

Sygn. akt V U 844/16

WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 7 grudnia 2016 r.

Sąd Okręgowy - Sąd Pracy i Ubezpieczeń Społecznych w Legnicy

w składzie:

Przewodniczący: SSO Regina Stępień

Protokolant: star. sekr. sądowy Ewelina Trzeciak

po rozpoznaniu w dniu 7 grudnia 2016 r. w Legnicy

sprawy z wniosku E.sp. z o. o. spółka komandytowa z/s w G.

przeciwko Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych Oddział w L.

o wydanie pisemnej interpretacji przepisów prawnych

na skutek odwołania E. sp. z o. o. spółka komandytowa z/s w G.

od decyzji Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddział w L.

z dnia 23 czerwca 2016 r.

znak (...) dec. nr (...)

I. **oddala odwołanie,**

II. **zasądza od wnioskodawcy E. sp. z o. o. spółka komandytowa z/s w G. na rzecz strony pozwanej Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddział w L. kwotę 360 złotych tytułem zwrotu kosztów zastępstwa procesowego.**

SSO Regina Stępień

Sygn. akt V U 844/16

UZASADNIENIE

Decyzją nr (...)z dnia 23 czerwca 2016 r., znak: (...), Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w L. uznał za nieprawidłowe stanowisko przedstawione we wniosku złożonym w dniu 13 czerwca 2016 r. przez przedsiębiorcę E. Sp. z o.o. Sp. k. w przedmiocie ustalenia podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne zleceniobiorców oddelegowanych do pracy poza granicami Polski.

Zakład w uzasadnieniu podał, że wnioskodawca E. Sp. z o.o. Sp. k. powziął wątpliwość, jak wyliczyć podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne w poszczególnych miesiącach okresu, w którym zatrudniona u niego na podstawie umowy zlecenia opiekunka będzie odbywać wyjazd za granicę, tj. czy podstawa wymiaru składek w pierwszym pełnym lub niepełnym miesiącu lub w pierwszych dwóch miesiącach wyjazdu (w przypadku dłuższych wyjazdów obejmujących okres przewyższający 2 miesiące), kiedy wynagrodzenie zleceniobiorcy nie będzie wypłacane, wyniesie „0”, oraz czy w ostatnim miesiącu wyjazdu, kiedy wynagrodzenie zleceniobiorcy będzie faktycznie wypłacone za cały okres wyjazdu i będzie przekraczało kwotę przeciętnego wynagrodzenia, będzie mógł wyłączyć z oskładkowania część wynagrodzenia

zleceniobiorcy wykonującego usługi za granicą –w wysokości równowartości diety przysługującej z tytułu podróży służbowej poza granicami kraju, za każdy dzień pobytu, określonej w przepisach w sprawie wysokości oraz warunków ustalania należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowych poza granicami kraju, z tym zastrzeżeniem, że tak ustalony miesięczny przychód tych osób stanowiący podstawę wymiaru składek nie będzie mógł być niższy od kwoty przeciętnego wynagrodzenia, o której mowa w § 2 ust. 1 pkt 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.

W uzasadnieniu zadanych organowi rentowemu pytań wnioskujący zaprezentował stanowisko, zgodnie z którym w pierwszym pełnym lub niepełnym miesiącu lub w pierwszych dwóch miesiącach wyjazdu (w przypadku dłuższych wyjazdów obejmujących okres przewyższający 2 miesiące), kiedy wynagrodzenie zleceniobiorcy nie będzie wypłacane, podstawa wymiaru składek wyniesie „0”, a w przypadku wypłacenia zaliczki –podstawę wymiaru składek będzie stanowić kwota wypłaconej zaliczki; zaś w miesiącu po zakończeniu wyjazdu, kiedy wynagrodzenie zleceniobiorcy zostanie faktycznie wypłacone i będzie przekraczało kwotę przeciętnego wynagrodzenia, o której mowa § 2 ust. 1 pkt 16 ww. rozporządzenia z podstawy wymiaru składek wnioskodawca wyłączy kwotę dodatku otrzymywanego z tytułu oddelegowania do wysokości przeciętnego wynagrodzenia, a w przypadku gdy kwota wypłaconego wynagrodzenia nie przekroczy kwoty przeciętnego wynagrodzenia, podstawę wymiaru składek stanowić będzie faktycznie wypłacone wynagrodzenie.

Po dokonaniu analizy obowiązujących przepisów w kontekście stanowiska zaprezentowanego przez wnioskodawcę organ rentowy uznał, że stanowisko wnioskodawcy nie jest prawidłowe. Powołując się na przepisy art. 6 ust. 1 pkt 4, art. 18 ust. 1 i 3 w zw. z art. 4 pkt 9 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych oraz § 2 ust. 1 pkt 16 i § 5 ust.1 pkt 2 rozporządzenia w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe, organ rentowy wskazał, iż co prawda przepisy ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych w zakresie podstawy wymiaru składek odnoszą się do przychodu, co oznacza, iż nie jest ważne, jakiego okresu przychód dotyczy, lecz kiedy został wypłacony lub pozostawiony do dyspozycji, jednakże dla zleceniobiorców oddelegowanych do pracy za granicą, do których stosuje się § 2 ust. 1 pkt 16 ww. rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r. –z uwagi na zawartą w tym przepisie specyfikę ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne– istotny jest okres, za jaki dokonywana jest wypłata przychodu, ponieważ stosuje się zasadę odejmowania równowartości diet za każdy dzień pobytu. Dochodzi tym samym do złamania „zasady przychodu”, co nie mogłoby mieć zastosowania w przypadku pracowników wykonujących pracę w Polsce, którym nie zaniża się podstawy wymiaru składek poprzez odejmowanie równowartości diet i nie porównuje się do żadnego parametru. W konsekwencji, przy ustalaniu podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne dla osób oddelegowanych, do których znajduje zastosowanie ww. § 2 ust. 1 pkt 16 ww. rozporządzenia, nie jest zatem istotne, kiedy przychód został faktycznie wypłacony (pozostawiony do dyspozycji), lecz jakiego okresu przychód dotyczy. Decydujące znaczenie przy jej ustalaniu ma tu powiązanie wypłaconego wynagrodzenia z okresem którego on dotyczy. W świetle powyższego, zdaniem organu rentowego, ustalając podstawę wymiaru składek w sytuacji wypłaty zaliczek na poczet przyszłego wynagrodzenia należy mieć na uwadze, że na podstawę wymiaru składek powinna mieć wpływ wyłącznie wysokość uzyskanego przychodu, a nie to, czy wynagrodzenie zostało wypłacone jednorazowo, czy też w formie zaliczki i wyrównania. Gdy wypłacona zostanie zaliczka w danym miesiącu, nie należy rozliczać składek (mimo, że powstał przychód). Składki zostaną rozliczone od łącznego wynagrodzenia, obejmującego zaliczki oraz wyrównanie wynagrodzenia, w miesiącu w którym nastąpi wypłata wyrównania. W przypadku zaś ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne w miesiącach rozliczenia wynagrodzenia za wykonany kontrakt, w sytuacji gdy zleceniobiorca nie otrzymywał zaliczek na poczet wynagrodzenia, podstawą wymiaru składek będzie wypłacone mu za cały okres wykonywanej umowy wynagrodzenie pomniejszone w myśl § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe o kwotę równowartości diet przysługujących. Uzyskana jednak po pomniejszeniu o równowartość diet kwota powinna zostać –zdaniem ZUS– porównana z ustaloną proporcjonalnie do okresu, którego dotyczy wypłacane wynagrodzenie, wielokrotnością przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego w gospodarce narodowej na dany rok kalendarzowy. Jeżeli kwota łącznego wynagrodzenia po pomniejszeniu o równowartość diet jest wyższa od kwoty wielokrotności przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego ustalonej

odpowiednio do okresu wykonywania umowy, wówczas podstawę wymiaru składek stanowi ta kwota. W przeciwnym wypadku – podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne będzie stanowić ustalona proporcjonalnie do okresu umowy kwota wielokrotności przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w gospodarce narodowej ustalonego na dany rok kalendarzowy.

Z ww. decyzją nie zgodził się wnioskodawca, który w odwołaniu zarzucił naruszenie przepisów prawa materialnego, tj.:

1. § 2 ust. 1 pkt 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 (Dz.U. z 2015, poz. 2236) w zw. z art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (tj. Dz.U. z 2015, poz. 221) poprzez jego błędną wykładnię polegającą na przyjęciu, że w sytuacji gdy zleceniobiorca wykonuje usługi za granicą przez ponad miesiąc jako podstawę wymiaru składek zawsze należy wskazać kwotę odpowiadającą wysokości przeciętnego wynagrodzenia w gospodarce narodowej za każdy miesiąc;

2. § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia w zw. z art. 4 pkt 9 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych w zw. z art. 11 ust. 1 oraz art. 13 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tj. Dz.U. z 2012 r., poz. 361) poprzez:

a) sprzeczne z powołanymi przepisami przyjęcie, że pod pojęciem przychodu zleceniobiorcy w poszczególnych miesiącach rozumieć można również kwoty, które nie zostały faktycznie wypłacone i przyjęcie, że w opisanym we wniosku stanie faktycznym pod pojęciem „miesięcznego przychodu”, którym posługuje się § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia należy rozumieć kwoty naliczone, ale niewypłacone i w związku z tym przyjęcie, że w momencie wypłaty wynagrodzenia zleceniobiorcy należy pomnożyć kwotę odpowiadającą wysokości przeciętnego wynagrodzenia w gospodarce narodowej przez liczbę miesięcy, za które wypłacane jest wynagrodzenie,

b) uznanie, że dla pojęcia przychodu zleceniobiorcy znaczenie ma okres, za jaki wypłacane jest mu wynagrodzenie i tym samym tworzenie wyjątku nieprzewidzianego ani w ustawie o systemie ubezpieczeń społecznych ani w rozporządzeniu ani w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych, które powinno być interpretowane jako próba podjęcia przez organ rentowy nieuprawnionej działalności prawotwórczej,

3. art. 18 ust. 1 i 3 w zw. z art. 4 pkt 9 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych w zw. z § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia i art. 11 ust. 1 oraz art. 13 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych poprzez: sprzeczność wniosków organu rentowego, który z jednej strony przyjmuje, że nie należy wykazywać składek na ubezpieczenie społeczne w miesiącach, w których nie wypłacono wynagrodzenia (złożenie deklaracji „0”) przy jednoczesnym przyjęciu, że w momencie wypłaty wynagrodzenia należy powiększyć podstawę oskładkowania tak, aby w każdym miesiącu (również w miesiącach, za które nie były odprowadzane składki) była ona nie niższa od przeciętnego wynagrodzenia;

4. obrazę przepisów postępowania, w tym art. 8 k.p.a. statuującego zasadę zaufania obywateli do organów państwa, wynikającą również z usankcjonowanej na gruncie art. 2 Konstytucji RP zasady demokratycznego państwa prawnego poprzez konsekwentne ignorowanie przez organ rentowy ugruntowanego (i powołanego we wniosku o wydanie interpretacji!) orzecnictwa sądów powszechnych, potwierdzających prawidłowość wykładni przepisów § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia, jakiej dokonał wnioskodawca.

Wskazując na powyższe, skarżący wniósł o zmianę zaskarżonej decyzji i rozstrzygnięcie co do istoty sprawy zgodnie ze złożonym przez niego wnioskiem o wydanie interpretacji.

Sąd ustalił:

W dniu 13 czerwca 2016 r. do Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddział w L. wpłynął wniosek przedsiębiorcy E.Sp. z o.o. Sp. k. z siedzibą w G. o wydanie pisemnej interpretacji przepisów w trybie art. 10 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej.

We wniosku ww. przedsiębiorca poinformował, że jest spółką prowadzącą działalność związaną ze świadczeniem usług opiekuńczych w zakresie opieki nad osobami w podeszłym wieku oraz osobami niepełnosprawnymi. W tym celu zawiera umowy z przedstawicielami rodziny osoby wymagającej opieki (Klient). Znaczna część umów zawierana jest z Klientami mającymi siedzibę na terytorium Niemiec. W celu prawidłowego świadczenia usług na rzecz klientów, wnioskodawca współpracuje z osobami fizycznymi (opiekunkami), które w jego imieniu wykonują czynności opiekuńcze. Podstawą współpracy pomiędzy wnioskodawcą a opiekunką jest umowa cywilnoprawna – umowa zlecenia. Opiekunki są osobami fizycznymi nieprowadzącymi działalności gospodarczej. Z uwagi na fakt, iż część podopiecznych, nad którymi wnioskodawca sprawuje opiekę, mieszka na terytorium Niemiec, wnioskodawca wysyła opiekunki do wykonywania czynności opiekuńczych w podróż do Niemiec. Obecnie umowy z opiekunkami są zawarte na czas określony lub nieokreślony, ale są to umowy ramowe. W tym czasie wyjazdy opiekunek do Niemiec odbywają się w celu wykonywania czynności zleconych przez wnioskodawcę, na podstawie każdorazowych zleceń (poleceń wyjazdu). Wyjazdy trwają ok. 1 do 3 miesięcy i powtarzają się w ciągu roku. Niektóre usługi objęte umowami zawieranymi z opiekunkami są także wykonywane na terenie kraju. W sytuacji, kiedy opiekunki powrócą do kraju, oczekując na następny wyjazd, świadczą usługi polegające na działaniach informacyjnych i rekrutacyjnych, obejmujących wyszukiwanie potencjalnych osób zainteresowanych współpracą z wnioskodawcą do opieki. Usługi te wykonywane są na terenie kraju i objęte są odrębnym ryczałtowym wynagrodzeniem, w całości opodatkowanym w Polsce. Przewidywany czasookres świadczenia poszczególnych usług to np. dwa, trzy miesiące pracy na terytorium Niemiec związanej z podróżą i ok. jeden lub dwa miesiące pracy na terytorium RP.

Wnioskodawca wskazał, że z uwagi na powyższe, podróż do Niemiec odbywa się w ramach pracy najemnej w dwóch krajach na podstawie art. 13 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 883/2004 z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie koordynacji systemów zabezpieczenia społecznego (Dz.U. UE L 200 z 07.06.2004 r.). Składki na ubezpieczenie społeczne opiekunek opłacane są w Polsce, a spółka występuje do właściwego oddziału ZUS ze stosownymi wnioskami o wydanie zaświadczenia A1.

Ww. przedsiębiorca podał, iż obecnie wynagrodzenie opiekunek zostało określone w umowie jako wynagrodzenie miesięczne. Wypłacane jest raz w miesiącu w wysokości określonej w umowie. On jednak planuje zmianę zasad wynagradzania opiekunek, w porozumieniu z nimi, w ten sposób, że wynagrodzenie będzie wypłacane jednorazowo za okres wyjazdu, obejmujący 2 lub 3 pełne lub niepełne miesiące. Umowa ma przewidywać także, że za każdy dzień wykonywania usługi za granicą opiekunka otrzyma dodatek równowartości diety przysługującej z tytułu podróży służbowej poza granicami kraju (choć nie jest to dieta sensu stricte, albowiem w przypadku oddelegowania czy pracy najemnej w dwóch krajach przedsiębiorca nie ma obowiązku wypłacania diet). Dodatek ten będzie wypłacany jedynie w okresach wykonywania przez zleceniobiorcę pracy za granicą, za każdy dzień pobytu za granicą, w wysokości określonej w przepisach rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 29 stycznia 2013 r. w sprawie wysokości oraz warunków ustalania należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej poza granicami kraju. Wynagrodzenie oraz dodatek zgodnie z postanowieniami umowy zlecenie będą płatne kwartalnie w ciągu pierwszych 10 dni następnego kwartału. Jednocześnie umowa zlecenia będzie przewidywać, że na wniosek zleceniobiorcy w każdym czasie trwania umowy w pierwszych dwóch miesiącach kwartału może zostać mu wypłacona zaliczka na poczet przyszłego wynagrodzenia. Wysokość wypłaconej zaliczki nie przekroczy jednak w żadnym z miesięcy kwoty przeciętnego wynagrodzenia w gospodarce narodowej, o której mowa w § 2 pkt 16 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe. Wnioskodawca wskazał, że zaliczka może nie zostać wypłacona. Jest to kwestia indywidualnych uzgodnień opiekunki z wnioskodawcą.

Planując powyższe zmiany zasad wynagradzania opiekunek, wnioskodawca wskazał, iż powziął wątpliwość, jak wyliczyć podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne w poszczególnych miesiącach okresu, w którym opiekunka będzie odbywać wyjazd, tj. czy podstawa wymiaru składek w pierwszym pełnym lub niepełnym miesiącu wyniesie „0”, a w ostatnim miesiącu wyjazdu będzie mógł wyłączyć z oskładkowania część wynagrodzenia zleceniobiorcy wykonującego usługi w Niemczech – w wysokości równowartości diety przysługującej z tytułu podróży

służbowej poza granicami kraju, za każdy dzień pobytu, określonej w przepisach w sprawie wysokości oraz warunków ustalania należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowych poza granicami kraju, z tym zastrzeżeniem, że tak ustalony miesięczny przychód tych osób stanowiący podstawę wymiaru składek nie będzie mógł być niższy od kwoty przeciętnego wynagrodzenia, o której mowa w § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe. Powyższe wątpliwości skłoniły przedsiębiorcę do złożenia wniosku o wydanie pisemnej interpretacji indywidualnej.

We wniosku ww. spółka –powołując się na przepisy art. 4 pkt 9 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, § 2 ust. 1 pkt 16 i § 5 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe oraz art. 11 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych– zajęła stanowisko zgodnie z którym w opisanym przez nią przyszłym stanie faktycznym przyjąć należy, że w pierwszym pełnym lub niepełnym miesiącu lub w pierwszych dwóch miesiącach wyjazdu (w przypadku dłuższych wyjazdów obejmujących okres przewyższający 2 miesiące), kiedy wynagrodzenie zleceniobiorcy nie będzie wypłacane, podstawa wymiaru składek wyniesie „0”, a w przypadku wypłacenia zaliczki –podstawę wymiaru składek będzie stanowił kwota wypłaconej zaliczki; zaś w miesiącu po zakończeniu wyjazdu, kiedy wynagrodzenie zleceniobiorcy zostanie faktycznie wypłacone i będzie przekraczało kwotę przeciętnego wynagrodzenia, o której mowa § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r. wnioskodawca wyłączy kwotę dodatku otrzymywanego z tytułu oddelegowania do wysokości przeciętnego wynagrodzenia, a w przypadku gdy kwota wypłaconego wynagrodzenia nie przekroczy kwoty przeciętnego wynagrodzenia, podstawę wymiaru składek stanowić będzie faktycznie wypłacone wynagrodzenie.

Decyzją nr (...)z dnia 23 czerwca 2016 r. –zaskarżoną w niniejszej sprawie– Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w L. uznał za nieprawidłowe stanowisko przedstawione przez E. Sp. z o.o. Sp. k. we wniosku złożonym w dniu 13 czerwca 2016 r. w przedmiocie ustalenia podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne zleceniobiorców oddelegowanych do pracy poza granicami Polski. W uzasadnieniu decyzji organ rentowy – powołując się na przepisy art. 6 ust. 1 pkt 4, art. 18 ust. 1 i 3 w zw. z art. 4 pkt 9 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych oraz § 2 ust. 1 pkt 16 i § 5 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe – podał, że jakkolwiek przepisy ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych w zakresie podstawy wymiaru składek odnoszą się do przychodu, co oznacza, iż nie jest ważne, jakiego okresu przychód dotyczy, lecz kiedy został wypłacony lub pozostawiony do dyspozycji, to jednak dla zleceniobiorców oddelegowanych do pracy za granicą, do których stosuje się § 2 ust. 1 pkt 16 ww. rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r. –z uwagi na zawartą w tym przepisie specyfikę ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne– istotny jest okres, za jaki dokonywana jest wypłata przychodu, ponieważ stosuje się zasadę odejmowania równowartości diet za każdy dzień pobytu. Tym samym dochodzi do złamania „zasady przychodu”, a w konsekwencji, przy ustalaniu podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne dla zleceniobiorców oddelegowanych, do których zastosowanie znajduje § 2 ust. 1 pkt 16 ww. rozporządzenia, nie jest istotne kiedy przychód został faktycznie wypłacony (pozostawiony do dyspozycji), lecz jakiego okresu przychód dotyczy. Decydujące znaczenie przy ustalaniu podstawy wymiaru składek ma tu zatem powiązanie wypłaconego wynagrodzenia z okresem, którego on dotyczy. W sytuacji zaś wypłaty zaliczek na poczet przyszłego wynagrodzenia –ustalając podstawę wymiaru składek– na uwadze mieć należy, że na podstawie tę powinna mieć wpływ wyłącznie wysokość uzyskanego przychodu, a nie to, czy wynagrodzenie zostało wypłacone jednorazowo, czy też w formie zaliczki i wyrównania. Gdy wypłacona zostanie zaliczka w danym miesiącu, zdaniem ZUS, nie należy rozliczać składek (mimo, że powstał przychód). Składki zostaną rozliczone od łącznego wynagrodzenia, obejmującego zaliczki oraz wyrównanie wynagrodzenia, w miesiącu w którym nastąpi wypłata wyrównania. W przypadku zaś ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne w miesiącach rozliczenia wynagrodzenia za wykonany kontrakt, w sytuacji gdy zleceniobiorca nie otrzymywał zaliczek na poczet wynagrodzenia, podstawą wymiaru składek będzie wypłacone za cały okres wykonywanej umowy wynagrodzenie pomniejszone w myśl § 2 ust. 1 pkt 16 ww. rozporządzenia o kwotę równowartości diet przysługujących. Uzyskana jednak po pomniejszeniu o równowartość diet kwota powinna zostać –zdaniem ZUS– porównana z ustaloną proporcjonalnie do okresu, którego dotyczy wypłacane wynagrodzenie, wielokrotnością przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego w gospodarce

narodowej na dany rok kalendarzowy. Jeżeli kwota łącznego wynagrodzenia po pomniejszeniu o równowartość diety jest wyższa od kwoty wielokrotności przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego ustalonej odpowiednio do okresu wykonywania umowy, wówczas podstawę wymiaru składek stanowi ta kwota. W przeciwnym wypadku – podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne będzie stanowić ustalona proporcjonalnie do okresu umowy kwota wielokrotności przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w gospodarce narodowej ustalonego na dany rok kalendarzowy.

/bezsporne, a nadto dokumenty z akt ZUS/

Sąd zważył:

Odwołanie nie zasługiwało na uwzględnienie.

W rozpoznawanej sprawie spór sprowadzał się do ustalenia interpretacji przepisów w zakresie ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne w poszczególnych miesiącach dla osoby zatrudnionej na podstawie umowy zlecenia, która odbywać będzie wyjazd za granicę, za który przysługiwać jej będzie dodatek równowartości diety przysługującej z tytułu podróży służbowej poza granicami kraju, a wynagrodzenie płatne będzie jednorazowo za cały okres wyjazdu, obejmujący okres dłuższy niż 1 miesiąc, np. 1,5 miesiąca albo 2 lub 3 niepełne miesiące, i będzie przekraczało kwotę przeciętnego wynagrodzenia, także w sytuacji, gdy osoba taka w pierwszym lub pierwszych miesiącach pobrała zaliczki na poczet przyszłego wynagrodzenia.

Analizując stanowiska stron niniejszego sporu, Sąd doszedł do przekonania, iż stanowisko zaprezentowane przez organ rentowy w zaskarżonej decyzji jest słuszne.

Zgodnie z art. 6 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych osoby wykonujące pracę na podstawie umowy agencyjnej lub umowy zlecenia albo innej umowy o świadczenie usług, do której zgodnie z Kodeksem cywilnym stosuje się przepisy dotyczące zlecenia, podlegają obowiązkowo ubezpieczeniom emerytalnemu i rentowym.

W myśl zaś art. 18 ust. 1 i 3 w związku z art. 4 pkt 9 ww. ustawy systemowej – podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe zleceniobiorców stanowi przychód z tytułu wykonywania umowy zlecenia w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j.: Dz.U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.), jeżeli w umowie tej określono odpłatność za jej wykonywanie kwotowo, albo w kwotowej stawce godzinowej lub akordowej, albo prowizyjnie.

Katalog przychodów niestanowiących podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe zawarty został z kolei w rozporządzeniu Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe (t.jedn.: Dz.U. z 2015 r., poz. 2236). Zgodnie z § 2 tego rozporządzenia pewne grupy przychodów zostały wyłączone z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe. Na mocy § 5 ust. 1 pkt 2 ww. rozporządzenia, w brzmieniu obowiązującym od 1 sierpnia 2010 r., przepisy § 2-4 rozporządzenia stosuje się odpowiednio przy ustalaniu podstawy wymiaru składek m.in. do osób wykonujących pracę na podstawie umowy agencyjnej, lub umowy zlecenia albo innej umowy o świadczenie usług, do której zgodnie z Kodeksem cywilnym stosuje się przepisy dotyczące zlecenia. Jak słusznie zauważa organ rentowy, nie każde wyłączenie z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe wymienione w § 2-4 ww. rozporządzenia, przewidziane dla osób zatrudnionych na podstawie umowy o pracę znajdzie zastosowanie do umów zlecenia. Zastosowanie wyłączeń przewidzianych w tym rozporządzeniu w odniesieniu do umów zlecenia jest bowiem uzależnione od ich charakteru oraz dopuszczalności zawarcia poszczególnych instytucji w tego typu umowach. Stąd w przepisie § 5 cyt. rozporządzenia odesłanie do „odpowiedniego” stosowania regulacji z § 2-4 do ustalania podstawy wymiaru składek dla osób wykonujących pracę na podstawie umowy zlecenia.

W § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r. przewidziano, że podstawy wymiaru składek nie stanowi część wynagrodzenia pracowników zatrudnionych za granicą, odpowiadająca równowartości diety przysługującej z

tytułu podróży służbowych poza granicami kraju, za każdy dzień pobytu, określonej w przepisach w sprawie wysokości oraz warunków ustalania należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej poza granicami kraju, z tym zastrzeżeniem, że tak ustalony miesięczny przychód tych osób stanowiący podstawę wymiaru składek nie może być niższy od kwoty przeciętnego wynagrodzenia, o którym mowa w art. 19 ust. 1 ustawy systemowej.

Wyłączenie powyższe znajduje zastosowanie także w odniesieniu do zleceniobiorców, którym zleceniodawca rekompensuje zwiększone koszty utrzymania w związku ze świadczeniem usług poza granicami kraju. W konsekwencji, jeżeli zleceniobiorca wysłany do pracy za granicę podlega podczas świadczenia tej pracy polskiemu ustawodawstwu w zakresie zabezpieczenia społecznego zgodnie z unijnymi przepisami dotyczącymi koordynacji systemów zabezpieczenia społecznego, to podstawa wymiaru składek powinna zostać ustalona zgodnie z przepisem § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998 r. Oznacza to, że podstawa wymiaru składek nie może być niższa od kwoty przeciętnego wynagrodzenia, o którym mowa w art. 19 ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych.

A zatem, jak z powyższego wynika, ww. rozporządzenie wyłącza z obowiązku opłacania składek na ubezpieczenia społeczne część wynagrodzenia zleceniobiorców zatrudnionych za granicą, odpowiadającą równowartości diety przysługującej z tytułu podróży służbowej poza granicami kraju. Jak słusznie zauważył organ rentowy, ww. część wynagrodzenia odpowiadająca równowartości diety przysługuje za łączny czas pobytu pracownika (w rozpoznawanym przypadku –zleceniobiorcy) poza granicami kraju, obejmujący dni jego pracy, jak i dni rozkładowo wolne od pracy (np. sobotę i niedzielę, przypadające w trakcie trwania podróży służbowej). Dniem pobytu jest zaś dzień, za który pracownik otrzymuje wynagrodzenie stanowiące podstawę wymiaru składek, przy czym do dni pobytu nie zalicza się dni urlopu wypoczynkowego pracownika, tj. okresu ustawowego zwolnienia pracownika od obowiązku świadczenia pracy. Ustalona w ten sposób podstawa wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne pracowników, wykonujących czasowo pracę za granicą, nie może być jednak (po odjęciu równowartości diet od przychodu pracownika) niższa od kwoty prognozowanego przeciętnego wynagrodzenia w gospodarce narodowej na dany rok kalendarzowy.

Powołane wyżej przepisy ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych w zakresie podstawy wymiaru składek odnoszą się do przychodu w ujęciu kasowym, tzn. że nie jest ważne, jakiego okresu przychód dotyczy, lecz kiedy został wypłacony lub postawiony do dyspozycji. W ocenie Sądu jednak dla zleceniobiorców oddelegowanych do pracy za granicę, do których stosuje się § 2 ust. 1 pkt 16 ww. rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r. – z uwagi na zawartą w tym przepisie specyfikę ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne – istotny jest okres, za jaki dokonywana jest wypłata przychodu, ponieważ stosuje się zasadę odejmowania równowartości diet za każdy dzień pobytu. W związku z czym, jak słusznie zauważył organ rentowy, w tym wypadku dojdzie do złamania ww. „zasady przychodu”, co nie mogłoby mieć zastosowania w przypadku pracowników wykonujących pracę w Polsce, którym nie zaniża się podstawy wymiaru składek poprzez odejmowanie równowartości diet i nie porównuje się do żadnego parametru. W konsekwencji, zasadnie przyjął organ rentowy w swoim stanowisku, że przy ustalaniu podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne dla osób oddelegowanych (zleceniobiorców), do których znajduje zastosowanie ww. § 2 ust. 1 pkt 16 ww. rozporządzenia – nie będzie istotne, kiedy przychód został faktycznie wypłacony (pozostawiony do dyspozycji), lecz jakiego okresu przychód ten dotyczy. Stanowiska tego nie zmienia powołanie się przez wnioskodawcę na orzeczenia Sądu Najwyższego, potwierdzające rozumienie pojęcia przychodu na gruncie ubezpieczeń społecznych w ujęciu kasowym, albowiem żadne z tych orzeczeń nie dotyczy sytuacji (stanu faktycznego), jaki jest przedmiotem oceny w niniejszym postępowaniu. Podobnie, tut. Sąd nie jest związany interpretacją przepisów zaprezentowaną przez inny Sąd choćby w podobnym lub takim samym stanie faktycznym.

Decydujące zatem znaczenie –w ocenie tut. Sądu– przy ustalaniu podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne zleceniobiorców w przyszłym stanie faktycznym, jaki we wniosku o interpretację zaprezentował wnioskodawca –wbrew odmiennemu stanowisku skarżącego– ma powiązanie wypłaconego wynagrodzenia (z tytułu umowy zlecenia wykonywanej za granicą przez okres dłuższy niż 1 miesiąc) z okresem, którego wynagrodzenie to dotyczy.

Dlatego też, słusznie organ rentowy uznał, że w przypadku ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne takich zleceniobiorców w miesiącach rozliczenia wynagrodzenia za wykonany kontrakt, w sytuacji gdy zleceniobiorca nie otrzymał zaliczek na poczet wynagrodzenia, podstawą wymiaru składek będzie wypłacone mu za cały okres wykonywanej umowy wynagrodzenie pomniejszone w myśl § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe, o kwotę równowartości diet przysługujących. Uzyskana po pomniejszeniu o równowartość diet kwota powinna zostać porównana z ustaloną proporcjonalnie do okresu, którego dotyczy wypłacane wynagrodzenie, wielokrotnością przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego w gospodarce narodowej na dany rok kalendarzowy. Jeżeli kwota łącznego wynagrodzenia po pomniejszeniu o równowartość diet jest wyższa od kwoty wielokrotności przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego ustalonej odpowiednio do okresu wykonywania umowy, wówczas podstawę wymiaru składek stanowi ta kwota. W przeciwnym wypadku – podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne będzie stanowił ustalona proporcjonalnie do okresu umowy kwota wielokrotności przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w gospodarce narodowej ustalonego na dany rok kalendarzowy. Ustalając zaś podstawę wymiaru składek w sytuacji wypłaty zaliczek na poczet przyszłego wynagrodzenia -w rozpoznawanym stanie faktycznym- na podstawę wymiaru składek powinna mieć wpływ wyłącznie wysokość uzyskanego przychodu, a nie to, czy wynagrodzenie zostało wypłacone jednorazowo, czy też w formie zaliczki i wyrównania. W takim wypadku, gdy zaliczka zostanie w danym miesiącu wypłacona, nie należy rozliczać składek (mimo, że powstał przychód). Składki bowiem powinny zostać rozliczone od łącznego wynagrodzenia, obejmującego zaliczki oraz wyrównanie wynagrodzenia, w miesiącu, w którym nastąpi wypłata wyrównania.

W ocenie Sądu Okręgowego, dokonana przez organ rentowy w zaskarżonej decyzji interpretacja przepisów nie uchybia zasadom logicznego rozumowania ani nie jest sprzeczna z dotychczasowym rozumieniem pojęć z zakresu ubezpieczenia społecznego, w efekcie czego Sąd uznał ją za prawidłową. Odwołanie zaś nie dostarczyło podstaw, by decyzję tę zmienić. Skutkiem czego, na podstawie art. 477¹⁴ § 1 k.p.c., podlegało oddaleniu.

O kosztach zastępstwa procesowego Sąd orzekł na podstawie art. 98 § 1 i 3 k.p.c. w zw. z § 9 ust. 2 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 22 października 2015 r. w sprawie opłat za czynności radców prawnych (Dz.U. z 2015 r., poz. 1804), przy uwzględnieniu treści § 2 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 3 października 2016 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie opłat za czynności radców prawnych (Dz.U. z 2016 r., poz. 1667).