

Sygn. akt III AUa 561/14

## WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 24 marca 2015 r.

Sąd Apelacyjny w Szczecinie - Wydział III Pracy i Ubezpieczeń Społecznych

w składzie:

Przewodniczący:	SSA Urszula Iwanowska (spr.)
Sędziowie:	SSA Anna Polak SSA Barbara Białecka
Protokolant:	St. sekr. sąd. Katarzyna Kaźmierczak

po rozpoznaniu w dniu 24 marca 2015 r. w Szczecinie

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

przeciwko Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych Oddział w S.

o podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne

przy udziale zainteresowanej L. I.

na skutek apelacji organu rentowego

od wyroku Sądu Okręgowego w Szczecinie VII Wydział Pracy i Ubezpieczeń Społecznych

z dnia 16 kwietnia 2014 r. sygn. akt VII U 1775/13

1. zmienia zaskarżony wyrok i oddala odwołanie,

2. zasądza od (...) Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w M. na rzecz Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddział w S. kwotę 120 zł (sto dwadzieścia złotych) tytułem zwrotu kosztów zastępstwa procesowego w postępowaniu apelacyjnym.

SSA Barbara Białecka SSA Urszula Iwanowska SSA Anna Polak

III A Ua 561/14

## UZASADNIENIE

Decyzją nr (...) z dnia 21 sierpnia 2013 r. Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w S. określił podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie zdrowotne i określił (podwyższył) wysokość składek na ubezpieczenie zdrowotne L. I. jako pracownika u płatnika składek (...) spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w M., za okresy: od stycznia do maja 2010 r., sierpień i wrzesień 2010 r., grudzień 2010 r., od stycznia do listopada 2011 r., styczeń 2012 r. i od marca do

lipca 2012 r. przywołując treść art. 79 ust. 1, art. 81 ust. 1, 5 i 6 ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych wskazał, że płatnik składek spółka (...) naliczył za ubezpieczoną nieprawidłowe kwoty składek na ubezpieczenie zdrowotne, w miesiącach kolejno wskazanych w decyzji.

W odwołaniu od powyższej decyzji (...) spółka z ograniczoną odpowiedzialnością w M. wniosła o jej zmianę i orzeczenie, że prawidłowo naliczyła kwotę składek na ubezpieczenie zdrowotne wskazując, że zaskarżona decyzja organu rentowego jest oczywiście błędna, albowiem organ rentowy nie wziął pod uwagę treści art. 83 i 85 ustawy zdrowotnej, które stwierdzają, iż w przypadku, gdy składka na ubezpieczenie zdrowotne obliczona przez płatnika jest wyższa od zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych składkę na ubezpieczenie zdrowotne obliczoną za poszczególne miesiące obniża się do wysokości tej zaliczki. W przypadku ubezpieczonego pracownika i jednocześnie zleceniobiorcy odwołującej się spółki (...) za miesiące od stycznia 2010 r. do września 2010 r. składka zdrowotna wynosiła 51,14 zł zaś podatek dochodowy 30,88 zł co oznacza, że wysokość składki była wyższa od zaliczki na podatek dochodowy. Podobnie w miesiącach grudzień 2010 r. - lipiec 2012 r. składka na ubezpieczenie zdrowotne wynosiła 58,25 zł zaś zaliczka na podatek dochodowy wynosiła 30,88 zł co oznacza, że składka na ubezpieczenie zdrowotne była wyższa od zaliczki na podatek dochodowy. W związku z powyższym odwołująca się odprowadzała składki na ubezpieczenie zdrowotne w wysokości zaliczki na podatek dochodowy.

W odpowiedzi na odwołanie organ rentowy wniósł o jego oddalenie w całości i zasądzenie na swoją rzecz kosztów zastępstwa procesowego, podtrzymując przy tym argumentację zawartą w uzasadnieniu zaskarżonej decyzji. Nadto organ rentowy powołał art. 8 ust. 2a ustawy z dnia 13 października 1998 r. i wskazał, że w związku z jego zastosowaniem w niniejszej sprawie płatnik obliczając przychód winien był nie naliczać go oddzielnie od przychodu uzyskanego z umowy o pracę i z umowy zlecenia.

Postanowieniem z dnia 22 stycznia 2014 r. Sąd Okręgowy wezwał do udziału w sprawie w charakterze zainteresowanej L. I..

Wyrokiem z dnia 16 kwietnia 2014 r. Sąd Okręgowy w Szczecinie VI Wydział Pracy i Ubezpieczeń Społecznych zmienił zaskarżoną decyzję i nie podwyższył wysokości składki na ubezpieczenie zdrowotne za zainteresowaną L. I. u płatnika składek (...) spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w M. za okresy wskazane w zaskarżonej decyzji (punkt I) oraz zasądził od organu na rzecz płatnika kwotę 60 zł tytułem zwrotu kosztów zastępstwa procesowego (punkt II).

Powyższe orzeczenie Sąd Okręgowy oparł o następujące ustalenia faktyczne i rozważania prawne:

Zainteresowana L. I. w okresie od stycznia 2010 r. do lipca 2012 r. była zatrudniona u płatnika składek (...) spółka z ograniczoną odpowiedzialnością na podstawie umowy o pracę w wymiarze 1/2 etatu na stanowisku magazyniera. Równocześnie w niektórych miesiącach spornego okresu zainteresowana wykonywała pracę na rzecz spółki na podstawie umów cywilno-prawnych (umów zlecenia).

Płatnik składek za zainteresowaną L. I. w okresie od stycznia 2010 r. do lipca 2012 r. zadeklarował składki na ubezpieczenie zdrowotne od podstawy wymiaru składek tj.:

- w styczniu 2010 r. podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie zdrowotne stanowiła kwota 1.272 zł 61 gr., płatnik obliczył składkę w wysokości 92 zł 63 gr.,

- w lutym 2010 r. podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie zdrowotne stanowiła kwota 1.443 zł 19 gr., płatnik obliczył składkę w wysokości 109 zł 63 gr.,

- w marcu 2010 r. podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie zdrowotne stanowiła kwota 1.664 zł 10 gr., płatnik obliczył składkę w wysokości 129 zł 51 gr.,

- w kwietniu 2010 r. podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie zdrowotne stanowiła kwota 1.543 zł 29 gr., płatnik obliczył składkę w wysokości 118 zł 64 gr.,

- w maju 2010 r. podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie zdrowotne stanowiła kwota 881 zł 40 gr., płatnik obliczył składkę w wysokości 59 zł 07 gr.,
- w sierpniu 2010 r. podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie zdrowotne stanowiła kwota 2.101 zł 77 gr., płatnik obliczył składkę w wysokości 176 zł 01 gr.,
- we wrześniu 2010 r. podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie zdrowotne stanowiła kwota 1.970 zł 26 gr., płatnik obliczył składkę w wysokości 164 zł 18 gr.,
- w grudniu 2010 r. podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie zdrowotne stanowiła kwota 1.312 zł 82 gr., płatnik obliczył składkę w wysokości 105 zł 01 gr.,
- w styczniu 2011 r. podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie zdrowotne stanowiła kwota 1.269 zł 32 gr., płatnik obliczył składkę w wysokości 101 zł 09 gr.,
- w lutym 2011 r. podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie zdrowotne stanowiła kwota 704 zł 13 gr., płatnik obliczył składkę w wysokości 50 zł 23 gr.,
- w marcu 2011 r. podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie zdrowotne stanowiła kwota 725 zł 70 gr., płatnik obliczył składkę w wysokości 52 zł 17 gr.,
- w kwietniu 2011 r. podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie zdrowotne stanowiła kwota 1.491 zł 09 gr., płatnik obliczył składkę w wysokości 121 zł 05 gr.,
- w maju 2011 r. podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie zdrowotne stanowiła kwota 1.449 zł 49 gr., płatnik obliczył składkę w wysokości 117 zł 31 gr.,
- w czerwcu 2011 r. podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie zdrowotne stanowiła kwota 1.507 zł 65 gr., płatnik obliczył składkę w wysokości 122 zł 54 gr.,
- w lipcu 2011 r. podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie zdrowotne stanowiła kwota 1.852 zł 64 gr., płatnik obliczył składkę w wysokości 153 zł 59 gr.,
- w sierpniu 2011 r. podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie zdrowotne stanowiła kwota 1.998 zł 82 gr., płatnik obliczył składkę w wysokości 166 zł 75 gr.,
- we wrześniu 2011 r. podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie zdrowotne stanowiła kwota 1.543 zł 89 gr., płatnik obliczył składkę w wysokości 125 zł 80 gr.,
- w październiku 2011 r. podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie zdrowotne stanowiła kwota 1.553 zł 82 gr., płatnik obliczył składkę w wysokości 126 zł 70 gr.,
- w listopadzie 2011 r. podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie zdrowotne stanowiła kwota 1.579 zł 10 gr., płatnik obliczył składkę w wysokości 128 zł 97gr.,
- w styczniu 2012 r. podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie zdrowotne stanowiła kwota 1.475 zł 55 gr., płatnik obliczył składkę w wysokości 119 zł 65 gr.,
- w marcu 2012 r. podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie zdrowotne stanowiła kwota 1.663 zł 67 gr., płatnik obliczył składkę w wysokości 136 zł 59 gr.,
- w kwietniu 2012 r. podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie zdrowotne stanowiła kwota 1.786 zł 20 gr., płatnik obliczył składkę w wysokości 147 zł 61 gr.,

- w maju 2012 r. podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie zdrowotne stanowiła kwota 1.432 zł 41 gr., płatnik obliczył składkę w wysokości 115 zł 77 gr.,

- w czerwcu 2012 r. podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie zdrowotne stanowiła kwota 1.613 zł 62 gr., płatnik obliczył składkę w wysokości 132 zł 08 gr.,

- w lipcu 2012 r. podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie zdrowotne stanowiła kwota 1.988 zł 37 gr., płatnik obliczył składkę w wysokości 175 zł 08 gr.

Na podstawie ustalonego stanu faktycznego oraz norm prawa przytoczonych poniżej Sąd Okręgowy uznał, że odwołanie zasługiwało na uwzględnienie.

Sąd pierwszej instancji podkreślił, że sporną w niniejszej sprawie pozostawała kwestia, dotycząca sposobu obliczania wysokości składki na ubezpieczenie zdrowotne, z tytułu umów zlecenia zawieranych przez pracownika z zatrudniającym go pracodawcą.

Oceniając zasadność wniesionego odwołania sąd meriti w pierwszej kolejności wskazał, że zgodnie z art. 8 ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (j. t. Dz. U. z 2009 r., nr 205, poz. 1585 ze zm.; powoływana dalej jako ustawa systemowa) za pracownika uważa się osobę pozostającą w stosunku pracy, z zastrzeżeniem ust. 2 i 2a. Ustęp 2 cytowanego przepisu stanowi, że jeżeli pracownik spełnia kryteria określone dla osób współpracujących, o których mowa w ust. 11 - dla celów ubezpieczeń społecznych jest traktowany jako osoba współpracująca. Z kolei, zgodnie z art. 8 ust. 2a tej ustawy 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.

Zgodnie z art. 18 ust. 1 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. Ponadto (art. 18 ust. 1a) 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.

Dalej Sąd Okręgowy wskazał, że z dyspozycji art. 38 ust. 1 i 2 ustawy systemowej wynika, że w razie sporu dotyczącego obowiązku ubezpieczeń społecznych Zakład wydaje decyzję osobie zainteresowanej oraz płatnikowi składek (ust. 1), przy czym nie później niż w terminie 7 dni od uprawomocnienia się decyzji, o której mowa w ust. 1, płatnik składek jest zobowiązany przekazać do Zakładu dokumenty związane z ubezpieczeniami społecznymi określone w ustawie za okres objęty decyzją (ust. 2). Z kolei, art. 41 ust 7b cytowanej ustawy stanowi, że jeżeli konieczność korekty danych podanych w imiennym raporcie miesięcznym jest wynikiem stwierdzenia nieprawidłowości przez Zakład w drodze:

- 1) decyzji - imienny raport miesięczny korygujący powinien być złożony nie później niż w terminie 7 dni od uprawomocnienia się decyzji;
- 2) kontroli - imienny raport miesięczny korygujący powinien być złożony nie później niż w terminie 30 dni od dnia otrzymania protokołu kontroli.

Ponadto zgodnie z art. 68 ust 1 lit. c ustawy systemowej do zakresu działania Zakładu należy, między innymi, wymierzanie i pobieranie składek na ubezpieczenia społeczne, ubezpieczenie zdrowotne, Fundusz Pracy, Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych.

Stosownie do dyspozycji art. 83 ust 1 pkt 1 i 3 ustawy systemowej Zakład wydaje decyzje w zakresie indywidualnych spraw dotyczących w szczególności zgłaszania do ubezpieczeń społecznych i ustalania wymiaru składek i ich poboru, a także umarzania należności z tytułu składek.

Następnie sąd pierwszej instancji przywołał także znajdujące zastosowanie w rozpatrywanej sprawie przepisy ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (j. t. Dz. U z 2008 r., nr 164, poz. 1027 ze zm.; powoływana dalej jako: ustawa o świadczeniach).

Zgodnie z art. 79 ust. 1 przywołanej ustawy składka na ubezpieczenie zdrowotne wynosi 9% podstawy wymiaru składki, z zastrzeżeniem art. 82 i 242. Z kolei art. 81 ust. 1 tej ustawy stanowi, że do ustalenia podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie zdrowotne osób, o których mowa w art. 66 ust. 1 pkt 1 lit. a, d-i i pkt 3 i 11, stosuje się przepisy określające podstawę wymiaru składek na. Ponadto przy ustalaniu podstawy wymiaru składki na ubezpieczenie zdrowotne osób, o których mowa w ust. 1, nie stosuje się wyłącznie wynagrodzeń za czas niezdolności do pracy wskutek choroby lub odosobnienia w związku z chorobą zakaźną oraz nie stosuje się ograniczenia, o którym mowa w art. 19 ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (ust. 5 art. 81 przywołanej ustawy). Zgodnie zaś z ust. 6 art. 81 cytowanej ustawy podstawę wymiaru składki na ubezpieczenie zdrowotne pomniejsza się o kwoty składek na ubezpieczenia emerytalne, rentowe i chorobowe finansowanych przez ubezpieczonych niebędących płatnikami składek, potrąconych przez płatników ze środków ubezpieczonego, zgodnie z przepisami o systemie ubezpieczeń społecznych.

Dalej sąd meriti zaznaczył, że zgodnie z dyspozycją art. 83 ust. 1 ustawy o świadczeniach w przypadku, gdy składka na ubezpieczenie zdrowotne obliczona przez płatnika, o którym mowa w art. 85 ust. 1-13, zgodnie z przepisami art. 79 i 81 jest wyższa od zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych obliczonej przez tego płatnika zgodnie z przepisami ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2010 r., nr 51, poz. 307, ze zm.), składkę obliczoną za poszczególne miesiące obniża się do wysokości tej zaliczki. Ponadto zgodnie z art. 85 ustawy za osobę pozostającą w stosunku pracy, w stosunku służbowym albo odbywającą służbę zastępczą składkę jako płatnik oblicza, pobiera z dochodu ubezpieczonego i odprowadza pracodawca, a w razie wypłaty świadczeń pracowniczych z Funduszu Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych, o których mowa w ustawie z dnia 29 grudnia 1993 r. o ochronie roszczeń pracowniczych w razie niewypłacalności pracodawcy (Dz. U. z 2002 r., nr 9, poz. 85 ze zm.) - podmiot obowiązany do wypłaty tych świadczeń.

Za osobę wykonującą pracę na podstawie umowy zlecenia, umowy agencyjnej lub innej umowy o świadczenie usług oraz za osobę z nią współpracującą składkę jako płatnik oblicza, pobiera z dochodu ubezpieczonego i odprowadza zamawiający, z zastrzeżeniem art. 86 ust. 1 pkt 13a (ust. 4 art. 85 ustawy o świadczeniach).

Ponadto Sąd Okręgowy wskazał, że zgodnie z art. 10 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. 2012 r., poz. 361) źródłami przychodów są (w szczególności):

- 1) stosunek służbowy, stosunek pracy, w tym spółdzielczy stosunek pracy, członkostwo w rolniczej spółdzielni produkcyjnej lub innej spółdzielni zajmującej się produkcją rolną, praca nakładcza, emerytura lub renta,
- 2) działalność wykonywana osobiście (...).

Art. 22 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. stanowi, że kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 23. Z kolei art. 22 ust. 2 cytowanej ustawy stanowi, że koszty uzyskania przychodów z tytułu stosunku służbowego, stosunku pracy, spółdzielczego stosunku pracy oraz pracy nakładczej:

- 1) wynoszą 111 zł 25 gr. miesięcznie, a za rok podatkowy nie więcej niż 1.335 zł, w przypadku gdy podatnik uzyskuje przychody z tytułu jednego stosunku służbowego, stosunku pracy, spółdzielczego stosunku pracy oraz pracy nakładczej;

2) nie mogą przekroczyć łącznie 2.002 zł 05 gr. za rok podatkowy, w przypadku gdy podatnik uzyskuje przychody równocześnie z tytułu więcej niż jednego stosunku służbowego, stosunku pracy, spółdzielczego stosunku pracy oraz pracy nakładczej;

3) wynoszą 139 zł 06 gr. miesięcznie, a za rok podatkowy łącznie nie więcej niż 1.668 zł 72 gr., w przypadku gdy miejsce stałego lub czasowego zamieszkania podatnika jest położone poza miejscowością, w której znajduje się zakład pracy, a podatnik nie uzyskuje dodatku za rozłąkę;

4) nie mogą przekroczyć łącznie 2.502 zł 56 gr. za rok podatkowy, w przypadku gdy podatnik uzyskuje przychody równocześnie z tytułu więcej niż jednego stosunku służbowego, stosunku pracy, spółdzielczego stosunku pracy oraz pracy nakładczej, a miejsce stałego lub czasowego zamieszkania podatnika jest położone poza miejscowością, w której znajduje się zakład pracy, a podatnik nie uzyskuje dodatku za rozłąkę.

Ponadto zgodnie z art. 22 ust. 9 pkt 4 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. koszty uzyskania niektórych przychodów określa się z tytułów określonych w art. 13 pkt 2, 4, 6 i 8 - w wysokości 20% uzyskanego przychodu, z tym że koszty te oblicza się od przychodu pomniejszonego o potrącone przez płatnika w danym miesiącu składki na ubezpieczenia emerytalne i rentowe oraz na ubezpieczenie chorobowe, o których mowa w art. 26 ust. 1 pkt 2 lit. b. których podstawę wymiaru stanowi ten przychód.

Następnie sąd pierwszej instancji wskazał, że z dyspozycji cytowanych wyżej art. 38 ust. 1 i 2, art. 41 ust. 7b, art. 68 ust. 1 lit. c i art. 83 ust. 1 pkt 1 i 3 ustawy systemowej wynika, iż wydając zaskarżoną decyzję organ rentowy działał w granicach przysługującego mu upoważnienia ustawowego. Z analizy cytowanego art. 8 ust. 2a tej ustawy wynika, że każda umowa cywilnoprawna, np. umowa zlecenia czy o dzieło zawarta z własnym pracodawcą, z którym zleceniobiorca pozostaje w stosunku pracy lub zawarta z innym podmiotem, ale wykonywana na rzecz macierzystego zakładu pracy, jest traktowana jak umowa o pracę. W konsekwencji umowa zlecenia podlega obowiązkowo wszystkim składkom społecznym oraz zdrowotnej, bez względu na kwotę czy czas jej trwania. W tym zakresie stanowisko organu rentowego, że art. 8 ust. 2a ustawy systemowej rozszerza pojęcie pracownika dla celów ubezpieczeń społecznych poza sferę stosunku pracy i dotyczy również sytuacji, w której praca jest wykonywana na podstawie jednej z umów przez osobą, która umowę taką zawarła z osobą trzecią, jednakże w jej ramach wykonuje umowę na rzecz pracodawcy, z którym pozostaje w stosunku pracy, należy uznać za słuszne.

Sąd Okręgowy zwrócił jednak uwagę, że spór między stronami, nie dotyczył obowiązku opłacania przez płatnika składek na ubezpieczenie społeczne za zainteresowaną jak za pracownika - w związku z zawartymi umowami zlecenia (płatnik temu obowiązkowi nie przeczył) - lecz techniki obliczania wysokości składki na ubezpieczenie zdrowotne.

W tym zakresie, zdaniem tego Sądu, organ rentowy wydając zaskarżoną decyzję, nie uwzględnił dyspozycji cytowanego art. 83 ust. 1 ustawy o świadczeniach, zgodnie z którym: w przypadku gdy składka na ubezpieczenie zdrowotne obliczona przez płatnika, o którym mowa w art. 85 ust. 1-13, zgodnie z przepisami art. 79 i 81 jest wyższa od zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych obliczonej przez tego płatnika zgodnie z przepisami ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, składkę obliczoną za poszczególne miesiące obniża się do wysokości tej zaliczki.

Dalej sąd pierwszej instancji wyjaśnił, że podstawą wymiaru składki zdrowotnej u pracownika jest więc podstawa wymiaru składek społecznych, pomniejszona o składki potrącone z dochodu pracownika. W przypadku, gdy składka na ubezpieczenie zdrowotne obliczona przez płatnika będącego pracodawcą czy zleceniodawcą jest wyższa od zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych obliczonej przez płatnika zgodnie z przepisami ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, składkę należy obniżyć do wysokości zaliczki. Zgodnie z ustawą z dnia 26 lipca 1991 r. dochody ze stosunku pracy i z działalności wykonywanej osobiście są odrębnymi źródłami dochodu (wynika to z dyspozycji art. 10 ust. 1 pkt 1 i 2 tej ustawy), dla których ustawodawca określił różny sposób ustalania wysokości kosztów uzyskania przychodu (art. 22 ust. 2 i art. 22 ust. 9 pkt 4 ustawy).

Dla celów podatkowych zaliczki od dochodu ze stosunku pracy i ze zlecenia są więc obliczane oddzielnie, właśnie z uwagi na to, iż są to odrębne, mające różne koszty uzyskania przychodu, źródła przychodów. Wysokość należnej składki zdrowotnej z tytułu umowy o pracę należy w konsekwencji porównać do wysokości zaliczki obliczonej od dochodu z tytułu umowy o pracę, a wysokość składki z tytułu umowy zlecenia do wysokości zaliczki od dochodu z działalności wykonywanej osobiście. W rezultacie sąd meriti podkreślił, że jako kwotę składki zdrowotnej należy wykazać sumę składki zdrowotnej ustalonej odrębnie od przychodu uzyskanego z umowy o pracę i odrębnie od przychodu uzyskanego z umowy zlecenia. Oznacza to, że sposób naliczania spornej składki przez płatnika należy uznać za prawidłowy, co przesądza o uznaniu odwołania za zasadne.

Mając na uwadze powyższe, sąd pierwszej instancji na podstawie art. 477<sup>14</sup> § 2 k.p.c. zmienił zaskarżoną decyzję w sposób opisany w wyroku.

Z powyższym wyrokiem Sądu Okręgowego w Szczecinie w całości nie zgodził się Zakład Ubezpieczeń Społecznych, który w wywiedzionej apelacji zarzucił mu:

- błąd w ustaleniach faktycznych przyjętych za podstawę rozstrzygnięcia, polegający na błędnym założeniu, że płatnik w sposób prawidłowy naliczył podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie zdrowotne zainteresowanej L. I., podczas, gdy zainteresowana będąc pracownikiem płatnika jednocześnie wykonywała pracę na podstawie zlecenia i przychody osiągnięte przez nią stanowiły łączny przychód.

Wskazując na powyższe apelujący wniósł o:

- zmianę wyroku i oddalenie odwołania w całości,
- zasądzenie kosztów procesu według norm przepisanych.

W uzasadnieniu skarżący między innymi podniósł, że zasadą jest, iż umowę zlecenia zawartą z własnym pracownikiem, dla celów ZUS traktuje się jak umowę o pracę. Pracownik wykonujący jednocześnie u własnego pracodawcy umowę zlecenia podlega z tego tytułu obowiązkowo wszystkim ubezpieczeniom (tj. emerytalnemu, rentowemu, chorobowemu i wypadkowemu oraz zdrowotnemu). Zasadniczo z tytułu umowy zlecenia zawartej z własnym pracownikiem pracodawca nie przekazuje do ZUS dodatkowego zgłoszenia zleceniobiorcy do ubezpieczeń. Przychód z umowy zlecenia oraz z umowy o dzieło zawartej z własnym pracodawcą należy doliczyć do przychodu pracownika z tytułu umowy o pracę. Do ustalenia podstawy wymiaru składki zdrowotnej pracownika, wykonującego jednocześnie u własnego pracodawcy pracę na podstawie umowy zlecenia, stosuje się przepisy określające podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe takiej osoby. W raporcie ZUS RCA jako podstawę wymiaru składki zdrowotnej wykazuje się łączny przychód z obydwu umów, odpowiednio pomniejszony o składki społeczne pobrane ze środków pracownika (tj. o składkę emerytalną, składki rentowe i składkę chorobową).

Apelujący podniósł, że Sąd słusznie zauważył, iż zgodnie z art. 83 ustawy o świadczeniach składkę obniża się do wysokości zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych. Zgodnie z art. 82 tej ustawy w przypadku gdy ubezpieczony uzyskuje przychody z więcej niż jednego tytułu do objęcia obowiązkiem ubezpieczenia zdrowotnego składka na ubezpieczenie zdrowotne opłacana jest z każdego z tych tytułów odrębnie. Zdaniem organu, jeśli np. dana osoba jest pracownikiem objętym ubezpieczeniem społecznym i jednocześnie pobiera rentę z tytułu niezdolności do pracy, to podlega obowiązkowemu ubezpieczeniu zdrowotnemu zarówno jako pracownik, jak i jako rencista. Podobnie jeśli pracownik objęty ubezpieczeniem społecznym prowadzi jednocześnie pozarolniczą działalność gospodarczą (z tytułu której spełnia warunki do objęcia ubezpieczeniem społecznym), to podlega obowiązkowemu ubezpieczeniu zdrowotnemu z dwóch tytułów, czyli jako pracownik i jako przedsiębiorca. Nadto, w sytuacji gdy w ramach jednego z tytułów do objęcia obowiązkiem ubezpieczenia zdrowotnego ubezpieczony uzyskuje więcej niż jeden przychód, składka na ubezpieczenie zdrowotne jest opłacana od każdego z uzyskanych przychodów odrębnie. Oznacza to, że np. pracownik, który jest zatrudniony u dwóch pracodawców (i podlega ubezpieczeniu społecznemu u dwóch pracodawców), odprowadza składkę na ubezpieczenie zdrowotne z każdego stosunku pracy. Podobnie jest także np.

w przypadku zleceniobiorców, którzy mają równocześnie zawartych kilka umów zlecenia z różnymi podmiotami. Składkę na ubezpieczenie zdrowotne są oni zobowiązani odprowadzać od przychodu osiągniętego z tytułu każdej umowy zlecenia. Osoby te uzyskują bowiem przychody z kilku źródeł, ale w ramach tego samego tytułu do objęcia obowiązkiem ubezpieczenia zdrowotnego.

W ocenie skarżącego, w niniejszym postępowaniu powyższa zasada nie będzie miała jednakże zastosowania. Pracownik bowiem zawarł umowę zlecenia z tym samym pracodawcą. Co prawda jak słusznie Sąd zauważył, w myśl przepisów podatkowych dochody ze stosunku pracy i ze zlecenia są obliczane oddzielnie, ale właśnie dla celów podatkowych. Apelujący zwrócił uwagę, że w wyroku Sądu Okręgowego w Olsztynie z dnia 17 września 2013 r., sygn. IV U 1052/13 zaznaczono, iż zawarcie umowy cywilnoprawnej z własnym pracownikiem skutkuje obowiązkiem odprowadzenia składek na ubezpieczenie społeczne od sumy uzyskanych z tego tytułu przychodów. Rozpoznając spór, Sąd podkreślił, że warto mieć na uwadze wyrok Sądu Najwyższego z dnia 22 lutego 2010 r., w sprawie I UK 259/09, w którym Sąd Najwyższy wyraził pogląd, iż wskazany przepis art. 8 ust. 2a ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych rozszerza pojęcie pracownika dla celów ubezpieczeń społecznych poza sferę stosunku pracy. Rozszerzenie to dotyczy dwóch sytuacji. Pierwszą jest wykonywanie pracy na podstawie jednej z wymienionych umów prawa cywilnego, przez osobę, która umowę taką zawarła z pracodawcą, z którym pozostaje w stosunku pracy. Drugą, jest wykonywanie pracy na podstawie jednej z tych umów przez osobę, która umowę taką zawarła z osobą trzecią, jednakże w jej ramach wykonuje pracę na rzecz pracodawcy, z którym pozostaje w stosunku pracy. Przesłanką decydującą o uznaniu takiej osoby za pracownika w rozumieniu ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych jest to, że będąc pracownikiem związanym stosunkiem pracy z danym pracodawcą, jednocześnie świadczy na jego rzecz pracę w ramach umowy cywilnoprawnej, zawartej z nim lub inną osobą. W konsekwencji, nawet, gdy osoba ta (pracownik) zawarła umowę zlecenia (umowę o dzieło) z osobą trzecią, to pracę w jej ramach wykonuje faktycznie dla swojego pracodawcy. Podobne stanowisko wyraził Sąd Najwyższy w uchwale z dnia 2 września 2009 r., II UZP 6/09.

Reasumując organ wskazał, że zgodnie z art. 66 ust. 1 pkt 1a ustawy o świadczeniach obowiązkowi ubezpieczenia zdrowotnego podlegają osoby spełniające warunki do objęcia ubezpieczeniami społecznymi, które są pracownikami w rozumieniu przepisów ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych. W przypadku ubezpieczonych, o których mowa w art. 8 ust. 2a ustawy systemowej, 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.

W odpowiedzi na apelację (...) spółka z ograniczoną odpowiedzialnością w M. wniosła o jej oddalenie i zasądzenie kosztów postępowania apelacyjnego według norm przepisanych wskazując, że zaskarżone orzeczenie jest prawidłowe, a apelacja nie zasługuje na uwzględnienie.

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

Apelacja organu rentowego okazała się uzasadniona i doprowadziła do wnioskowanej zmiany zaskarżonego wyroku.

Sąd Okręgowy prawidłowo ustalił stan faktyczny sprawy, który jest między stronami bezsporny, dokonał natomiast błędnego zastosowania obowiązujących norm prawnych, a w szczególności nie wziął pod uwagę art. 8 ust. 2a ustawy systemowej w związku z art. 81 ust. 1 ustawy o świadczeniach i bezspornej okoliczności, że L. I. należy do osób objętych dyspozycją art. 8 ust. 2a ustawy systemowej i jego skutkami.

Bezspornym przecież w sprawie jest fakt, że L. I. i płatnika składek w tym samym czasie łączyła zarówno umowa o pracę, jak i umowa zlecenia. Natomiast w myśl art. 8 ust. 2a ustawy systemowej 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 wyroku z dnia 23 maja 2014 r., II UK 445/13 (LEX nr 1475168) Sąd Najwyższy wyjaśnił, że umowy cywilnoprawne wymienione w art. 8 ust. 2a u.s.u.s. (także w jej art. 9 ust. 1) nie stanowią samodzielnych tytułów obowiązkowego podlegania ubezpieczeniom społecznym pracownika. W takiej sytuacji nie dochodzi również do zbiegu tytułów ubezpieczenia społecznego w rozumieniu art. 9 tej ustawy. Norma art. 8 ust. 2a - poprzez wykreowanie szerokiego pojęcia "pracownika" - stworzyła szeroką definicję pracowniczego tytułu obowiązkowych ubezpieczeń społecznych. Tytułem tym jest łączący pracodawcę z pracownikiem stosunek pracy oraz dodatkowo umowa cywilnoprawna zawarta przez pracownika z pracodawcą lub zawarta z osobą trzecią, ale wykonywana na rzecz pracodawcy. Określone hipotezą normy art. 8 ust. 2a 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 omawianej normy prawnej. Konsekwencje prawne na gruncie ustawy systemowej, wynikające z realizacji takich umów, muszą być takie same, co oznacza, 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.

Skoro w sytuacjach, o jakich mowa w art. 8 ust. 2a ustawy systemowej, mamy do czynienia z jednym, szeroko ujętym pracowniczym tytułem obowiązkowego podlegania ubezpieczeniom społecznym, w art. 20 ust. 1 tej ustawy nakazano – w odniesieniu do osób wymienionych w tym ostatnim przepisie - uwzględnienie w podstawie wymiaru składek 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. Oznacza to, że w przypadku pracowników, o których mowa w art. 8 ust. 2a ustawy systemowej, podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne stanowi łączny przychód w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych (art. 4 pkt 10 w związku z art. 18 ust. 1 ustawy systemowej), uzyskany z tytułu zatrudnienia w ramach stosunku pracy i wspomnianych umów cywilnoprawnych. W myśl art. 17 ust. 1 ustawy systemowej na płatniku (w tym przypadku na pracodawcy) spoczywa zaś obowiązek obliczania, rozliczania i przekazywania składek do Zakładu Ubezpieczeń Społecznych.

Z kolei, dokonując wykładni art. 18 ust. 1a ustawy systemowej Sąd Najwyższy już w uzasadnieniu uchwały z dnia 2 września 2009 r., II UZP 6/09 (OSNP 2010/3-4/46) zauważył, że z przepisu tego wynika logicznie, iż w odniesieniu do pracowników w rozumieniu art. 8 ust. 2a ustawy systemowej płatnikiem jest pracodawca, a przychód z tytułu umowy cywilnoprawnej jedynie "uwzględnia się" w podstawie wymiaru składek z tytułu stosunku pracy. Pracodawca, ustalając podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne z tytułu stosunku pracy, powinien więc zsumować wynagrodzenie z umowy cywilnoprawnej z wynagrodzeniem ze stosunku pracy.

Dalej Sąd Najwyższy wskazał, że skoro stosownie do art. 18 ust. 1a ustawy systemowej przychód z tytułu umowy o pracę (także zawartej z osobą trzecią) jedynie "uwzględnia się" w podstawie wymiaru składek z tytułu stosunku pracy, to pracodawca może dokonać potrącenia ze środków pracownika uzyskanych u niego. W literaturze prawa podkreśla się zaś, że pracodawca zlecając osobie trzeciej (zleceniodawcy pracownika) wykonanie określonych usług, powinien skalkulować, iż będzie na nim ciążył obowiązek opłacenia składek na ubezpieczenie społeczne. Trudno nie zgodzić się z tym poglądem, jeśli weźmiemy pod uwagę fakt ponoszenia przez pracodawcę ryzyka gospodarczego decyzji o korzystaniu z efektów pracy własnego pracownika świadczonej na podstawie dodatkowych umów cywilnoprawnych zawieranych z podwykonawcami realizującymi usługi zlecone przez tegoż pracodawcę. Słusznie zauważa się, że w omawianym przypadku ustawodawca instrumentalnie potraktował prawo ubezpieczeń społecznych dla osiągnięcia celów dotyczących funkcji ochronnej prawa pracy w zakresie reglamentacji czasu pracy. Jednocześnie komentowana regulacja ustawy systemowej ma demotywować pracodawcę przed dodatkowym zatrudnianiem własnych pracowników w ramach umów cywilnoprawnych, a zwłaszcza przed procederem przekazywania ich innym podmiotom gospodarczym celem zawarcia z nimi umów cywilnoprawnych realizowanych na swoją rzecz. W obydwu sytuacjach opisanych hipotezą normy art. 8 ust. 2a ustawy systemowej pracodawca nie uniknie finansowych skutków takiego właśnie zatrudnienia swoich pracowników.

Nie można również pominąć art. 66 ust. 1 lit. a ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r., który wskazuje, że obowiązkowemu ubezpieczeniu zdrowotnemu podlegają osoby, które są pracownikami w rozumieniu ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych. Oznacza to, że świadczący prace na podstawie umowy zlecenia, spełniający warunki określone w art. 8 ust. 2a ustawy systemowej, również na gruncie ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych jest traktowany jako pracownik. Zapatrywanie to jest akceptowane również w literaturze przedmiotu (K. Baka, G. Machulak, A. Pietraszewska-Macheta, A. Sidorko, Ustawa o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych. Komentarz, Warszawa 2010, LEX nr 57411 - uwaga nr 2 do artykułu 66 ustawy). W tym kontekście należy kwalifikować podmiot spełniający obowiązki płatnika składek na ubezpieczenie zdrowotne. Uwzględniając wskazaną powyżej wykładnię przepisu art. 8 ust. 2a ustawy systemowej i jej subsumpcję w przedmiotowej sprawie, jest jasne, że konsekwencją wypełnienia normy art. 8 ust. 2a ustawy systemowej jest sumowanie przychodów z obu źródeł i ich rozliczenie dla celów ubezpieczenia społecznego, a wskutek zastosowania art. 81 ust. 1 ustawy o świadczeniach, także dla celów ubezpieczenia zdrowotnego, jako jednego przychodu uzyskanego z tytułu zatrudnienia na podstawie umowy o pracę.

Powyższe rozważania prowadzą do wniosku, że łączny przychód pracownika w ujęciu art. 8 ust. 2a ustawy systemowej stanowi podstawę wymiaru składek zarówno na ubezpieczenia emerytalne i rentowe, jak również na mocy art. 81 ust. 1 ustawy o świadczeniach na ubezpieczenie zdrowotne (co w sprawie nie jest kwestionowane przez strony), ale w konsekwencji tego także sposób, w który są naliczane i rozliczane składki na te wszystkie ubezpieczenia jest taki. Domniemanie wprowadzone przez art. 8 ust. 2a ustawy systemowej nakazuje bowiem przyjąć jeden sposób naliczania i rozliczania składek (także tych na ubezpieczenie zdrowotne) jak z przychodu pracownika ze stosunku pracy. Stanowisko to znajduje potwierdzenie w uzasadnieniu sporządzonym do projektu ustawy wprowadzającej art. 8 ust. 2a ustawy systemowej przytoczonym powyżej.

Co prawda zgodnie z ustawą z dnia 26 lipca 1991 r. dochody ze stosunku pracy i z działalności wykonywanej osobiście są odrębnymi źródłami dochodu (art. 10 ust. 1 pkt 1 i 2 tej ustawy), dla których ustawodawca określił różny sposób ustalania wysokości kosztów uzyskania przychodu (art. 22 ust. 2 i art. 22 ust. 9 pkt 4 ustawy). Jednak w sytuacji, gdy znajduje zastosowanie art. 8 ust. 2a ustawy systemowej mamy do czynienia z jednym przychodem ze stosunku pracy, dlatego Sąd Apelacyjny nie podziela stanowiska odwołującego się płatnika i sądu pierwszej instancji, że jako kwotę składki zdrowotnej należy wykazać sumę składki zdrowotnej ustalonej odrębnie od przychodu uzyskanego z umowy o pracę i odrębnie od przychodu uzyskanego z umowy zlecenia.

Uwzględniając powyższe, Sąd Apelacyjny na podstawie art. 386 § 1 k.p.c. w związku z art. 477<sup>14</sup> § 1 k.p.c. zmienił zaskarżony wyrok i oddalił odwołanie płatnika (punkt 1 sentencji wyroku).

O kosztach, Sąd Apelacyjny orzekł na podstawie art. 98 § 1 k.p.c., zgodnie z którym strona przegrywająca sprawę obowiązana jest zwrócić przeciwnikowi na jego żądanie koszty niezbędne do celowego dochodzenia praw i celowej obrony (koszty procesu), przy czym Sąd rozstrzyga o kosztach w każdym orzeczeniu kończącym sprawę w instancji (art. 108 § 1 k.p.c.). Do celowych kosztów postępowania należy, między innymi, koszt ustanowienia zastępstwa procesowego. Niniejsza sprawa co prawda nie jest sprawą o świadczenie z ubezpieczenia społecznego, ale sprawą najbardziej zbliżoną do tych spraw. Dlatego na podstawie § 5 w związku z § 11 ust. 2 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 28 września 2002 r. w sprawie opłat za czynności radców prawnych oraz ponoszenia przez Skarb Państwa kosztów nieopłaconej pomocy prawnej udzielonej z urzędu (Dz. U. z 2013 r., poz. 490) sąd odwoławczy ustalił wysokość wynagrodzenia pełnomocnika w postępowaniu apelacyjnym – w wysokości 120 zł.

Zatem, skoro uwzględniono apelację organu rentowego, uznać należało, że odwołujący się płatnik przegrał postępowanie w drugiej instancji, a wobec tego, zasądzono od odwołującego się na rzecz organu rentowego zwrot kosztów zastępstwa procesowego w kwocie – 120 zł, zgodnie z powołanymi powyżej przepisami (punkt 2 sentencji wyroku).

SSA Anna Polak SSA Urszula Iwanowska SSA Barbara Białicka