



Sygn. akt II UK 474/17

WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 15 stycznia 2019 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Dawid Miąsik (przewodniczący)

SSN Piotr Prusinowski

SSN Jolanta Frańczak (sprawozdawca)

Protokolant Grażyna Niedziałkowska

w sprawie z odwołania K. [...] S.A. Centrali w L.

od decyzji Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddziału w L.

o wydanie pisemnej interpretacji przepisów prawnych,

po rozpoznaniu na rozprawie w Izbie Pracy i Ubezpieczeń Społecznych w dniu 15 stycznia 2019 r.,

skargi kasacyjnej odwołującej się od wyroku Sądu Apelacyjnego w [...]

z dnia 5 kwietnia 2017 r., sygn. akt III AUa [...],

**uchyla zaskarżony wyrok i przekazuje sprawę Sądowi
Apelacyjnemu w [...] do ponownego rozpoznania oraz orzeczenia
o kosztach postępowania kasacyjnego.**

UZASADNIENIE

Sąd Okręgowy – Sąd Pracy i Ubezpieczeń Społecznych w L. wyrokiem z dnia 27 lipca 2016 r. oddalił odwołanie wnioskodawcy K. [...] S.A. Centrala w L. (dalej jako wnioskodawca) od decyzji Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddział

w L. z dnia 3 marca 2016 r., uznającej za nieprawidłowe stanowisko wnioskodawcy zawarte we wniosku z dnia 12 lutego 2016 r., według którego kwoty wypłacone członkom rady nadzorczej tytułem zwrotu kosztów poniesionych w związku z wykonywaniem powierzonych im funkcji, tj. kosztów dojazdów z miejsca zamieszkania do siedziby Centrali na posiedzenia rady nadzorczej, powinny być traktowane jako zwrot kosztów podróży służbowej w rozumieniu § 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 (obecnie jednolity tekst: Dz.U. z 2017 r., poz. 1949, dalej jako rozporządzenie z dnia 18 grudnia 1998 r.) i być wyłączone z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe, co wynika z § 5 ust. 2 pkt 3 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r., stanowiącego, że § 2 rozporządzenia stosuje się odpowiednio przy ustalaniu podstawy wymiaru składek członków rad nadzorczych wynagradzanych z tytułu pełnienia tej funkcji, przy czym dla zastosowania wymienionych w nim wyłączeń z podstawy wymiaru składek na te ubezpieczenia niezbędne jest, aby dane świadczenie stanowiło przychód członka rady nadzorczej z tytułu działalności wykonywanej osobiście.

Sąd Okręgowy ustalił, że wnioskodawca we wniosku z dnia 12 lutego 2016 r., złożonym na podstawie art. 10 ustawy z dnia 2 lipca 2014 r. o swobodzie działalności gospodarczej (jednolity tekst: Dz.U. z 2017 r., poz. 2168 ze zm.) podał, że jest spółką akcyjną prowadzącą działalność w zakresie wydobywania i przetwarzania kopalin. Członkowie rady nadzorczej otrzymują z tytułu wykonywania powierzonych im funkcji wynagrodzenie oraz na podstawie pkt 9 uchwały Walnego Zgromadzenia nr 15/2003 są im zwracane koszty związane z udziałem w pracach rady nadzorczej, w tym koszty przejazdu z miejsca zamieszkania do miejsca odbycia posiedzenia rady nadzorczej i z powrotem oraz koszty zakwaterowania i wyżywienia. W ocenie wnioskodawcy, zarówno wynagrodzenie wypłacane członkom rady nadzorczej z tytułu pełnienia powierzonych funkcji, jak i zwrot kosztów poniesionych w związku z dojazdem na posiedzenia rady nadzorczej należy uznać za przychód z działalności wykonywanej osobiście w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 2 w związku z art. 13 pkt 7 ustawy z dnia 21 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (obecnie jednolity tekst: Dz.U. z 2018 r.,

poz. 1509 ze zm.). Natomiast zasady ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne zawierają przepisy rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r., a przede wszystkim zawarty w nich katalog przychodów niestanowiących podstawy wymiaru składek, a wśród nich wymienione diety i inne należności z tytułu podróży służbowej pracownika odnoszące się do należności pracowników, o których mowa w art. 77⁵ k.p. Za czas podróży służbowej pracownikowi przysługują: diety, zwrot kosztów przejazdu, noclegów i udokumentowanych wydatków, których w przypadku faktycznej wypłaty nie wlicza się do podstawy wymiaru składek – do określonego limitu, zgodnie z § 7 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 29 stycznia 2013 r. w sprawie należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce budżetowej z tytułu podróży służbowej (Dz.U. z 2013 r., poz. 167, dalej jako rozporządzenie z dnia 29 stycznia 2013 r.). Zdaniem wnioskodawcy, § 5 ust. 2 pkt 3 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r. - który wszedł w życie z dniem 1 stycznia 2015 r. - nie zawęża możliwości dokonywania wyłączeń z podstawy wymiaru składek jedynie do członków rady nadzorczej pełniących swe funkcje na podstawie stosunku pracy. Wobec tego zwrot kosztów dojazdu członków rady nadzorczej na posiedzenia rady powinien być potraktowany jako zwrot kosztów podróży w rozumieniu § 2 ust. 1 pkt 15 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r. i wyłączony z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe.

Przy takich ustaleniach faktycznych Sąd Okręgowy uznał odwołanie za nieuzasadnione. Powołując się na przepisy art. 6 ust. 1 pkt 22, art. 13 pkt 17, art. 18 ust. 4 pkt 10 w związku z art. 4 pkt 9 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (jednolity tekst: Dz.U. z 2017 r., poz. 1778 ze zm., dalej jako ustawa systemowa) oraz art. 10 ust. 1 pkt 2 w związku z art. 13 pkt 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych stwierdził, że przychodem członków rad nadzorczych jest zarówno wynagrodzenie wypłacone członkom rady nadzorczej z tytułu pełnienia powierzonych funkcji, jak i zwrot poniesionych przez członków rady kosztów dojazdu z miejsca zamieszkania do siedziby Centrali w celu odbycia posiedzenia rady nadzorczej. Przychód ten nie może jednak zostać wyłączony z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe członków rady nadzorczej. Katalog przychodów niestanowiących podstawy

wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe został wyszczególniony w § 2 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r. Zgodnie z § 2 ust. 1 pkt 15 tego rozporządzenia podstawy wymiaru składek nie stanowią diety i inne należności z tytułu podróży służbowej pracownika - do wysokości określonej w przepisach w sprawie wysokości oraz warunków ustalania należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej, z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju oraz poza granicami kraju, z zastrzeżeniem pkt 17. W myśl § 5 ust. 2 pkt 3 tego rozporządzenia przepisy § 2-4 stosuje się odpowiednio przy ustalaniu podstawy wymiaru składek członków rad nadzorczych wynagradzanych z tytułu pełnienia tej funkcji. W ocenie Sądu Okręgowego, samo wprowadzenie nazwy „dieta” do relacji pomiędzy członkiem rady nadzorczej a spółką nie oznacza automatycznie, że tak nazwane świadczenie ma charakter diety w rozumieniu przepisów regulujących należności przysługujące pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej i że może korzystać z wyłączenia z podstawy wymiaru składek, o którym mowa w rozporządzeniu z dnia 18 grudnia 1998 r. Obowiązujący od dnia 30 marca 2001 r. art. 77⁵ k.p. stanowił, że pracownikowi wykonującemu na polecenie pracodawcy zadanie służbowe poza miejscowością, w której znajduje się siedziba pracodawcy, lub poza stałym miejscem pracy przysługuje zwrot kosztów związanych z podróżą służbową. Według nowego brzmienia art. 77⁵ k.p., obowiązującego od dnia 1 stycznia 2003 r., 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. Przepis ten stanowi delegację dla ministra właściwego do spraw pracy do określenia, w drodze rozporządzenia, szczegółowych zasad ustalania oraz wysokości należności przysługujących pracownikowi z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju oraz poza granicami kraju, w szczególności w zakresie diet oraz zwrotu kosztów przejazdów, noclegów i innych udokumentowanych wydatków, którym jest obecnie rozporządzenie z dnia 29 stycznia 2013 r. Z powołanych regulacji wynika, że podróż służbowa jest odbywana poza miejscowością, w której znajduje się siedziba pracodawcy lub poza stałym miejscem pracy, na polecenie

pracodawcy, w celu wykonywania określonego przez pracownika zadania. Cechy te muszą wystąpić łącznie, a całe zdarzenie powinno mieć charakter incydentalny. Według orzecznictwa podróż służbowa charakteryzuje się tym, że stanowi wyjątkowe zjawisko w kompleksie pracowniczych obowiązków, jej czas nie może być z reguły racjonalnie wykorzystywany dla wykonywania pracy na rzecz pracodawcy, a pracownik ma pewną swobodę wyboru godziny wyjazdu (powrotu), środka lokomocji, a niekiedy trasy. Tymczasem relacja między członkiem rady nadzorczej a wnioskodawcą nie jest oparta na umowie o pracę i to już wyłącza możliwość stosowania zasad wyłączenia z podstawy oskładkowania kwot, które związane są z przemieszczaniem się członka rady nadzorczej na posiedzenia rady. Nawet gdyby do tej relacji zastosować analogię ze stosunkiem pracowniczym to, aby uznać dojazdy członka rady nadzorczej z miejsca swojego zamieszkania do siedziby wnioskodawcy na posiedzenia rady za podróż służbową w rozumieniu art. 77⁵ k.p., dojazdy te musiałyby być epizodyczne, wyjątkowe i do miejsca, które nie jest „miejscem wykonywania funkcji”, gdyż w przypadku członka rady nadzorczej nie można mówić o wykonywaniu pracy ani miejscu wykonywania tej pracy w rozumieniu kodeksowym. Dojazdy na posiedzenia rady nadzorczej nie są epizodyczne tylko regularne, skoro podstawowym zakresem działania członków rady nadzorczej jest stały nadzór nad działalnością spółki, zaś rada nadzorcza odbywa posiedzenia co najmniej raz na kwartał. Posiedzenia rady nadzorczej odbywają się z reguły w siedzibie spółki, a zatem przyjazd członka rady jest przyjazdem do siedziby „pracodawcy”, czyli do miejsca, gdzie ma on obowiązek wykonywać swoją funkcję, a nie poza miejscowość, w której znajduje się siedziba pracodawcy lub poza stałe miejsce pracy. Sytuację tę można z pewnym uproszczeniem porównać do sytuacji przyjazdu pracownika do miejsca wykonywania pracy. Wobec powyższego kwoty wypłacane członkowi rady nadzorczej tytułem zwrotu kosztów takiego przejazdu nie mogą być uznane za diety czy inne należności z tytułu podróży służbowej pracownika i korzystać ze zwolnienia od oskładkowania w myśl § 2 ust. 1 pkt 15 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r.

Sąd Apelacyjny - Sąd Pracy i Ubezpieczeń Społecznych w [...], po rozpoznaniu apelacji wnioskodawcy, wyrokiem z dnia 5 kwietnia 2017 r. oddalił

apelację. Sąd ten podzielił co do zasady stanowisko Sądu pierwszej instancji, choć nie zgodził się ze stwierdzeniem, że głównym powodem wykluczenia możliwości stosowania zasad wyłączenia z podstawy oskładkowania kwot związanych z przemieszczaniem się członka rady nadzorczej na posiedzenia rady jest brak oparcia relacji między spółką a członkiem zarządu na umowie o pracę. Zapatrywanie to jest błędne bowiem zgodnie z § 1 pkt 2 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 22 grudnia 2014 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe (Dz.U. z 2014 r., poz. 1967, dalej jako rozporządzenie zmieniające), które weszło w życie z dniem 1 stycznia 2015 r., przepisy § 2-4 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r. stosuje się odpowiednio przy ustalaniu podstawy wymiaru składek do członków rad nadzorczych wynagradzanych z tytułu pełnienia tej funkcji. Z tego odesłania wprost wynika, że § 2 ust. 1 pkt 15 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r. znajduje odpowiednie zastosowanie do ustalania podstawy wymiaru składek członków rad nadzorczych w spółkach handlowych jako odrębnej kategorii ubezpieczonych. Sąd Apelacyjny podzielił natomiast interpretację pojęcia „podróży służbowej” (art. 77⁵ § 1 k.p.) dokonaną przez Sąd pierwszej instancji i podkreślił, że wykonywaniem zadania służbowego w myśl art. 77⁵ § 1 k.p. nie jest wykonywanie pracy określonego rodzaju, wynikającej z charakteru zatrudnienia. Z przepisu tego wynika, że podróż służbowa ma charakter incydentalny. Zadanie musi być skonkretyzowane i nie może mieć charakteru generalnego. Nie jest podróżą służbową wykonywanie pracy w różnych miejscowościach, gdy przedmiotem zobowiązania pracownika jest stałe wykonywanie pracy w tych miejscowościach. Sąd Apelacyjny podniósł, że stosownie do art. 389 k.s.h. zarząd lub członek rady nadzorczej mogą żądać zwołania rady nadzorczej, podając proponowany porządek obrad (§ 1), rada nadzorcza powinna być zwoływana w miarę potrzeb, nie rzadziej jednak niż trzy razy w roku obrotowym (§ 3). Częstotliwość posiedzeń wynikająca z przepisu art. 389 § 3 k.s.h. nie jest określona w sposób „sztywny”, a jedynie wskazujący na minimalną liczbę posiedzeń w danym roku. Posiedzenia rady nadzorczej powinny bowiem odbywać się w miarę potrzeby zważywszy, że podstawowym obowiązkiem tego organu jest stały efektywny nadzór nad spółką. W ocenie Sądu Apelacyjnego,

biorąc pod uwagę całokształt obowiązków, do wykonywania których powoływani są członkowie rady nadzorczej, przejazdu w celu odbywania posiedzeń rady nie stanowią zjawiska nietypowego, okazjonalnego, skoro udział w tych posiedzeniach należy do istoty obowiązków związanych z pełnieniem nadzoru. Zjawiskiem takim byłby przejazd bądź przelot na konferencję poświęconą zagadnieniom z zakresu branży, w której działa dana spółka. Tym samym kwoty wypłacane tytułem zwrotu kosztów takiego przejazdu nie mogą być uznane za diety czy inne należności z tytułu podróży służbowej pracownika i korzystać ze zwolnienia od oskładkowania stosownie do § 2 ust. 1 pkt 15 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r.

Wnioskodawca zaskarżył w całości wyrok Sądu Apelacyjnego skargą kasacyjną, domagając się uchylenia zaskarżonego wyroku w całości i orzeczenia przez Sąd Najwyższy co do istoty sprawy przez zmianę wyroku Sądu pierwszej instancji oraz zmianę zaskarżonej decyzji i uznanie za prawidłowe stanowiska przedstawionego we wniosku o wydanie pisemnej interpretacji przepisów w przedmiocie dopuszczalności wyłączenia z podstawy wymiaru składek przychodu z tytułu zwracanych członkom rady nadzorczej kosztów dojazdu na posiedzenia rady nadzorczej oraz zasądzenia od organu rentowego kosztów postępowania za obie instancje i kosztów postępowania wywołanych skargą kasacyjną oraz rozpoznania skargi kasacyjnej na rozprawie.

Skargę kasacyjną oparto na podstawie naruszenia prawa materialnego - § 2 ust. 1 pkt 15 w związku z § 5 ust. 2 pkt 3 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r. w związku z art. 18 ust. 4 pkt 10, art. 4 pkt 9 i art. 6 ust. 1 pkt 22 w związku z art. 13 pkt 17 ustawy systemowej w związku z art. 77⁵ § 1 k.p., przez ich błędną wykładnię i przyjęcie, że do wartości zwrotu kosztów dojazdów członków rady nadzorczej na posiedzenia rady nie ma zastosowania wyłączenie z podstawy wymiaru składek wynikające z § 2 ust. 1 pkt 15 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r. oraz pominięcie przy ich interpretacji zadań, specyfiki i form działania rady nadzorczej oraz jej członków, wynikających z art. 382 § 2 k.s.h., art. 383 § 1 k.s.h., art. 389 § 1-3 k.s.h. oraz art. 390 § 1 i 3 k.s.h., jak również zasad wynagradzania członków rady nadzorczej określonych w art. 392 § 1-3 k.s.h.

We wniosku o przyjęcie skargi kasacyjnej do rozpoznania skarżący powołał się na konieczność rozstrzygnięcia przez Sąd Najwyższy zagadnienia prawnego, a

mianowicie czy zwrot kosztów dojazdu członków rady nadzorczej na posiedzenia rady nadzorczej objęty jest zakresem odpowiedniego stosowania § 5 ust. 2 pkt 3 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r., zgodnie z którym przepis § 2 ust. 1 pkt 15 wyłączający z podstawy wymiaru składek diety i inne należności z tytułu podróży służbowych pracowników należy odpowiednio stosować do członków rad nadzorczych wynagradzanych z tytułu pełnienia tej funkcji. W ocenie skarżącego, oczywiście bezzasadne jest uznanie, że przychód z tytułu zwracanych członkowi rady nadzorczej kosztów dojazdów na posiedzenia rady nadzorczej nie podlega wyłączeniu z podstawy wymiaru składek w sytuacji, gdy nawet w utrwalonej już linii interpretacyjnej Zakładu Ubezpieczeń Społecznych nie budzi wątpliwości, iż przedmiotowy przychód mieści się w zakresie wyłączenia jako zwrot kosztów pracowniczych podróży służbowych.

Pełnomocnik organu rentowego na rozprawie w dniu 15 stycznia 2019 r. wniósł o oddalenie skargi kasacyjnej oraz zasądzenie na rzecz organu rentowego kosztów postępowania kasacyjnego.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Zarzuty skargi kasacyjnej uzasadniają uchylenie wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania. W rozpoznawanej sprawie w pierwszej kolejności wskazać trzeba, że zgodnie z treścią art. 10 ust. 1 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, obowiązującego w dacie wydania zaskarżonej decyzji (obecnie art. 34 ust. 1 i 5 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców; Dz.U. z 2018 r., poz. 646), przedsiębiorca może złożyć do właściwego organu administracji publicznej lub państwowej jednostki organizacyjnej wniosek o wydanie pisemnej interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania przepisów, o ile wynika z nich obowiązek świadczenia daniny publicznej oraz składek na ubezpieczenie społeczne lub zdrowotne w indywidualnej jego sprawie. W takim wypadku zakres i przedmiot sprawy wyznacza treść wniosku wszczynającego postępowanie (por. postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 18 września 2014 r., III UK 122/13, LEX nr 1521319). Przedmiot interpretacji może dotyczyć zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzeń przyszłych (por. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 12

marca 2015 r., II UK 79/14, LEX nr 1665733). Interpretacja wiąże się zatem z konkretnym zagadnieniem i nie ma charakteru abstrakcyjnego, nawet jeśli dotyczy zdarzenia przyszłego. Interpretacja przybiera postać indywidualnej decyzji organu rentowego. Od takiej decyzji - stosownie do art. 83 ust. 2 ustawy systemowej - przysługuje odwołanie do sądu na zasadach określonych w przepisach Kodeksu postępowania cywilnego (por. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 6 kwietnia 2011 r., II UK 331/10, OSNP 2012 nr 11-12, poz. 147 czy postanowienie z dnia 5 października 2011 r., II UK 33/11, LEX nr 1308096). W judykaturze jednolicie przyjmuje się, że przewidziana w art. 10 ust. 1 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej instytucja interpretacji dotyczy wszystkich przepisów kształtujących obowiązki płatników w zakresie świadczenia przez nich danin publicznych i składek na ubezpieczenia społeczne lub ubezpieczenie zdrowotne, a zatem przepisów dotyczących ich ustalania, obliczania i uiszczania (opłacania).

W prawie ubezpieczeń powstanie tytułu ubezpieczenia społecznego, a także określenie wysokości składek na to ubezpieczenie regulowane są przepisami ustawy systemowej (por. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 12 marca 2015 r., II UK 136/14, LEX nr 1666019 z glosą A. Musiały, Praca i Zabezpieczenie Społeczne 2015 nr 10, s. 39-41 czy z dnia 18 grudnia 2014 r., III UK 72/14, OSNP 2016 nr 8, poz. 108). Ustawa ta w art. 6 ust. 22 oraz art. 13 pkt 17 (przepisy te weszły w życie z dniem 1 stycznia 2015 r. na podstawie ustawy z dnia 23 października 2014 r. o zmianie ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych i zmianie niektórych ustaw; Dz.U. z 2014 r., poz. 1831) stanowi, że obowiązkowo ubezpieczeniom emerytalnemu i rentowym podlegają z zastrzeżeniem art. 8 i 9 osoby fizyczne, które na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej są członkami rad nadzorczych wynagradzanymi z tytułu pełnienia tej funkcji od dnia powołania do dnia zaprzestania pełnienia tej funkcji. W art. 18 ustawy systemowej określono podstawę wymiaru składki na ubezpieczenia emerytalne i rentowe dla każdej z kategorii ubezpieczonych. Dla osób podlegających owym ubezpieczeniom z tytułu pełnienia funkcji członka rady nadzorczej podstawę wymiaru składki na ubezpieczenie emerytalne i rentowe stanowi przychód łącznie z kosztami uzyskania i kwotą podatku, o których mowa w przepisach o podatku dochodowym od osób fizycznych (art. 18 ust. 4 pkt 10 w związku z art. 4 pkt 9 ustawy systemowej w związku

z art. 13 pkt 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych). Regulacja zawarta w art. 18 ustawy systemowej określa zatem wyłącznie w sposób pozytywny, jakiego rodzaju przychód stanowi podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe ubezpieczonych wymienionych w tym przepisie. Nie wymienia natomiast ani ograniczeń w tym zakresie, ani tym bardziej wyłączeń z podstawy wymiaru składek jakichkolwiek przychodów, oczywiście poza tymi, które nie są przychodami w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych. Do określenia wyłączeń z podstawy wymiaru składek niektórych rodzajów przychodów został zobowiązany minister do spraw zabezpieczenia społecznego na podstawie delegacji ustawowej zawartej w art. 21 powołanej ustawy. Realizując tę delegację, Minister Pracy i Polityki Socjalnej wydał rozporządzenie z dnia 18 grudnia 1998 r. Treść przepisów tego rozporządzenia wyraźnie wskazuje, że zasadniczo dotyczą one stanowiącego podstawę wymiaru składek przychodu osiąganego przez pracowników u pracodawcy z tytułu zatrudnienia w ramach stosunku pracy (§ 1) oraz - przez odpowiednie zastosowanie - do przychodu uzyskiwanego przez osoby wymienione w § 5, w tym do ustalania podstawy wymiaru składek członków rad nadzorczych wynagradzanych z tytułu pełnienia tej funkcji (§ 5 ust. 2 pkt 3). Sąd Najwyższy w uzasadnieniu wyroku z dnia 1 marca 2018 r., III UK 33/17 (OSNP 2018 nr 11, poz. 152), dokonując wykładni § 5 ust. 2 pkt 2 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r. wskazał, że zgodnie z ogólnymi zasadami techniki prawodawczej wyrażonymi w przepisach ZASAD TECHNIKI PRAWODAWCZEJ (dalej jako ZTP), stanowiących załącznik do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie zasad techniki prawodawczej (jednolity tekst: Dz.U. z 2016 r., poz. 283), akty normatywne redaguje się w sposób zwięzły i syntetyczny (§ 5 ZTP), unikając powtórzeń (§ 23 ZTP). Jednym z podstawowych sposobów realizacji tych zasad jest korzystanie z odesłań. Odesłania są wyjątkiem od nakazu regulowania danej dziedziny spraw w sposób wyczerpujący w jednym akcie (§ 2 ZTP), a przesłanki ich stosowania powinny być interpretowane ściśle. Wśród przesłanek tych § 156 ust. 1 ZTP wymienia dwie: potrzebę osiągnięcia skrótowności tekstu i potrzebę zapewnienia spójności regulowanych instytucji prawnych. Z § 4 ZTP wynika z kolei, że odesłanie jest sposobem na unikanie powtórzeń. Tak też

zazwyczaj traktuje odesłania Trybunał Konstytucyjny (zob. np. wyrok z dnia 29 czerwca 2006 r., P 30/05, OTK-A 2006 nr 6, poz. 70). W innych orzeczeniach Trybunał Konstytucyjny podkreślał, że stosowanie odesłań jest normalną techniką prawodawczą, podyktowaną takimi względami, jak zwięzłość tekstu, zapewnienie niesprzeczności (z zachowaniem możliwości regulacji wyjątkowej) i różnorodność szczebla aktów prawnych regulujących to samo zagadnienie (por. wyrok z dnia 27 listopada 2006 r., K 47/04, OTK-A 2006 nr 10, poz. 153). Wśród odesłań należy wyróżnić dwa ich rodzaje: odesłania do przepisów stosowanych wprost i odesłania do przepisów stosowanych odpowiednio. Odesłanie do stosowania wprost stosuje się wtedy, gdy stosowany przepis zachowa ten sam sens w kontekście ustawy odsyłającej, w szczególności pełna jego treść da się dokładnie zastosować w korzystającym z odesłania przypadku. Natomiast odesłanie do stosowania odpowiedniego zakłada, że treść przepisu, do którego zastosowano odesłanie, może zostać zmodyfikowana. Odesłanie takie zwykle oznacza, że przepis należy zastosować analogicznie, ponieważ zastosowanie go wprost jest niemożliwe. W uchwale składu siedmiu sędziów z dnia 30 stycznia 2001 r., I KZP 50/00 (OSNKW 2001 nr 3 - 4, poz. 16), Sąd Najwyższy wyjaśnił, że reguły techniki legislacyjnej dopuszczają posłużenie się odesłaniem, a więc zamieszczeniem w akcie prawnym przepisu stanowiącego, iż właściwa norma znajduje się w tekście innego przepisu. Jeśli przepis, do którego odsyła się (przepis odesłania), normuje inną instytucję prawną, to w przepisie odsyłającym używa się zwykle sformułowania o odpowiednim stosowaniu. W tym właśnie, tj. w posłużeniu się przepisem z obszaru normowania odmiennej instytucji prawnej, wyraża się najbardziej podstawowe znaczenie „odpowiedniego” stosowania przepisu prawa. Wyprowadzone kolejno z obu przepisów (przepis odesłania i przepis odsyłający) normy różnią się wówczas elementami związanymi z jedną tylko z tych instytucji. Tak pojmowany aspekt formalny nie wyjaśnia jednak w pełni istoty „odpowiedniego” stosowania prawa. Należy bowiem uwzględnić konsekwencje tego, że przepis, który ma być odpowiednio stosowany, jest źródłem normy kierowanej do dwóch zakresów odniesienia. Pierwszy z nich reguluje instytucję prawną, z którą przepis odesłania jest bezpośrednio związany. Drugi zakres odniesienia obejmuje regulację innej instytucji, przy której normowaniu zamieszczono przepis odsyłający. Treść normy

funkcjonującej w pierwszym zakresie odniesienia daje się ustalić wprost z brzmienia przepisu odesłania. Natomiast przeniesienie tej normy poza macierzysty zakres regulacji odbywa się z założonym przez ustawodawcę dostosowaniem do drugiego zakresu odniesienia, dopuszczonym formułą „odpowiedniego” stosowania przepisu. Przy ustalaniu sposobu dostosowania normy w drugim zakresie odniesienia niezbędne staje się wykorzystanie zasad wykładni systemowej i funkcjonalnej. Te zaś skłaniają do przyjęcia, że stosowanie normy w drugim zakresie odniesienia, chociaż „odpowiednie”, powinno nastąpić w sposób najbardziej zbliżony do tego, w jakim funkcjonuje ona w pierwszym zakresie. Przy odmiennym założeniu posłużenie się odesłaniem do innego przepisu, odpowiednio stosowanego, traciłoby rację bytu, gdyż osłabiałoby wymóg ścisłego i jasnego określenia granic obowiązywania normy prawnej, jako wzorca powinnego zachowania się jej adresata. Podobnie w uchwale z dnia 6 grudnia 2000 r., III CZP 41/00 (OSNC 2001 nr 4, poz. 57), Sąd Najwyższy zauważył, że powszechnie przyjmuje się, iż „odpowiednie” stosowanie przepisu może polegać na jego zastosowaniu wprost albo z pewnymi modyfikacjami usprawiedliwionymi odmiennością stanu „podciąganego” pod dyspozycję stosowanego przepisu, bądź na niedopuszczalności jego stosowania do rozpatrywanego stanu w ogóle. Ta niedopuszczalność może przy tym wynikać albo bezpośrednio z treści wchodzących w grę regulacji prawnych, albo z tego, że zastosowania danej normy nie dałoby się pogodzić ze specyfiką i odmiennością rozpoznawanego stanu.

W rozpoznawanej sprawie skarżący zwraca uwagę właśnie na odmiennność stanu podciąganego pod dyspozycję § 2 ust. 1 pkt 15 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r., wskazując, że podróże członków rady nadzorczej na posiedzenia rady powinno się uznać za porównywalne z podróżami służbowymi pracowników w takim stopniu, że uzasadnia to wyłączenie z podstawy wymiaru składek zwrotu kosztów wynikających z dojazdów na posiedzenia rady nadzorczej. Podstawy wymiaru składek nie stanowią bowiem, zgodnie z § 2 ust. 1 pkt 15 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r., diety i inne należności z tytułu podróży służbowej pracownika - do wysokości określonej w przepisach w sprawie wysokości oraz warunków ustalania należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej, z tytułu podróży

służbowej na obszarze kraju oraz poza granicami kraju, z zastrzeżeniem pkt 17. Sąd Najwyższy w swoim orzecznictwie dokonując wykładni art. 77⁵ § 1 k.p. przyjmuje, że pod pojęciem podróży pracowniczej, nazywanej tradycyjnie podróżą „służbową” rozumie się wykonywanie - określonych przez pracodawcę - zadań (czynności) poza miejscowością stanowiącą siedzibę pracodawcy lub poza stałym miejscem pracy, w terminie i w miejscu wskazanym w poleceniu wyjazdu służbowego (por. wyrok z dnia 3 grudnia 2009 r., II PK 138/09, Monitor Prawa Pracy 2010 nr 6, s. 312-313). Ze względu na przedmiot podróży służbowej pracownik ma wykonać czynności pracownicze wyznaczone do zrealizowania w poleceniu pracodawcy (por. uchwałę siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z dnia 19 listopada 2008 r., II PZP 11/08, OSNP 2009 nr 13-14, poz. 166 oraz wyrok Sądu Najwyższego z dnia 10 października 2013 r., II UK 104/13, OSNP 2015 nr 1, poz. 3; z dnia 25 lutego 2013 r., III UK 57/12, OSNP 2014 nr 1, poz. 10; z dnia 28 kwietnia 2009 r., II UK 342/08, Monitor Prawa Pracy 2009 nr 8, s. 442-443; z dnia 4 marca 2009 r., II PK 210/08, OSNP 2010 nr 19-20, poz. 233). A zatem podróż służbową charakteryzuje jej odbywanie, po pierwsze – poza miejscowością, w której znajduje się siedziba pracodawcy lub poza stałym miejscem pracy, po drugie – na polecenie pracodawcy, po trzecie - w celu wykonania określonego przez pracodawcę zadania, przy czym wszystkie te cechy muszą wystąpić łącznie (zob. wyrok Sądu Najwyższego dnia 22 lutego 2008 r., I PK 208/07, OSNP 2009 nr 11-12, poz. 134 czy z dnia 20 lutego 2007 r., II PK 156/06, OSNP 2008 nr 7-8, poz. 97). Powyższych cech w żadnej mierze nie będzie można wprost, bez stosowania modyfikacji usprawiedliwionych odmiennością stanu „podciąganego”, przypisać podróżom odbywanym przez członków rady nadzorczej na posiedzenia rady. W związku z powyższym zgodzić należy się ze skarżącym, że „podróż służbowa pracownika” oraz „podróż służbowa członka rady nadzorczej” powinna być identyfikowana z uwzględnieniem zabiegów adaptacyjnych. Gdyby oba te pojęcia miały tożsamy zakres, to bezprzedmiotowy byłby zapis znajdujący się w § 5 ust. 2 pkt 3 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r., który - co wynika z rozważań dokonanych powyżej - stanowi o odpowiednim stosowaniu przepisów § 2-4 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r., a więc przy uwzględnieniu zasadniczych odrębności w wykonywaniu zadań przez pracownika oraz przez członka rady

nadzorczej. Podróż służbowa, o której mowa w art. 77⁵ § 1 k.p., realizowana jest bowiem przy uwzględnieniu wszystkich cech wynikających ze stosunku pracy (art. 22 k.p.), których nie można odnieść w tożsamy sposób do funkcji sprawowanej przez członka rady nadzorczej. Jak prawidłowo stwierdził Sąd Apelacyjny rada nadzorcza jest organem spółki, który sprawuje stały nadzór nad działalnością spółki we wszystkich dziedzinach jej działalności, a do szczególnych jej obowiązków należy ocena sprawozdań, o których mowa w art. 395 § 2 pkt 1 k.s.h., w zakresie ich zgodności z księgami i dokumentami, jak i ze stanem faktycznym, oraz wniosków zarządu dotyczących podziału zysku albo pokrycia straty, a także składanie walnemu zgromadzeniu corocznego pisemnego sprawozdania z wyników tej oceny. Członkowie rady nadzorczej nie podlegają zarządowi ani nie są zależni od akcjonariuszy większościowych. Członek rady nadzorczej, w przeciwieństwie do pracownika zatrudnionego w ramach stosunku pracy nie wykonuje stałe pracy w siedzibie spółki (nie ma wyznaczonego stałego miejsca pracy), ale zobowiązany jest stawić się w określonym miejscu i terminie celem odbycia posiedzenia rady. Zazwyczaj jest to jedynie siedziba spółki, ponieważ takie posiedzenie rady może odbywać się w każdym dowolnym miejscu. A zatem takie polecenie stawienia się na posiedzenie rady można odnieść w tożsamy sposób do polecenia wyjazdu służbowego pracownikowi. Z tego względu art. 392 § 2 k.s.h. stanowi, że członkom rady nadzorczej przysługuje zwrot kosztów związanych z udziałem w pracach rady, a nie jedynie dojazdu do siedziby spółki. Koszty te, zgodnie z art. 13 pkt 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, stanowią przychód członka rady nadzorczej bowiem przepis ten do przychodów zalicza wszystkie przychody jakie osoba ta otrzymuje w związku z pełnieniem funkcji członka rady nadzorczej (por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 15 maja 2015 r., II FSK 976/13, LEX nr 1679799). Ponadto odnośnie do członków rad nadzorczych w orzecznictwie sądów administracyjnych jednolicie przyjmuje się, że wolne od podatku dochodowego są diety i inne należności za czas podróży. Przy wykładni art. 21 ust. 1 pkt 16 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych prezentowany jest pogląd, że skoro ustawodawca w sposób odmienny określił podróż służbową pracownika i podróż osoby niebędącej pracownikiem to, aby osoba niebędąca pracownikiem mogła skorzystać ze zwolnienia, o którym mowa w

art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. b w związku z ust. 13 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych konieczne jest odbycie przez nią podróży oraz ustalenie, że celem tej podróży jest osiągnięcie przychodu. Nadto otrzymane świadczenie nie może zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodów (por. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 25 października 2018 r., I SA/Łd 491/18, LEX nr 2579323 czy wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 12 września 2018 r., III SA/Wa 4072/17, LEX nr 2566411).

Na odrębności wynikające ze stosunku pracy oraz powołania do rady nadzorczej zwrócono także uwagę w uzasadnieniu projektu rozporządzenia zmieniającego w związku z objęciem członków rad nadzorczych ubezpieczeniem społecznym z tytułu sprawowanej funkcji i koniecznością odprowadzania składek na ubezpieczenia społeczne od przychodu łącznie z kosztami uzyskania i kwotą podatku, o których mowa w przepisach o podatku dochodowym od osób fizycznych, wprowadzając zapis o „odpowiednim stosowaniu” przepisów § 2-4 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r. Rację ma zatem skarżący zarzucając, że nie można uznać za poprawną takiej wykładni, która nie uwzględniając specyfiki wykonywania czynności nadzorczych w spółce przez członka rady nadzorczej, prowadzi do ustalenia, że „podróż służbowa członka rady nadzorczej” musi spełniać w identyczny sposób wszystkie cechy, które charakteryzują odbywanie pracowniczych podróży służbowych. Inne cechy są bowiem charakterystyczne dla stosunku pracy, a inne dla stosunku prawnego łączącego członka rady nadzorczej ze spółką. Gdyby przyjąć pogląd prezentowany przez Sąd Apelacyjny w motywach zaskarżonego wyroku, wówczas wyłączenie z podstawy wymiaru składek przewidziane w § 2 ust. 1 pkt 15 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r. dla członków rady nadzorczej byłoby normą „pustą”, niemożliwą do zastosowania.

Należy w tym miejscu także zauważyć, że stanowisko organu rentowego wyrażone w zaskarżonej w tej sprawie decyzji jest odosobnione, ponieważ w wydawanych w analogicznych stanach faktycznych interpretacjach indywidualnych organ rentowy jednolicie uznaje, że zwrot wydatków związanych z podróżami na miejsce posiedzeń rady nadzorczej podlega wyłączeniu z podstawy wymiaru składek na podstawie w § 2 ust. 1 pkt 15 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r.,

wskazując na konieczność odpowiedniego stosowania w stosunku do członków rad nadzorczych tego przepisu, bowiem zastosowanie wprost tej regulacji byłoby niemożliwe (por. interpretację Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddział w L. z dnia 3 sierpnia 2018 r., [...] i powołane tam wcześniejsze interpretacje). Natomiast art. 35 ust. 3 i 4 Prawa przedsiębiorców stanowi, że przedsiębiorca może zastosować się do objaśnień prawnych lub utrwalonej praktyki interpretacyjnej właściwego organu lub właściwej państwowej jednostki organizacyjnej. Przez utrwaloną praktykę interpretacyjną, o której mowa w ust. 3, należy rozumieć wyjaśnienia co do zakresu i sposobu zastosowania przepisów, z których wynika obowiązek świadczenia przez przedsiębiorcę daniny publicznej lub składek na ubezpieczenia społeczne lub zdrowotne, dominujące w wydawanych w takich samych stanach faktycznych oraz takim samym stanie prawnym - w trakcie danego okresu rozliczeniowego oraz w okresie 12 miesięcy przed rozpoczęciem okresu rozliczeniowego - interpretacjach indywidualnych.

Kierując się motywami przedstawionymi powyżej Sąd Najwyższy na podstawie art. 398¹⁵ § 1 zdanie pierwsze k.p.c. oraz art. 108 § 2 k.p.c. w związku z art. 398²¹ k.p.c. orzekł jak w sentencji.