w kwotach wskazanych w zaskarżonych decyzjach (decyzje Zakładu Ubezpieczeń Społecznych(...) Oddział w W. z dnia 24 czerwca 2019 r. i z dnia 10 lipca 2019 r. - nr: (...) (...) – nienumerowane karty akt organu rentowego załączonych do akt niniejszej sprawy, nr: (...) (...)– nienumerowane karty akt organu rentowego załączonych do sprawy VII U (...), nr: (...) (...) - nienumerowane karty akt organu rentowego załączonych do sprawy o sygn., VII U (...), nr: (...) (...) - nienumerowane karty akt organu rentowego załączonych do sprawy o sygn. VII U(...), nr: (...) (...) - nienumerowane karty akt organu rentowego załączonych do sprawy o sygn. VII U (...). Od w/w decyzji organu rentowego, (...) Sp. z o.o. z siedzibą w W. złożyła odwołania, inicjując tym samym niniejsze postępowanie.

Powyższy stan faktyczny Sąd Okręgowy ustalił na podstawie dowodów z dokumentów zawartych w aktach niniejszej sprawy, jak również w aktach spraw o sygn. VII U (...), VII U (...) VII U (...), VII U (...) oraz w załączonych do nich aktach organu rentowego zainteresowanych. Zdaniem Sądu powołane dokumenty, w zakresie w jakim Sąd oparł na nich swoje ustalenia są wiarygodne, wzajemnie się uzupełniają i tworzą spójny stan faktyczny. Nie były one przez strony kwestionowane w zakresie ich autentyczności i zgodności z rzeczywistym stanem rzeczy, a zatem okoliczności wynikające z treści tych dokumentów należało uznać za bezsporne i mające wysoki walor dowodowy.

Sąd Okręgowy zważył, co następuje:

(...) Sp. z o.o. z siedzibą w W. okazały się zasadne i jako takie skutkowały zmianą zaskarżonych decyzji.

Na wstępie należy zważyć, że zgodnie z art. 148¹ § 1 kodeksu postępowania cywilnego (Dz.U. z 2021 r. poz. 11) Sąd może rozpoznać sprawę na posiedzeniu niejawnym, gdy pozwany uznał powództwo lub gdy po złożeniu przez strony pism procesowych i dokumentów, w tym również po wniesieniu zarzutów lub sprzeciwu od nakazu zapłaty albo sprzeciwu od wyroku zaocznego, Sąd uzna – mając na względzie całokształt przytoczonych twierdzeń i zgłoszonych wniosków dowodowych – że przeprowadzenie rozprawy nie jest konieczne. Analizując treść złożonych przez strony i zgromadzonych w aktach rentowych dokumentów, Sąd uznał, że okoliczności faktyczne nie były w sprawie sporne. Spór nie dotyczył faktów lecz prawa, wobec czego Sąd na podstawie art. 148¹ § 1 k.p.c. uznał, że przeprowadzenie rozprawy nie jest konieczne, co w konsekwencji pozwoliło na rozpoznanie sprawy na posiedzeniu niejawnym.

W omawianej sprawie bezspornym jest, że wnioskodawca w spornym okresie prowadził rejestr napiwków zgodnie z przepisami rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie sposobu ewidencjonowania napiwków w kasynach gry (Dz.U z 2003 r. poz. 947). Okoliczność sporną stanowiło natomiast ustalenie, czy przy ustalaniu podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne zainteresowanych: Ł. G., N. M., R. R., H. R. i J. P. powinny być uwzględnione kwoty pieniężne uzyskiwane przez nich z tytułu napiwków.

Zgodnie z art. 4 pkt 9 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz.U z 2021 r. poz. 423 ze zm.) za przychód uważa się przychód w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu: m. in. zatrudnienia w ramach stosunku pracy, pracy nakładczej. Przepis w tym zakresie i brzmieniu obowiązuje od momentu wejścia w życie ustawy o systemie ubezpieczeń. Jednocześnie na mocy przepisu art. 18 ust. 1 powołanej ustawy podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe ubezpieczonych wymienionych w art. 6 ust. 1 pkt 1-3 i pkt 18a stanowi przychód, o którym mowa w art. 4 pkt 9 i 10, z zastrzeżeniem ust. 1a i 2, ust. 4 pkt 5 i ust. 12. Z kolei zgodnie z art. 20 ust. 1 ustawy systemowej podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie chorobowe i ubezpieczenie wypadkowe stanowi podstawa wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i ubezpieczenia rentowe, z zastrzeżeniem ust. 2 i ust. 3.

W świetle brzmienia § 1 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998 r. (Dz. U. z 1998 r. nr 161 poz. 1106) w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe, zwanych dalej „składkami”, stanowi przychód w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych, osiągniany przez pracowników u pracodawcy z tytułu zatrudnienia w ramach stosunku pracy, z zastrzeżeniem art. 18 ust. 2 oraz § 2 ustawy systemowej. Zgodnie z art. 18 ust. 2 ustawy systemowej w podstawie wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe osób, o których mowa w art. 6 ust. 1 pkt 1-3, nie uwzględnia się wynagrodzenia za czas niezdolności do pracy wskutek choroby lub odosobnienia w związku z chorobą zakaźną oraz zasiłków. Natomiast § 2 cyt. rozporządzenia przewiduje katalog przychodów, niewliczanych do podstawy wymiaru składek.

Zgodnie z art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2021 r. poz. 255), opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegają wszelkiego rodzaju dochody, z wyjątkiem dochodów wymienionych w art. 21, 52, 52a i 52c oraz dochodów, od których na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej zaniechano poboru podatku. W art. 10 ust. 1 powołanej ustawy ustawodawca wymienił źródła przychodów, w pkt 1 wskazując stosunek pracy. Stosownie do treści art. 12 ust. 1 tej ustawy 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. Treść powyższego przepisu wskazuje, że do przychodów pracownika zaliczyć należy praktycznie wszystkie otrzymane przez niego świadczenia, które mógł on otrzymać jako pracownik. Są nimi bowiem nie tylko wynagrodzenia, czyli świadczenia wprost wynikające z zawartej umowy o pracę, ale również wszystkie inne przychody, niezależnie od podstawy ich wypłaty, jeżeli w jakikolwiek sposób wiążą się z faktem wykonywania pracy.

Natomiast w myśl art. 20 ust. 1 w/w ustawy za przychody z innych źródeł, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 9, uważa się w szczególności: kwoty wypłacone po śmierci członka otwartego funduszu emerytalnego wskazanej przez niego osobie lub członkowi jego najbliższej rodziny, w rozumieniu przepisów o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych, kwoty uzyskane z tytułu zwrotu z indywidualnego konta zabezpieczenia emerytalnego oraz wypłaty z indywidualnego konta zabezpieczenia emerytalnego, w tym także dokonane na rzecz osoby uprawnionej na wypadek śmierci oszczędzającego, zasiłki pieniężne z ubezpieczenia społecznego, alimenty, stypendia, świadczenia otrzymane z tytułu umowy o pomocy przy zbiorach, dotacje inne niż wymienione w art. 14, dopłaty, nagrody i inne nieodpłatne świadczenia nienależące do przychodów określonych w art. 12-14 i art. 17.

Napiwki otrzymane przez pracowników zawsze stanowią przychód podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Mogą jednak stanowić przychód ze stosunku pracy (art. 12 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych), bądź przychód z tzw. innych źródeł (art. 20 ust. 1 tej ustawy). O zakwalifikowaniu napiwków do jednego z wyżej wymienionych źródeł decyduje sposób ich otrzymania. Ponadto wskazać należy, że w myśl art. 31 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, zwane dalej „zakładami pracy”, są obowiązane jako płatnicy obliczać i pobierać w ciągu roku zaliczki na podatek dochodowy od osób, które uzyskują od tych zakładów przychody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej lub spółdzielczego stosunku pracy, zasiłki pieniężne z ubezpieczenia społecznego wypłacane przez zakłady pracy, a w spółdzielniach pracy - wypłaty z tytułu udziału w nadwyżce bilansowej.

Podkreślenia wymaga, że określenie prawidłowego źródła przychodów na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych związanego z otrzymanym przez pracownika napiwkiem uzależnione zostało od formy otrzymania napiwku, tj. czy otrzymanie napiwku odbywa się za pośrednictwem, czy też bez pośrednictwa pracodawcy. W praktyce napiwki mogą być bowiem bezpośrednio otrzymywane przez pracowników od klientów lub też są gromadzone przez pracodawcę, a następnie dzielone pracownikom według określonych reguł. W stanie faktycznym rozpatrywanej sprawy, w okresie od dnia 1 października 2013 r. do dnia 31 marca 2017 r. w (...) Sp. z o.o. w W. obowiązywał tzw. indywidualny system podziału napiwków wprowadzony na mocy zarządzenia wydanego przez Koordynatorów ds. (...) Sp. z o.o. z siedzibą w W. L. M. oraz I. S. z dnia 13 września 2013 r., z mocą obowiązującą od dnia 1 października 2013 r. (...) ten polegał na tym, że klient wręczał pracownikowi napiwek, pracownik umieszczał go w swoim własnym, indywidualnym pudełku na napiwki, a po zakończeniu zmiany i podliczeniu napiwków wartość napiwków była wpisywana do rejestru napiwków przez osobę wyznaczoną do prowadzenia rejestru i pracownik podpisywał się w rejestrze. Obowiązek prowadzenia ewidencji napiwków wynika wprost z art. 78 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych (Dz. U. z 2020 r. poz. 2094), który stanowi, że podmioty prowadzące działalność w zakresie gier hazardowych są obowiązane prowadzić rejestr napiwków w kasynie gry według ustalonego wzoru. Wzór ten został określony w załączniku nr 3 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 stycznia 2010 r. w sprawie dokumentacji prowadzonej przez podmioty prowadzące działalność w zakresie gier hazardowych. Aby więc dostosować się do wypełnienia nałożonego obowiązku ewidencyjnego w systemie indywidualnego podziału napiwków, (...) Sp. z o.o. wprowadziła określone rozwiązania techniczne w postaci spersonalizowanych „tip-boxów”, czyli pudełek na napiwki. Stosowanie prywatnych „tip-boxów” pozwalało precyzyjnie ustalić wartość otrzymanych od klientów napiwków, bez konieczności przerywania każdorazowo gry transakcji, czy też innej czynności. W celu uniemożliwienia

wyjmowania napiwków przed ich zaewidencjonowaniem, na pudełka nakładane były plomby zabezpieczające, jednak pomimo tego pracownicy mogli swobodnie dysponować swoim pudełkiem w trakcie pracy (np. mogli je zabrać ze sobą na przerwę lub, po akceptacji przełożonego, zostawić w miejscu będącym w zasięgu kamery). Powyższe rozwiązanie zostało wprowadzone przez Spółkę również z tego powodu, że dodatkowo w kasynie mogła zostać przeprowadzona kontrola bieżąca w zakresie prowadzonej ewidencji napiwków, celem upewnienia się, czy z „tip-boxów” w ciągu zmiany nic nie zniknęło. Jeśli napiwek został wręczony pracownikowi w postaci żetonu do gry, to pracownik ten wymieniał go na gotówkę w kasie. Jednocześnie pracownicy informowali osobę, która była zobowiązana do prowadzenia rejestru napiwków o ich wysokości, a następnie podpisywali się w rejestrze, potwierdzając tym samym wartość otrzymanych napiwków.

W niniejszej sprawie nie ulega wątpliwości, że w świetle jednoznacznego brzmienia art. 78 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych Spółka jako podmiot prowadzący działalność w zakresie gier hazardowych była i jest obowiązana prowadzić rejestr napiwków w kasynie gry, wg. wzoru ustalonego w załączniku Nr 3 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 stycznia 2010 r. w sprawie dokumentacji prowadzonej przez podmioty prowadzące działalność w zakresie gier hazardowych. Działalność w określonych obszarach musi bowiem poddana być wyjątkowo dokładnej kontroli ze strony organów publicznych. Brak takiej kontroli mógłby spowodować wyjątkowo negatywne skutki dla Państwa, a zwłaszcza jego budżetu. Efektywne sprawowanie kontroli uzależnione jest bowiem od możliwości pozyskania odpowiednich informacji od podmiotów prowadzących daną działalność. Stąd też dodatkowe obowiązki ewidencyjne i dokumentacyjne nałożone są na podmioty prowadzące działalność w zakresie gier i zakładów wzajemnych. Działalność w zakresie gier i zakładów wzajemnych jest w szczególności sposób reglamentowana i kontrolowana przez Państwo - uregulowana przepisami ustawy z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych. Takie podejście Państwa do gier oraz zakładów jest w pełni zrozumiałe, jeśli zważyć choćby na to, że działalność ta może być wykorzystywana do realizowania wielu zachowań sprzecznych z prawem. W szczególności może być ona źródłem legalizowania środków finansowych pochodzących z przestępstw (tzw. „pranie brudnych pieniędzy”). Ustawodawca zdając sobie sprawę z powyższych zagrożeń stara się im przeciwdziałać. Wyrazem tego jest m.in. nałożenie na podmioty prowadzące działalność w zakresie gier oraz zakładów wzajemnych szeregu dodatkowych obowiązków ewidencyjno-sprawozdawczych. W niniejszej sprawie nie można jednak wywodzić, że prowadzenie przez odwołującą się Spółkę ewidencji otrzymywanych przez pracowników napiwków było jednoznaczne z uzyskiwaniem przez nią chociażby przejściowego władztwa nad tymi środkami, co z kolei pozwalałoby na ustalenie, że kwoty otrzymywane z napiwków dzielonych według indywidualnego systemu podziału, a więc nie ze wspólnej puli przez pracodawcę, stanowią przychód ze stosunku pracy. Prowadząc rejestr napiwków, Spółka realizowała tylko nałożony na nią obowiązek wynikający z przepisów ustawy z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych, jednak nie można uznać, aby w systemie indywidualnego podziału napiwków, pracodawca zajmował się gromadzeniem napiwków, dokumentowaniem ich wysokości i podziałem, gdyż tym zajmowali się wyłącznie zainteresowani pracownicy.

W powyższym kontekście zasadne są zarzuty odwołującej się Spółki zmierzające do wykazania, że napiwek nie stanowi przychodu ze stosunku pracy, gdyż niewątpliwie jest to świadczenie uznaniowe i dobrowolne wręczone przez osoby trzecie, a ponadto w okresie od dnia 1 października 2013 r. do dnia 31 marca 2017 r., a więc w okresie obowiązywania w Spółce indywidualnego systemu podziału napiwków, pracodawca na żadnym etapie nie uczestniczył w ich przyznaniu, gromadzeniu i podziale między pracowników. W omawianej we wskazanym okresie czasu sytuacji, napiwki stanowiły przychód osiągnięty przez pracowników od klienta, a nie przychód osiągnięty od pracodawcy, natomiast ich źródła nie stanowił stosunek prawny w postaci stosunku pracy, gdzie po jednej stronie występuje pracownik, a po drugiej pracodawca. W niniejszej sprawie przychód w postaci napiwku, czyli zwyczajowo przyjętego, uznaniowego i dobrowolnego świadczenia pieniężnego, stanowiącego wyraz zadowolenia gracza z jakości obsługi bądź z faktu uzyskania wygranej miał swoje źródło w stosunku prawnym istniejącym pomiędzy klientem, a pracownikiem, a nie w stosunku prawnym zawartym między pracodawcą, a pracownikiem, czyli stosunkiem pracy. Skoro zatem źródłem przychodu jest stosunek prawny inny niż stosunek pracy, a także przychód ten nie został uzyskany od pracodawcy, to uzyskany w ten sposób przychód nie może być zatem uznany za przychód osiągnięty przez pracownika u pracodawcy z tytułu zatrudnienia w ramach stosunku pracy.

Także obowiązujące przepisy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie dają podstawy do uznania napiwków otrzymywanych bezpośrednio od klientów kasyna za przychód ze stosunku pracy. Wyodrębniając z przedmiotowej definicji legalnej art. 12 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2021 r. poz. 255), zakres mający zastosowanie w rozpatrywanej sprawie, należy stwierdzić, że za przychody ze stosunku pracy uważa się wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne bez względu na źródło finansowania tych wypłat, a w szczególności: wynagrodzenia zasadnicze, wynagrodzenia za godziny nadliczbowe, różnego rodzaju dodatki, nagrody, ekwiwalenty za niewykorzystany urlop oraz wszelkie inne kwoty niezależnie od tego, czy ich wysokość została z góry ustalona. Analiza gramatyczna tego przepisu prowadzi natomiast do konstatacji, że kluczowe znaczenie ma interpretacja pojęcia „wypłata” (źródło finansowania czy okoliczność uprzedniego ustalenia wysokości wypłat pozostaje bez znaczenia). Zgodnie z definicją językową pojęcia „wypłata” należy rozumieć wypłacenie, wypłacanie należności, poborów, pensji (Uniwersalny Słownik Języka Polskiego PWN pod redakcją prof. Stanisława Dubisza, tom TŻ, str. 650, Wydawnictwo Naukowe PWN Warszawa 2008 r.), z kolei pojęcie „należności” oznacza kwotę, sumę, którą należy komuś wypłacić. Zatem przychodami ze stosunku pracy są kwoty mające przymiot tzw. „należności”, czyli wynikające ze stosunku zobowiązaniowego (gdyż sumy te „należą się” - np. należność za pracę - pensja, pobory). W tym zakresie niezbędne jest także ustalenie stosunku prawnego (zobowiązaniowego) z którego wynika obowiązek dokonywania wypłat (skoro jest to „należność”), aby określić kwalifikację podatkową danego przychodu. Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie pozostawia w tym względzie żadnych wątpliwości, po pierwsze, definicja legalna dotyczy „przychodów ze stosunku pracy”, po drugie przepis art. 12 ust. 1 powołanej ustawy jest jedynie doprecyzowaniem jej art. 10 ust. 1 pkt 1, gdzie jako źródło przychodu wskazany jest właśnie stosunek pracy. Podsumowując językową wykładnię art. 12 ust. 1 w/w ustawy należy przyjąć, że przychodami ze stosunku pracy są wszelkiego rodzaju należności (wypłaty), wynikające ze stosunku pracy (a nie np. pozostające w jakimś „związku” ze stosunkiem pracy). Aby więc bez wątpliwości ustalić prawidłowy zakres pojęciowy definicji przychodów ze stosunku pracy, w tym określić charakter należności, będących przychodami ze stosunku pracy, niezbędne jest odniesienie się do wykładni systemowej omawianego pojęcia. Ponieważ ustawa podatkowa nie definiuje pojęcia „stosunku pracy”, a jedynie w art. 12 ust. 4 nakazuje za pracownika rozumieć osobę pozostającą w stosunku pracy, stosunku służbowym, stosunku pracy nakładczej lub spółdzielczym stosunku pracy, należy odwołać się do definicji tego pojęcia zawartej w ustawie z dnia 26 czerwca 1974 r. Kodeks pracy. Istotą stosunku prawnego pod nazwą stosunek pracy, jest - stosownie do art. 22 § 1 ust. 1 ustawy z dnia 26 czerwca 1974 r. Kodeks pracy - zobowiązanie się pracownika do wykonywania pracy na rzecz pracodawcy za wynagrodzeniem. Przez nawiązanie stosunku pracy pracownik zobowiązuje się do wykonywania pracy określonego rodzaju na rzecz pracodawcy i pod jego kierownictwem oraz w miejscu i czasie wyznaczonym przez pracodawcę, a pracodawca – do zatrudniania pracownika za wynagrodzeniem. Jest to zatem stosunek prawny o charakterze dwustronnie zobowiązującym, a stronami takiego stosunku może być tylko pracownik i pracodawca (por. Kodeks pracy, Komentarz, Dom Wydawniczy ABC, 2000, pod red. prof. dr hab. T. Zielińskiego, str. 199). Nawiązanie stosunku pracy oraz ustalenie warunków pracy i płacy, bez względu na podstawę prawną tego stosunku prawnego, wymaga zgodnego oświadczenia woli pracownika i pracodawcy. Zatem jedynymi należnościami, wynikającymi ze stosunku prawnego - stosunku pracy - mogą być wypłaty dokonywane przez pracodawcę i mające charakter wynagrodzenia za pracę świadczoną na rzecz pracodawcy. Skoro pomiędzy świadczeniem, a stosunkiem pracy musi istnieć związek co najmniej faktyczny, to spełniającym tego rodzaju świadczenia musi być pracodawca, on bowiem jest drugą stroną stosunku pracy, zobowiązaną w jego ramach do spełniania świadczeń wynikających z umowy o pracę, układów zbiorowych pracy, czy też wprost z przepisów prawa pracy, regulujących obowiązki pracodawcy względem pracowników (por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 3 lipca 2013 r., (...)). Żaden inny podmiot - w ramach tego stosunku - nie ma obowiązku świadczenia na rzecz pracownika. Zatem zarówno w świetle wykładni językowej, jak i wykładni systemowej „wszelkiego rodzaju wypłaty” będące przychodami ze stosunku pracy są takimi należnościami, do których wypłaty zobowiązany jest pracodawca. Taka wykładnia uzupełnia się z kolei z wnioskami wysnutymi na gruncie wykładni logicznej oraz celowościowej - trudno sobie wyobrazić, aby racjonalny ustawodawca nakładał daninę (np. w postaci składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne), której wysokości zobowiązany do jej zapłaty płatnik składek nie jest w stanie przewidzieć ani zaplanować. Wielkość przychodu osiąganego przez pracowników z tytułu napiwków jest bowiem całkowicie niezależna od pracodawcy (por. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 8 stycznia 1993 r., (...) 84/92). Prawidłowość tej wykładni potwierdza także treść art. 31

ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, określającego obowiązki płatników - zakładów pracy, nakazujący im pobieranie w ciągu roku podatkowego zaliczek na podatek dochodowy od osób, które uzyskują od tych zakładów przychody ze stosunku pracy. Także i ten przepis wiąże przychody ze stosunku pracy z przychodami pochodzącymi od pracodawcy. Świadczeń spełnianych przez inny podmiot, nawet jeśli warunkiem ich otrzymania będzie, aby osoba, na rzecz której są spełniane, była pracownikiem określonego podmiotu, nie można uznać za przychody ze stosunku pracy (por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie 2 dnia 13 lutego 2014 r., (...) 601/12).

Kolejnym argumentem przemawiającym za takim rozumieniem art. 12 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2021 r. poz. 255) jest konstrukcja tego przepisu, a mianowicie użycie w nim wyrażenia „w szczególności” w celu jego doprecyzowania. Zgodnie z § 153 ust. 3 Rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”, jeżeli nie jest możliwe sformułowanie definicji, o której mowa w ust. 1 lub 2 (pełnej lub niepełnej), można objaśnić znaczenie danego określenia przez przykładowe wyliczenie jego zakresu, wyraźnie wskazując przykładowy charakter wyliczenia przez posłużenie się zwrotami: „w szczególności” albo „zwłaszcza”. Zastosowanie takiej techniki służy doprecyzowaniu znaczenia pojęć nieostrych o silnym zabarwieniu ocennym, gdyż może wskazać pewien kierunek interpretacji (por. B. Brzeziński, Wykładnia i stosowanie prawa podatkowego. Węzłowe problemy. Wyd. Wolters Kluwer 2013). Za przychody ze stosunku pracy dla celów podatkowych uważa się więc 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. Z tego przykładowego wyliczenia, mającego za zadanie - zgodnie z przytoczonymi wcześniej zasadami techniki prawodawczej - doprecyzowanie definiowanego pojęcia i wskazanie kierunku interpretacji wynika, że ustawodawca (o ile kierował się tymi zasadami) wyraźnie wskazał na „należnościowy” charakter tego rodzaju świadczeń: wszystkie wskazane w tym wyliczeniu przykładowe świadczenia mają cechę wspólną - tzn. mają charakter należności wypłacanej przez pracodawcę. Biorąc pod uwagę powyższe, zasadny jest argument, że napiwki otrzymywane przez pracowników Spółki bezpośrednio od klientów, nie stanowią przychodu w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych, osiąganego przez pracowników u pracodawcy z tytułu zatrudnienia w ramach stosunku pracy i w związku z tym nie mogą stanowić podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe, chorobowe, wypadkowe oraz ubezpieczenie zdrowotne. Znajduje to potwierdzenie w orzecznictwie sądów administracyjnych. W wyroku z dnia 13 lutego 2014 r. ((...) 601/12) Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie wskazał, że istotne dla uznania, że dany przychód pochodzi ze źródła, jakim jest stosunek pracy, jest jednak uzyskanie go przez pracownika od pracodawcy, jak również w piśmiennictwie, gdzie wskazano, że przychodami ze stosunku pracy lub stosunków pokrewnych są wszelkie świadczenia, które otrzymuje pracownik w związku z pozostawaniem w stosunku pracy lub jednym ze stosunków pokrewnych, które to świadczenia pokrywane są ze środków pracodawcy (por. Podatek dochodowy od osób fizycznych 2009, Komentarz pod red. Janusza Marciniuka, wyd. C.H. Beck w Warszawie, str. 151-152). W taki sam sposób wypowiedział się Sąd Apelacyjny w Gdańsku w wyroku z dnia 21 stycznia 2014 r. (III AUa 862/13) wprost wskazując, że dla kwalifikacji danego przychodu, jako przychodu pochodzącego ze stosunku pracy decydującego znaczenia nie ma nazwa świadczenia, czy też tytuł wypłaty, ale przede wszystkim fakt, w ramach jakiego stosunku jest ono otrzymywane, od kogo pochodzi i na czyją rzecz jest dokonywane. Świadczeniobiorcą (dokonującym) wypłaty jest pracodawca, natomiast beneficjentem jest pracownik, ewentualnie były pracownik. Tym samym kryterium podmiotowe, a więc pracodawca jako świadczeniodawca, a pracownik jako świadczeniobiorca - nie jest jedynym kryterium do dokonania kwalifikacji, czy nieodpłatne świadczenie stanowi przychód ze stosunku pracy, o którym mowa w art. 12 ust. 1 ustawy podatkowej, ponieważ pozostaje jeszcze kryterium przedmiotowe w postaci otrzymania tego świadczenia w ramach stosunku pracy.

Ponadto stanowisko zgodnie, z którym napiwki są przychodami z innych źródeł i jako takie nie podlegają przepisom ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, znajduje oparcie w interpretacji indywidualnej przepisów podatkowych wydanej przez Dyrektora Izby Skarbowej w P., sygn. (...) z dnia 14 marca 2011 r. zamieszczonej na stronie Ministerstwa Finansów, stanowiącej interpretację podatkową opartą na identycznym jak istniejący w Spółce sposobie postępowania z napiwkami w kasynie gry, tj. polegającym na ewidencjonowaniu,

napiwków w kasynie gry w sytuacji, gdy napiwki klientów trafiają bezpośrednio do pracowników, bez jednoczesnego pośrednictwa pracodawcy. W omawianej interpretacji Dyrektor izby Skarbowej w P. stwierdził, że przedstawiona w art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych definicja przychodu ze stosunku pracy nie daje zatem podstawy do zaliczenia przedmiotowych należności (napiwków) wypłaconych pracownikom bezpośrednio przez klientów do przychodów z tego właśnie źródła. Dowodzi to zatem stanowiska, że należności te nie będą stanowiły pochodnej wynagrodzenia. Napiwki te będą stanowiły bowiem przychód z innych źródeł w rozumieniu art. 20 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. W realiach rozpatrywanej sprawy należy zatem stwierdzić, że wszelkie środki pieniężne w postaci napiwków otrzymywane przez pracowników bezpośrednio od klientów będą stanowiły przychód tych osób z innych źródeł w rozumieniu art. 20 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, co oznacza, że w okresie od dnia 1 października 2013 r. do dnia 31 marca 2017 r. na Spółce nie ciążył obowiązek płatnika składek, o którym mowa w art. 31 i art. 38 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Sąd miał także na uwadze, że system indywidualnego podziału napiwków obowiązywał w odwołującej się Spółce w okresie od dnia 1 października 2013 r. do dnia 31 marca 2017 r., jednak od 1 stycznia 2015 r. Spółka z daleko posuniętej ostrożności związanej z niepewnością, co do stosowania obowiązujących przepisów prawa, objęła napiwki obowiązkiem składkowym i zarówno wtedy, jak i w okresie późniejszym nie dokonywała w tym zakresie stosownych korekt deklaracji rozliczeniowych. Zarówno jednak w okresie od dnia 1 października 2013 r. do dnia 31 grudnia 2014 r., jak i od dnia 1 stycznia 2015 r. do dnia 31 marca 2017 r. osiągnane przez zainteresowanych pracowników przychody z tytułu napiwków nie pozostawały w prawnym i faktycznym związku z zatrudnieniem, co jest wystarczające do uznania, że nie stanowiły one w tym czasie przychodów ze stosunku pracy w rozumieniu art. 12 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. W przedmiotowej sprawie system indywidualnego podziału napiwków był dokonywany wyłącznie przez pracowników, bez udziału pracodawcy, i jako taki był powszechnie akceptowany, a zarazem wiążący jako wprowadzony na mocy zarządzenia z dnia 1 września 2013 r. Uzyskane w tym czasie przez zainteresowanych sporne kwoty napiwków nie miały więc cech przychodów ze stosunku pracy, w związku z czym nie stanowiły podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe oraz chorobowe i wypadkowe i na ubezpieczenie zdrowotne zgodnie z art. 81 ust. 1 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych z dnia 27 sierpnia 2004 r. (Dz.U. z 2021 r. poz. 97 ze zm.).

Uwzględniając powołaną argumentację, Sąd Okręgowy zmienił zaskarżone decyzje:

- z dnia 24 czerwca 2019 r. nr: (...)(...) w punkcie 1 w części w ten sposób, że stwierdził, że podstawę wymiaru składek dla zainteresowanego Ł. G. za okres od października 2013 r. do grudnia 2014 r. stanowi kwota wynagrodzenia zadeklarowana przez płatnika składek, tj. nie uwzględniająca otrzymanych przez zainteresowanego kwot napiwków, oraz w punkcie 2 w części w ten sposób, że podstawę wymiaru składek dla zainteresowanego Ł. G. za okres od stycznia 2015 r. do 31 marca 2017 r. stanowi kwota wynagrodzenia zadeklarowana przez płatnika składek, pomniejszona o kwoty napiwków otrzymanych przez zainteresowaną;

- z dnia 24 czerwca 2019 r. nr: (...)/(...) w punkcie 1 w części w ten sposób, że stwierdził, że podstawę wymiaru składek dla zainteresowanej N. M. za okres od stycznia 2014 r. do grudnia 2014 r. (zainteresowana jest zatrudniona w Spółce od dnia 2 stycznia 2014 r.) stanowi kwota wynagrodzenia zadeklarowana przez płatnika składek, tj. nie uwzględniająca otrzymanych przez zainteresowaną kwot napiwków, oraz w punkcie 2 w części w ten sposób, że podstawę wymiaru składek dla zainteresowanej N. M. za okres od stycznia 2015 r. do 31 marca 2017 r. stanowi kwota wynagrodzenia zadeklarowana przez płatnika składek, pomniejszona o kwoty napiwków otrzymanych przez zainteresowaną;

- z dnia 24 czerwca 2019 r. nr: (...)(...) w punkcie 1 w części w ten sposób, że stwierdził, że podstawę wymiaru składek dla zainteresowanej R. R. za okres od października 2013 r. do grudnia 2014 r. stanowi kwota wynagrodzenia zadeklarowana przez płatnika składek, tj. nie uwzględniająca otrzymanych przez zainteresowaną kwot napiwków, oraz w punkcie 2 w części w ten sposób, że podstawę wymiaru składek dla zainteresowanej R. R. za okres od stycznia 2015 r. do 31 marca 2017 r. stanowi kwota wynagrodzenia zadeklarowana przez płatnika składek, pomniejszona o kwoty napiwków otrzymanych przez zainteresowaną;

- z dnia 24 czerwca 2019 r. nr: (...)(...)w części w ten sposób, że stwierdził, że podstawę wymiaru składek dla zainteresowanej H. R. za okres od października 2013 r. do grudnia 2014 r. stanowi kwota wynagrodzenia zadeklarowana przez płatnika składek, tj. nie uwzględniająca otrzymanych przez zainteresowaną kwot napiwków, oraz w punkcie 2 w części w ten sposób, że podstawę wymiaru składek dla zainteresowanej H. R. za okres od stycznia 2015 r. do 31 marca 2017 r. stanowi kwota wynagrodzenia zadeklarowana przez płatnika składek, pomniejszona o kwoty napiwków otrzymanych przez zainteresowaną;

- z dnia 10 lipca 2019 r. nr: (...)(...) w punkcie 1 w części w ten sposób, że stwierdził, że podstawę wymiaru składek dla zainteresowanej J. P. za okres od października 2013 r. do grudnia 2014 r. stanowi kwota wynagrodzenia zadeklarowana przez płatnika składek, tj. nie uwzględniająca otrzymanych przez zainteresowaną kwot napiwków, oraz w punkcie 2 w części w ten sposób, że podstawę wymiaru składek dla zainteresowanej J. P. za okres od stycznia 2015 r. do 31 marca 2017 r. stanowi kwota wynagrodzenia zadeklarowana przez płatnika składek, pomniejszona o kwoty napiwków otrzymanych przez zainteresowaną;

- o czym orzekł w sentencji wyroku.

Jednocześnie Sąd Okręgowy stwierdził, że brak było podstaw do uchylenia skarżonych decyzji w zakresie, w jakim domagała się tego odwołująca Spółka. Sąd miał na uwadze treść art. 83a ust. 2 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz. U. z 2021 r. poz. 423 ze zm.), który zawiera regulację dotyczącą uchylenia, zmiany lub unieważnienia ostatecznych decyzji ZUS, na zasadach określonych w k.p.a. W uchwale z dnia 23 marca 2011 r. (I UZP 3/10) Sąd Najwyższy wyjaśnił, że jeżeli prawo lub obowiązek stwierdzone było decyzją, to kwestia jej unieważnienia odnosi się przede wszystkim do prawa lub obowiązku poprzednio stwierdzonego, a więc przedmiotu, o którym mowa zarówno w art. 83 ust. 1 ustawy systemowej, jak i w art. 476 § 2 k.p.c. Sąd dokonuje merytorycznej, a więc uwzględniającej przepisy z zakresu prawa materialnego, kontroli prawidłowości decyzji organu rentowego, natomiast jej wady wynikające z naruszeń przepisów postępowania przed tym organem pozostają zasadniczo poza zakresem jego rozpoznania. Zasadę tę potwierdza to, że sąd orzekający w sprawach z zakresu ubezpieczeń społecznych może stosować jedynie przepisy k.p.c. Sąd nie może zatem, kierując się żądaniem wyrażonym wprost przez odwołującego się jako uchylenie decyzji lub stwierdzenie jej nieważności, poszukiwać rozstrzygnięcia w oparciu o przepisy postępowania administracyjnego. Orzeczenie takie powinno wskazywać w swojej podstawie na właściwe przepisy prawa materialnego i wyjaśniać merytoryczną przyczynę rozstrzygnięcia w nawiązaniu do sformułowanych w nich warunków nabycia prawa lub nałożenia obowiązku. Podstawą rozstrzygnięcia sądowego mogą być zatem tylko przepisy prawa materialnego i ewentualnie postępowania cywilnego, nie natomiast przepisy procedury administracyjnej, jednakże przy uwzględnieniu konieczności wyjaśnienia, czy nie zachodzą określone w k.p.a. przyczyny stwierdzenia nieważności decyzji, np. czy decyzja ostateczna ZUS wydana została z rażącym naruszeniem prawa (art. 156 § 1 pkt 2) lub zawiera wadę powodującą jej nieważność z mocy prawa (art. 156 § 1 pkt 7). W sprawach z zakresu ubezpieczeń społecznych sąd powszechny nie jest uprawniony do orzekania o nieważności decyzji administracyjnej, ale rozpoznaje istotę sprawy, którą stanowi istnienie (nieistnienie) wynikającego z przepisów prawa materialnego określonego prawa lub zobowiązania stwierdzonego wadliwą decyzją organu rentowego (por. wyrok Sadu Najwyższego z 21 stycznia 2013 r., II UK 164/12). Rażące naruszenie prawa zachodzi w przypadku naruszenia przepisu niepozostawiającego wątpliwości, co do jego bezpośredniego rozumienia. Rażące naruszenie prawa jest więc oczywiste, wyraźne, bezsporne. Można zatem mówić o nim tylko wówczas, gdy proste zestawienie treści rozstrzygnięcia z treścią zastosowanego przepisu prawa wskazuje na ich oczywistą niezgodność. W drugim ujęciu rażącym naruszeniem prawa jest tylko takie jego naruszenie, w wyniku którego powstają skutki niemożliwe do zaakceptowania z punktu widzenia wymagań praworządności (por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 3 kwietnia 2009 r., II OSK 479/08). W rozpatrywanej sprawie, Sąd Okręgowy nie stwierdził naruszenia prawa, a tym bardziej naruszenia rażącego. Zaskarżone w niniejszym postępowaniu decyzje zostały wydane na podstawie obowiązujących przepisów prawa oraz adekwatnie do okoliczności sprawy. Wydając te decyzje organ rentowy nie działał też bez podstawy prawnej, a zatem nie zachodzi podstawa do stwierdzenia ich nieważności. Jednocześnie indywidualna interpretacja, na którą skarżąca powołała się w piśmie procesowym z dnia 1 marca 2021 r., co należy podkreślić, była dla Zakładu Ubezpieczeń Społecznych (...)Oddziału w W. wiążąca jedynie co do przedstawionego we

wniosku o jej wydanie stanu faktycznego, a nie poczynionych w rozpoznaniu tego wniosku rozważań prawnych. Sąd Okręgowy nie dopatrył się również po stronie organu rentowego błędów proceduralnych, które mogłyby skutkować uchynieniem skarżonych decyzji. W związku z powyższym, sprawa podlegała merytorycznemu rozpoznaniu.

SSO Renata Gąsior