

Sygn. akt III AUa 386/15

## WYROK

**W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ**

Dnia 25 listopada 2015 r.

Sąd Apelacyjny - III Wydział Pracy i Ubezpieczeń Społecznych w G.

w składzie:

Przewodniczący:	SSA Barbara Mazur (spr.)
Sędziowie:	SSA Bożena Grubba SSA Grażyna Horbulewicz
Protokolant:	stażysta Sylwia Gruba

po rozpoznaniu w dniu 25 listopada 2015 r. w Gdańsku

sprawy M. G.

z udziałem zainteresowanych: T. H. i Ł. G.

przeciwko Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych Oddział w B.

o składki

na skutek apelacji M. G.

od wyroku Sądu Okręgowego w Bydgoszczy VI Wydział Pracy i Ubezpieczeń Społecznych z dnia 4 września 2014 r., sygn. akt VI U 231/13

oddala apelację.

SSA Bożena Grubba SSA Barbara Mazur SSA Grażyna Horbulewicz

Sygn. akt III AUa 386/15

## UZASADNIENIE

Decyzjami z dnia 16 listopada 2012 r.: nr (...) i nr (...) Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w B. ustalił podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne, odpowiednio: Ł. G. i T. H. na ubezpieczenia społeczne: emerytalne, rentowe i wypadkowe oraz ubezpieczenie zdrowotne za okresy i w kwotach objętych tymi decyzjami z tytułu wykonywania pracy na podstawie umów zlecenia u płatnika składek M. G..

W uzasadnieniu tych decyzji organ rentowy wskazał, że wartość diet wypłaconych na rzecz ubezpieczonych jako osób świadczących pracę na podstawie umowy zlecenia nie była wyłączona z podstawy wymiaru składek na obowiązkowe ubezpieczenia społeczne oraz zdrowotne, gdyż przepisy rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18

grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe (Dz. U. z 1998 r. Nr 161, poz. 1106 ze zm.) dopiero od dnia 01 sierpnia 2010 r. rozszerzyły na zleceniobiorców wyłączenie, o którym mowa w § 2 ust. 1 pkt 16 tego rozporządzenia (dotyczące wynagrodzenia pracowników zatrudnionych za granicą u polskich pracodawców - w wysokości równowartości diety przysługującej pracownikom z tytułu podróży służbowych poza granicami kraju, za każdy dzień pobytu).

Odwołania od powyższych decyzji wniósł M. G. zarzucając im naruszenie: art. 10 w zw. z art. 21 ust. 1 pkt 16 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz § 2 ust. 15 i 16 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe oraz wnosząc o zamianę zaskarżonych decyzji w całości i ustalenie prawidłowej podstawy wymiaru składek, ewentualnie uchylenie zaskarżonych decyzji i przekazanie sprawy organowi do ponownego rozpoznania.

W odpowiedziach na odwołania organ rentowy wniósł o ich oddalenie, podtrzymując swoje dotychczasowe stanowisko wyrażone w uzasadnieniach zaskarżonych decyzji.

Zarządzeniem z dnia 22 lutego 2013 r. w sprawie VI U 231/13 połączono tą sprawę ze sprawą VI U 232/13 do wspólnego prowadzenia i rozpoznania pod sygn. akt VI U 231/13.

Wyrokiem z dnia 04 września 2014 r. w sprawie VI U 231/13 Sąd Okręgowy w Bydgoszczy VI Wydział Pracy i Ubezpieczeń Społecznych oddalił odwołania.

Podstawę tego rozstrzygnięcia stanowiły następujące ustalenia i rozważania Sądu I instancji:

Odwołujący, płatnik składek M. G. prowadzi działalność gospodarczą od 2001 r. Przedmiotem działalności jest produkcja i montaż foteli dla hal widowiskowych, kin i teatrów. Odwołujący zatrudnia pracowników na umowy o pracę oraz umowy cywilno - prawne. Głównymi odbiorcami foteli są kontrahenci zagraniczni, sporadycznie polscy. Na okresy pracy za granicą wystawiano pracownikom (również zainteresowanym T. H. i Ł. G.). Okresy delegacji pokrywały się z okresami wykonywania zleceń. Praca zainteresowanych polegała na kompleksowym wyposażeniu danego obiektu w fotele. Wynagrodzenie obejmowało dwie kwoty, tj. wynagrodzenie za wykonaną pracę i dietę z tytułu podróży służbowej.

Z treści zeznań zainteresowanego T. H. wynika, że kilkakrotnie zawierał umowy zlecenia z M. G.. Przedmiotem tych umów był montaż foteli. Każda umowa obejmowała wyposażenie w fotele konkretnego obiektu. Zainteresowany podpisywał i otrzymywał umowy zlecenia. Koszty pobytu, czyli koszty noclegów i posiłków pokrywał odwołujący. Zainteresowany zeznał, że odwołujący wypłacał wynagrodzenie płatne po realizacji umowy.

Zainteresowany Ł. G. zeznał, że pracował u M. G. na podstawie umów zlecenia w różnych miejscach zagranicą. Umowa zlecenia obejmowała konkretny obiekt i wykonanie na nim montażu foteli. Wynagrodzenia płatne były cotygodniowo, obejmowało ono także diety, noclegi były opłacone przez odwołującego.

Z zeznań świadka P. P., który zajmuje się: księgą handlową M. G. od stycznia 2007 r. oraz rozliczeniem umów zlecenia i umów o dzieło zawieranych przez odwołującego wynika, że przyjął interpretację, iż delegacje dotyczące umów zlecenia nie podlegają opodatkowaniu, wobec czego analogicznie nie podlegały oskładkowaniu z tytułu ubezpieczeń społecznych. Delegacje obejmowały koszty podróży bowiem wszystkie prace zlecone wykonywane były poza siedzibą przedsiębiorstwa (...).

Sąd Okręgowy wskazał, że zgodnie z treścią art. 6 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz. U. z 2015 r., poz. 121 ze zm.) obowiązkowo ubezpieczeniom emerytalnemu i rentowemu podlegają osoby, które na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej są osobami wykonującymi pracę na podstawie umowy zlecenia. Obowiązkowo ubezpieczeniom emerytalnemu i rentowym i wypadkowemu podlegają zleceniobiorcy, od dnia oznaczonego w umowie jako dzień rozpoczęcia jej wykonywania do dnia rozwiązania lub wygaśnięcia umowy (art. 13 pkt. 2 ustawy systemowej).

Na podstawie art. 18 ust. 1 ustawy systemowej oraz § 1 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe (Dz. U. z 1998 r. Nr 161, poz. 1106 ze zm.) podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe stanowi przychód w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych osiągniany przez pracowników u pracodawcy z tytułu zatrudnienia w ramach stosunku pracy, z wyjątkiem składników wynagrodzenia określonych w § 2 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r.

Sąd I instancji zważył, że sporną pozostawała kwestia, czy zainteresowani mogli być traktowane jako osoby przebywające podróży służbowej trwającej przez okres miesiąca bądź dłużej, a w konsekwencji, czy ma wobec nich zastosowanie przepis § 2 ust 1 pkt 15 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r., zgodnie z którym nie stanowią podstawy wymiaru składek diety i inne należności z tytułu podróży służbowej pracownika - do wysokości określonej w przepisach.

Zgodnie z treścią art. 77 (5) § 1 k.p. pracownikowi wykonującemu na polecenie pracodawcy zadanie służbowe poza miejscowością, w której znajduje się siedziba pracodawcy, lub poza stałym miejscem pracy przysługują należności na pokrycie kosztów związanych z podróżą służbową. Z treści powyższego przepisu wynika jednoznacznie, że podróż służbowa ma charakter incydentalny, a polecenie wyjazdu służbowego powinno określać zadanie, termin i miejsce realizacji zadania. Zadanie musi być skonkretyzowane, nie może mieć charakteru generalnego. Wykonywaniem zadania służbowego w rozumieniu cytowanego przepisu nie jest wykonywanie pracy określonego rodzaju, wynikającej z charakteru zatrudnienia, gdyż taka praca nie jest incydentalna, ale permanentna (por. wyrok S.N. z dnia 10 października 2013 r., II UK 104/13, LEX nr 1380937).

Wykonywanie umówionej pracy nie może polegać na wykonywaniu stałej pracy w podróży (por. uchwała S.N. z dnia 19 listopada 2008 r., II PZP 11/08).

O podróży służbowej oraz przysługujących z tytułu jej odbywania należnościach (np. dietach) decyduje to, że określone zadanie w ramach świadczonej pracy wykonywane jest przez pracownika, poza miejscem ustalonym w umowie o pracę jako stałe miejsce jej wykonywania. Podróż służbowa stanowi nietrwałą zmianę miejsca pracy, następującą na polecenie pracodawcy.

W ocenie Sądu Okręgowego w niniejszej sprawie nie może być więc w świetle powyższego mowy o dietach wynikających z odbywanych przez zleceniobiorców podróży służbowych, gdyż takiego charakteru nie miało wypłacone wynagrodzenie, które stanowiło wyłącznie składnik uposażenia, od którego płatnik winien odprowadzić stosowne składki na ubezpieczenie społeczne oraz Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych.

Poza tym Sąd ten podniósł, że wyjazdy zleceniobiorców stanowiły istotę ich pracy, nie były to tylko krótkotrwałe zmiany miejsca wykonywania powierzonych w ramach umowy zadań.

Mając powyższe na uwadze uznał, że okoliczności sprawy świadczą o tym, że płatnik składek w sposób nieuprawniony przyjmując pracę zainteresowanych jako podróż służbową stosował przepis § 2 ust. 1 pkt 15 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r. w celu uniknięcia odprowadzania składek od faktycznie uzyskanego przychodu z tytułu pracy za granicą.

Reasumując, Sąd I instancji nie znalazł podstaw do zakwestionowania stanowiska organu rentowego co do zasady, jak również do kwestionowania wysokości kwot podstawy wymiaru określonych w zaskarżonych decyzjach.

Mając powyższe na względzie, na podstawie przepisu art. 477 (14) § 1 k.p.c., Sąd ten orzekł jak w sentencji wyroku.

Apelację od powyższego wyroku wywiódł M. G. zaskarżając ten wyrok w całości i zarzucając mu:

1) naruszenie art. 10 i 11 w związku z art. 21 ust. 1 pkt 16 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, poprzez ich błędną wykładnię,

2) naruszenie przepisów § 2 ust. 1 pkt 15 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe,

3) naruszenie przepisów postępowania, tj. art. 233 k.p.c. poprzez przekroczenie zasady swobodnej oceny materiału dowodowego zebranego w sprawie, polegające tylko na przyjęciu stwierdzeń organu rentowego,

4) sprzeczność istotnych ustaleń sądu z treścią zebranego w sprawie materiału, polegającą na ustaleniu, że w niniejszej sprawie w przypadku zainteresowanych nie miała miejsce podróż służbowa.

W uzasadnieniu apelacji skarżący dokonał streszczenia postępowania sądowego-pierwszoinstancyjnego w niniejszej sprawie oraz argumentował podniesione zarzuty i twierdzenia.

W konkluzji apelacji skarżący wnosił o:

1) zmianę zaskarżonego wyroku w całości przez uchylenie zaskarżanych decyzji i stwierdzenie, że „odwołujący” nie podlega obowiązkowi ubezpieczenia w kwotach określonych zaskarżanymi decyzjami, ewentualnie

2) uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy sądowi pierwszej instancji lub bezpośrednio organowi rentowemu do ponownego rozpoznania.

Pismem procesowym z dnia 12 grudnia 2014 r., w uzupełnieniu braków formalnych apelacji, M. G. podał kwotę 31.637,48 zł jako wartość przedmiotu zaskarżenia.

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

Po uzupełnieniu postępowania dowodowego w postępowaniu apelacyjnym okazało się, że apelacja M. G. nie zasługuje na uwzględnienie, ponieważ nie zawiera zarzutów skutkujących uchyleniem lub zmianą wyroku Sądu I instancji.

Odnosząc się na wstępie do podniesionych w apelacji zarzutów naruszenia prawa procesowego, tj. art. 233 § 1 k.p.c. poprzez przekroczenie granic swobodnej oceny dowodów, polegające na przyjęciu stwierdzeń organu rentowego dotyczących kwestii wyłączenia z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne zleceniobiorców wypłaconych im należności z tytułu podróży służbowej oraz sprzeczności istotnych ustaleń ze zgromadzonym w sprawie materiałem dowodowym poprzez ustalenie, że zainteresowani nie odbywali podróży służbowych, Sąd II instancji stwierdził, iż zarzuty te w istocie dotyczą dokonanej w postępowaniu sądowym-pierwszoinstancyjnym kwalifikacji prawnej – subsumcji prawidłowo ustalonego w sprawie stanu faktycznego pod określoną normę prawną.

Zarzuty te uznać należy za tożsame z zarzutem naruszenia prawa materialnego, tj. § 2 ust. 1 pkt 15 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe (Dz. U. z 1998 r. Nr 161, poz. 1106 ze zm., nazywanego dalej rozporządzeniem w sprawie podstawy wymiaru składek).

Sąd Apelacyjny w pełni podziela poczynione w postępowaniu sądowym-pierwszoinstancyjnym w przedmiotowej sprawie ustalenia faktyczne i przyjmuje je za własne, a zatem nie zachodzi potrzeba ich powtarzania w tym uzasadnieniu (por. wyrok S.N. z dnia 11 czerwca 1999 r., II CKN 391/98, LEX nr 523662).

Spór w przedmiotowej sprawie koncentruje się na kwestii, czy podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe zainteresowanych - zleceniobiorców stanowi część ich wynagrodzenia w wysokości równoważności diet wypłaconych przed dniem 01 sierpnia 2010 r. w związku z delegowaniem ich do wykonywania czynności na podstawie umów o świadczenie usług poza terytorium kraju, a zatem czy zastosowanie do nich znajduje przepis § 2 ust. 1 pkt 15 rozporządzenia w sprawie podstawy wymiaru składek.

Prawidłowo Sąd Okręgowy uznał, że obowiązujące przed dniem 01 sierpnia 2010 r. zasady ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe dla pracowników były inne, niż te obowiązujące względem

zleceniobiorców, w szczególności brak było podstaw prawnych do odpowiedniego stosowania przepisu § 2 rozporządzenia w sprawie podstawy wymiaru składek przy ustalaniu podstawy wymiaru składek osób wykonujących pracę na podstawie umowy o świadczenie usług, do której zgodnie z Kodeksem cywilnym stosuje się przepisy dotyczące zlecenia.

Dopiero od dnia wejścia w życie rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 09 lipca 2010 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe (Dz. U. z 2010 r. Nr 127, poz. 860), które w § 1 nadało nowe brzmienie § 5 ust. 2 rozporządzenia w sprawie podstawy wymiaru składek, tj. od dnia 01 sierpnia 2010 r., istnieje prawna możliwość odpowiedniego stosowania § 2-4 rozporządzenia przy ustalaniu podstawy wymiaru takich osób (jak również osób wykonujących pracę na podstawie umowy agencyjnej lub umowy zlecenia).

Tym samym zasadne jest przyjęcie, że brak jest podstaw prawnych do ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe zainteresowanych - zleceniobiorców z wyłączeniem części ich wynagrodzenia w wysokości równowartości diet wypłaconych przed dniem 01 sierpnia 2010 r. w związku z delegowaniem ich do wykonywania czynności na podstawie umów o świadczenie usług poza terytorium kraju.

Podzielić należy również stanowisko Sądu I instancji, że w odniesieniu do zainteresowanych - zleceniobiorców nie można mówić o podróży służbowej w rozumieniu art. 77 (5) § 1 k.p.

Wskazać należy bowiem, że do czynienia z podróżą służbową w rozumieniu tego przepisu mamy w sytuacji, w której pracodawca zleca pracownikowi wykonywanie pracy poza miejscem stałego wykonywania pracy.

Tymczasem w przedmiotowej sprawie nie jest przedmiotem sporu, ani nie ulega wątpliwości, że odwołujący nie ma statusu prawnego pracodawcy w rozumieniu art. 3 k.p., zaś zainteresowani nie mają statusu prawnego pracowników w rozumieniu art. 2 k.p.

W konsekwencji, przy ustalaniu podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe zainteresowanych - zleceniobiorców, przypadających po dniu 31 lipca 2010 r., nie ma możliwości odpowiedniego zastosowania § 2 ust. 1 pkt 15 w zw. z § 5 ust. 2 rozporządzenia w sprawie podstawy wymiaru składek.

W związku z powyższym za niezasadny uznać należy zarzut naruszenia prawa materialnego, a w szczególności § 2 ust. 1 pkt 15 rozporządzenia w sprawie podstawy wymiaru składek.

Odnosząc się do zarzutu naruszenia prawa materialnego, tj. art. 10 i 11 w zw. z art. 21 ust. 1 pkt 16 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r., poz. 361 ze zm., nazywanej dalej ustawą o pdof) stwierdzić należy, że wprawdzie podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe zleceniobiorców w przypadku wskazanym w treści art. 18 ust. 3 ustawy systemowej stanowi przychód, o którym mowa w art. 4 pkt 9 ustawy systemowej (art. 18 ust. 1 ustawy systemowej), tj. przychody w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych, lecz odesłanie to nie rozciąga się na zawarte w art. 21 ust. 1 pkt 16 ustawy o pdof zwolnienia przedmiotowe.

Katalog przychodów, które nie stanowią podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe, zawarty jest bowiem w § 2 ust. 1 pkt 1-32 rozporządzenia w sprawie podstawy wymiaru składek, który jako przepis szczególny wyłącza zastosowanie przepisów ustawy o pdof (lex specialis derogat legi generali).

W konsekwencji przepis art. 21 ust. 1 pkt 16 ustawy o pdof nie znajduje zastosowania w niniejszej sprawie, co bezprzedmiotowym czyni zarzut jego naruszenia w zw. z art. 10 i 11 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Wprawdzie apelujący nie kwestionował samego sposobu obliczenia ustalonych w zaskarżonych decyzjach podstaw wymiaru składek zainteresowanych w spornych okresach (z uwzględnieniem wypłaconej im równowartości diet z

tytułu zagranicznych „podróży służbowych”), lecz zachodziła konieczność ich zweryfikowania w oparciu o dokumenty źródłowe.

W związku z powyższym, celem uzupełnienia postępowania dowodowego przeprowadzonego w postępowaniu sądowym-pierwszoinstancyjnym w niniejszej sprawie, na mocy art. 382 k.p.c., Sąd II instancji przeprowadził dowody z dokumentów w postaci: umów zlecenia zawartych przez M. G. z zainteresowanymi: T. H. i Ł. G.: (...) z dnia 16 maja 2009 r., (...) z dnia 15 lutego 2010 r., (...) z dnia 16 maja 2009 r., (...) z dnia 20 sierpnia 2009 roku, (...) z dnia 14 października 2009 r. i (...) (...) z dnia 12 listopada 2009 r. (wymienione wyżej umowy koperta k. 131 akt sprawy) i (...) z dnia 19 lutego 2008 r. (k. 136 akt sprawy), rachunków do umów: Nr (...) z dnia 31 lipca 2009 r., (...) z dnia 31 maja 2010 r., (...) z dnia 31 lipca 2009 r., (...) z dnia 18 września 2009 r., (...) z dnia 26 października 2009 r., (...) z dnia 08 grudnia 2009 r. i (...) z dnia 11 sierpnia 2008 r., poleceń wyjazdu służbowego: (...) z dnia 15 maja 2009 roku, (...) z dnia 12 lutego 2010 r., (...) z dnia 15 maja 2009 r. i (...) z dnia 09 listopada 2009 r., rozliczeń wyjazdu służbowego: (...) z dnia 14 lipca 2009 r., (...) z dnia 10 maja 2010 r., (...) z dnia 14 lipca 2009 r., (...) z dnia 29 września 2009 r., (...) z dnia 29 października 2009 r. i (...) z dnia 17 grudnia 2009 r. (wymienione dokumenty koperta k. 131 akt sprawy).

Zdaniem tego Sądu w świetle: wyjaśnień organu rentowego zawartych w pismach procesowych: z dnia 17 kwietnia 2014 r. (k. 57 i 58-58v. akt sprawy) i z dnia 10 lipca 2014 r. (k. 77 i 78-79 akt sprawy) oraz dokumentów w postaci: umów zlecenia zawartych przez M. G. z T. H. i z Ł. G., rachunków do tych umów i rozliczeń wyjazdu służbowego (koperta k. 131 akt sprawy i k. 136 akt sprawy) nie budzi wątpliwości prawidłowość ustalenia przez ten organ podstawy wymiaru składek zainteresowanych na ubezpieczenia społeczne: emerytalne, rentowe i wypadkowe i na ubezpieczenie zdrowotne za okresy objęte zaskarżonymi decyzjami.

Wobec powyższego, uznając apelację M. G. za bezzasadną, na mocy art. 385 k.p.c., Sąd Apelacyjny orzekł jak w sentencji wyroku.

SSA Bożena Grubba SSA Barbara Mazur (spr.) SSA Grażyna Horbulewicz