



Sygn. akt II UK 78/13

WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 2 października 2013 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Jerzy Kuźniar (przewodniczący)

SSN Jolanta Strusińska-Żukowska (sprawozdawca)

SSA Magdalena Kostro - Wesołowska

w sprawie z wniosku H. S. M. prowadzącego działalność gospodarczą pod firmą P.H.U. "M." w W.

przeciwko Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych

z udziałem zainteresowanych: P. K. i in. , o składki,

po rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym w Izbie Pracy, Ubezpieczeń Społecznych i Spraw Publicznych w dniu 2 października 2013 r.,

skargi kasacyjnej wnioskodawcy od wyroku Sądu Apelacyjnego w [...]

z dnia 24 kwietnia 2012 r.,

1. uchyla zaskarżony wyrok w pkt II i III w części dotyczącej podstawy wymiaru składek na Fundusz Ubezpieczeń Społecznych, Fundusz Ubezpieczenia Zdrowotnego, Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych za miesiące, w których wysokość wynagrodzenia zainteresowanych nie przekraczała kwoty przeciętnego wynagrodzenia i przekazuje sprawę w tym zakresie Sądowi Apelacyjnemu do ponownego

rozpoznania oraz orzeczenia o kosztach postępowania kasacyjnego;

2. oddala skargę kasacyjną w pozostałej części, nie obciążając wnioskodawcy kosztami zastępstwa procesowego organu rentowego w postępowaniu kasacyjnym.

UZASADNIENIE

Decyzją z dnia 29 sierpnia 2008 r. Zakład Ubezpieczeń Społecznych ustalił dla płatnika H. M., prowadzącego działalność gospodarczą pod nazwą Przedsiębiorstwo Handlowo - Usługowe „M.”, wysokość należnych składek za okres od czerwca 2004 r. do grudnia 2006 r. na Fundusz Ubezpieczeń Społecznych w kwocie 1.049.381,92 zł, na Fundusz Ubezpieczeń Zdrowotnych w kwocie 202.628,28 zł, na Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych w kwocie 74.920,20 zł za zatrudnionych pracowników: [...].

Sąd Okręgowy – Sąd Pracy i Ubezpieczeń Społecznych w O. wyrokiem z dnia 3 grudnia 2009 r. oddalił odwołanie płatnika od tej decyzji, ustalając że H. M. jest przedsiębiorcą działającym na podstawie wpisu do ewidencji działalności gospodarczej od dnia 1 grudnia 2001 r. z siedzibą w W. Przedmiotem prowadzonej przez niego działalności początkowo był handel odzieżą, a od 10 maja 2004 r. także roboty ogólnobudowlane i sprzedaż hurtowa. Działalność w zakresie usług remontowo-budowlanych do końca 2004 r. odwołujący się prowadził zarówno w Polsce, jak i w Norwegii, a od stycznia 2005 r. wyłącznie na terenie Norwegii. W branży budowlanej zatrudnił na stanowisku kierownika do spraw logistyki swego ojca W. M., a na stanowisku robotnika budowlanego pracowników biorących udział w tym postępowaniu jako zainteresowani. Początkowo w zawieranych umowach o pracę strony ustaliły, że miejscem wykonywania pracy będzie „kraj i zagranica” lub „kraj i Norwegia – Oslo”. Następnie, w 2005 r. aneksami do poszczególnych umów wprowadzono zmiany w zakresie miejsca wykonywania pracy, wpisując W. W nowo już zawieranych umowach o pracę jako miejsce wykonywania pracy wskazywano tylko W. Wszystkie osoby zainteresowane podjęciem zatrudnienia u odwołującego się wiedziały, że oferowana przez niego praca na stanowisku remontowo-

budowlanym będzie wykonywana wyłącznie w Norwegii. Ustalając wysokość wynagrodzenia strony przyjęły, że będzie ono uzależnione od przepracowanych dniówek. Jednak we wszystkich umowach o pracę wpisywano wysokość minimalnego wynagrodzenia obowiązującego w dacie sporządzenia umowy, a w przypadku jej zmiany wprowadzano stosowne aneksy do umowy uwzględniające ten wzrost. Od tak ustalonej części wynagrodzenia odwołujący się odprowadzał należne składki do organu ubezpieczeń społecznych. Pozostała część wynagrodzenia wynikająca z ustnej umowy była wypłacana pracownikowi po powrocie do Polski na podstawie zapisków pracodawcy i pracownika co do ilości przepracowanych przez danego pracownika dniówek, ewentualnie godzin pracy danego dnia. Od tej części wynagrodzenia, określanej przez pracodawcę „dieta”, nie zostały odprowadzone składki na obowiązkowe ubezpieczenia. Odwołujący się zwracał pracownikom koszty przejazdu z Polski do Norwegii i z powrotem lub dokonywał przewozu pracowników na swój koszt. Wynajmował w Norwegii mieszkania, w których kwaterował nieodpłatnie pracowników i zapewniał im również dowóz na miejsce prac. Koszty wyżywienia pracownicy ponosili sami. W okresach pomiędzy poszczególnymi wyjazdami do kolejnej pracy do Norwegii, z inicjatywy odwołującego się, pracownicy korzystali z urlopu wypoczynkowego, bądź z urlopu bezpłatnego. Organ ubezpieczeń społecznych, po przeprowadzonej w przedsiębiorstwie odwołującego się kontroli stwierdził, że kwoty, które w jego dokumentacji księgowo-finansowej zostały określone jako „zwrot kosztów podróży służbowej” nie stanowią w rzeczywistości należności z tytułu podróży służbowych, lecz są częścią wynagrodzenia za pracę, która podlega oskładkowaniu i w tym przedmiocie wydał zaskarżoną decyzję.

Przystępując do oceny zgromadzonego materiału dowodowego, Sąd Okręgowy stwierdził, że istotą sporu w niniejszej sprawie pozostawało ustalenie charakteru wypłaconych pracownikom należności z tytułu zatrudnienia u odwołującego się w spornym okresie. Sąd wskazał, że zgodnie z art. 77⁵ § 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. Zainteresowani byli zatrudniani na stanowiskach pracowników

budowlanych za określonym w umowie o pracę minimalnym wynagrodzeniem i ze wskazanym miejscem wykonywania pracy w W. Wbrew jednak tym zapisom w rzeczywistości pracownicy przez cały czas świadczyli pracę jedynie w Norwegii. Po powrocie do Polski podpisywali natomiast wnioski o urlopy i otrzymywali wynagrodzenie odpowiednie do przepracowanych dniówek. Miejscem wykonywania pracy przez zainteresowanych w rozumieniu w art. 22 § 1 k.p. była więc Norwegia, wobec czego praca tam wykonywana nie mogła stanowić podróży służbowej, a w konsekwencji z tytułu tego zatrudnienia nie przysługiwały im diety. Te należności, które w dokumentacji finansowo-księgowej odwołującego się zostały zaksięgowane jako należności z tytułu diet, w istocie były więc ukrytą częścią wynagrodzenia za pracę, od której odwołujący się nie odprowadził należnych obciążeń publicznoprawnych, w tym składek na rzecz Zakładu Ubezpieczeń Społecznych (dalej jako „Zakład”, bądź „ZUS”). Nie może wobec tego do tej części wynagrodzenia mieć zastosowania § 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. Nr 161, poz. 1106 ze zm., dalej, jako: „rozporządzenie w sprawie ustalania podstawy wymiaru składek”, bądź jako: „rozporządzenie”) pozwalający na nieuwzględnienie w podstawie wymiaru składek diet i innych należności za czas podróży służbowej pracownika. Sąd Okręgowy uznał zatem, że organ rentowy prawidłowo przyjął, iż podstawę wymiaru składek dla zainteresowanych należy obliczyć zgodnie z § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia w sprawie ustalania podstawy wymiaru składek. Według Sądu, użyty w tym przepisie zwrot „pracowników zatrudnionych za granicą u polskich pracodawców” nie oznacza samego aktu „zatrudnienia”, czyli podpisania umowy o pracę, lecz oznacza pracowników, którzy zatrudnieni przez polskiego pracodawcę świadczą na jego rzecz pracę za granicą.

Wyrokiem z dnia 24 kwietnia 2012 r. Sąd Apelacyjny – Sąd Pracy i Ubezpieczeń Społecznych, podzielając częściowo zarzuty apelującego, zmienił zaskarżony wyrok oraz poprzedzającą go decyzję Zakładu Ubezpieczeń Społecznych z dnia 29 sierpnia 2008 r. w ten sposób, że ustalił, iż wymiar składek obciążających H. S. M., prowadzącego działalność gospodarczą pod firmą P.H.U. „M.” w W., za okres od czerwca 2004 r. do grudnia 2006 r. na Fundusz

Ubezpieczeń Społecznych, Fundusz Ubezpieczenia Zdrowotnego, Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych za zatrudnionych pracowników, których składek dotyczy decyzja, nie obejmuje kwot składek, które zostały naliczone od kwot dodanych jako zaliczki na podatek dochodowy i składki na ubezpieczenie społeczne, oddalając apelację w pozostałym zakresie.

Sąd Apelacyjny zaaprobował poczynione w sprawie ustalenia Sądu pierwszej instancji prowadzące do oceny, że wszyscy zainteresowani w niniejszej sprawie pracownicy, wbrew zawartym umowom o pracę, nie świadczyli pracy w Polsce, gdzie była siedziba pracodawcy, ale na podstawie poczynionych między stronami uzgodnień wykonywali pracę na budowach w Norwegii, nie odbywając podróży służbowej. Pracownik taki jest pracownikiem najemnym zatrudnionym przez pracodawcę polskiego na terytorium innego Państwa Członkowskiego w rozumieniu przepisów prawa Unii Europejskiej, o czym świadczy także uzyskanie przez odwołującego się zaświadczenia E101 określającego ustawodawstwo właściwe w rozumieniu rozporządzenia EWG nr 1408/71 z dnia 14 czerwca 1971 r. (Dz.U.UE.L.1971.149.2 Dz.U.UE-sp.05-1-35) i rozporządzenia nr 574 /72 z dnia 21 marca 1971 r. (art. 14 i 17 rozporządzenia nr 1408/71).

Sąd odwoławczy stwierdził, że wyniki przeprowadzonej u płatnika składek w 2005 r. kontroli Państwowej Inspekcji Pracy, która nie dopatrzyła się żadnych naruszeń przepisów prawa pracy przez pracodawcę, nieprawidłowości w delegowaniu pracowników do Norwegii, zaniżania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne, ani nie kwestionowała traktowania wyjazdów pracowników jako podróży służbowej, nie mają znaczenia dla odpowiedzialności płatnika wobec Zakładu z tytułu nieopłaconych składek. Działania kontrolne Państwowej Inspekcji Pracy dotyczyły bowiem realizacji przepisów prawa pracy, nie zaś prawidłowości obliczania składek na ubezpieczenia społeczne, co należy do kompetencji Zakładu Ubezpieczeń Społecznych będącego organem administracji publicznej sprawującym funkcje kontrolne wobec płatników i ubezpieczonych w zakresie wykonywania obowiązków w dziedzinie ubezpieczeń społecznych (art. 68 pkt 6 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych; jednolity tekst: Dz.U. z 2009 r. Nr 205, poz. 1585 ze zm., dalej jako „ustawa o systemie ubezpieczeń”, bądź „ustawa systemowa”). W myśl art. 1 i 2 ustawy z dnia

13 kwietnia 2007 r. o Państwowej Inspekcji Pracy (jednolity tekst: Dz. U. z 2012 r., poz. 404 ze zm.), Państwowa Inspekcja Pracy (dalej jako „PIP”) jest organem powołanym do sprawowania nadzoru i kontroli przestrzegania prawa pracy, w szczególności przepisów oraz zasad bezpieczeństwa i higieny pracy, a także przepisów dotyczących legalności zatrudnienia i innej pracy zarobkowej w zakresie określonym w ustawie, organem podlegającym Sejmowi. Status PIP i ZUS jest odmienny, różne też są ich zadania, a zatem nie można wprost stwierdzić, że brak zakwestionowania jakichś nieprawidłowości przez jedną z tych instytucji powoduje związanie w tym zakresie drugiego organu.

W ocenie Sądu Apelacyjnego, prawidłowe jest stanowisko zarówno ZUS, jak i Sądu pierwszej instancji, że zainteresowani jako pracownicy zatrudnieni u polskiego pracodawcy za granicą korzystają z wyłączeń z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne na podstawie przepisu § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia w sprawie zasad ustalania podstawy wymiaru, który to przepis przewiduje, że podstawy wymiaru składek nie stanowi część wynagrodzenia pracowników zatrudnionych za granicą u polskich pracodawców, z wyłączeniem osób wymienionych w art. 18 ust. 12 ustawy - w wysokości 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. Sąd wskazał, że odwołujący się zawarł z pracownikami umowy o pracę, w których uzgodnione wynagrodzenie podlegające oskładkowaniu było z reguły niższe niż przeciętne wynagrodzenie, o którym mowa w art. 19 ust. 1 ustawy systemowej. Każdego miesiąca wypłacie podlegała ta uzgodniona kwota wynagrodzenia, jednak całość wynagrodzenia pracownika, nieobjęta pisemnym zapisem umownym, była obliczana w zależności od stawki za dniówki pracy i wypłacana jako wyrównanie, z reguły w ostatnim miesiącu pracy i dotyczyła rozliczenia także za poprzednie miesiące. Zakład w zaskarżonej decyzji ustalił podstawy wymiaru składek od

wynagrodzenia w wysokości faktycznie wypłaconej pracownikowi w każdym miesiącu pracy, przy czym odejmował część wynagrodzenia stanowiącego równowartość diet za dni przepracowane tylko w danym miesiącu, niezależnie od tego, że należności wypłacane w ostatnim miesiącu dotyczyły także rozliczeń z okresów wcześniejszych. Ponadto organ rentowy „ubruttowił” tak ustalone kwoty podstawy wymiaru w części wcześniej nieoskładkowanej przez pracodawcę, tj. powiększył te kwoty o wysokość zaliczek na podatek dochodowy i składki na ubezpieczenia społeczne.

Sąd Apelacyjny przyjął, że do ustalenia podstawy wymiaru składek za pracowników zatrudnionych za granicą ma zastosowanie art. 18 ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń, zgodnie z którym podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe ubezpieczonych wymienionych w art. 6 ust. 1 pkt 1-3 i pkt 18a, a więc także pracowników, stanowi dochód, o którym mowa w art. 4 pkt 9 i 10, z zastrzeżeniem ust. 1a i 2, ust. 4 pkt 5 i ust. 12. W art. 4 pkt 9 ustawy o systemie ubezpieczeń zdefiniowano dochód, stanowiąc że należy przez to pojęcie rozumieć dochód w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu zatrudnienia w ramach stosunku pracy. Z kolei w myśl art. 11 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych przychodami, z zastrzeżeniem art. 14-15, art. 17 ust. 1 pkt 6, 9 i 10 w zakresie realizacji praw wynikających z pochodnych instrumentów finansowych, art. 19 i art. 20 ust. 3, są otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń. Dochód powstaje w momencie otrzymania lub postawienia do dyspozycji podatnika (płatnika, ubezpieczonego) danego świadczenia. Miesięczną podstawę wymiaru składki mogą stanowić tylko te kwoty, które zostały pracownikowi faktycznie wypłacone, nie zaś te, które były mu należne w związku ze świadczeniem pracy w danym miesiącu. Zdaniem Sądu, prawidłowo organ rentowy określił wysokość podstawy wymiaru składek za pracowników odwołującego się, przyjmując do jej obliczenia przychody uzyskane przez nich w poszczególnych miesiącach. Skoro ponadto z przepisu § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia w sprawie ustalania podstawy wymiaru składek wynika, że pomniejszeniu podstawy wymiaru składki poprzez odjęcie kwot wynagrodzenia

stanowiącego równowartość diet podlega przychód miesięczny, to też ilość diet (w tym przypadku część wynagrodzenia) należy odnosić do dni danego miesiąca, nie zaś do dni innych miesięcy, za które teoretycznie wynagrodzenie pracownikowi przysługuje, lecz nie zostało wypłacone. Stosownie do powołanego wyżej przepisu, z miesięcznej podstawy wymiaru składek (miesięcznego przychodu pracownika) należy odliczyć część wynagrodzenia odpowiadającą równowartości diety przysługującej z tytułu podróży służbowych poza granicami kraju, za każdy dzień pobytu. W wypadku pracowników odwołującego się po odjęciu tych kwot, ze względu na wypłacanie pracownikom tylko części wynagrodzenia miesięcznego, w niektórych miesiącach wartość diet była wyższa niż wypłacone wynagrodzenie, w innych zaś wynagrodzenie znacznie ją przewyższało. Zasady ustalania podstawy wymiaru składek są ściśle określone w bezwzględnie obowiązujących przepisach prawa ubezpieczeń społecznych. Przepis § 2 ust. 1 stanowczo wskazuje, jakie przychody nie stanowią podstawy wymiaru składek, a do nich należy określona w pkt 16 część wynagrodzenia pracownika. Nawet zatem, „jeżeli z uwagi na wysokość wynagrodzenia pracownika, podstawa wymiaru składki miałaby zostać w danym miesiącu podniesiona do przeciętnego wynagrodzenia, o którym mowa w art. 19 ust. 1 ustawy systemowej, to i tak przepis § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe, podlega stosowaniu”.

Zdaniem Sądu Apelacyjnego, Zakład nie miał jednak podstaw do „ubruttowienia” tej części wynagrodzenia, od której pracodawca, traktując ją jako diety z tytułu podróży służbowej, wcześniej nie odprowadzał składek. Podstawą wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne pracownika w rozumieniu ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych są otrzymane lub postawione do jego dyspozycji w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń. Dodatkowe, doliczone przez Zakład kwoty, nie zostały zaś przez pracowników otrzymane lub postawione do ich dyspozycji, nie stanowią zatem ich przychodów, a tym samym nie mogły stanowić podstawy wymiaru składek. Konieczność „ubruttowienia” nie wynika również z żadnego przepisu ustawowego. Podniesienie przychodu pracownika o składkę na ubezpieczenia i zaliczkę na podatek dochodowy nie ma

żadnych podstaw prawnych i nie może zostać zaakceptowane. W tym więc tylko zakresie, w uwzględnieniu wniesionej apelacji, Sąd odwoławczy zmienił zaskarżony wyrok i poprzedzającą go decyzję, przez zmniejszenie ustalonych kwot podstawy wymiaru składek o wartość przeprowadzonego przez Zakład Ubezpieczeń Społecznych „ubruttowienia”.

W wywiedzionej od powyższego wyroku skardze kasacyjnej płatnik składek zarzucił naruszenie:

1. prawa procesowego, mające istotny wpływ na wynik sprawy, tj.: art. 325 k.p.c. w związku z art. 386 § 1 k.p.c. i art. 391 § 1 k.p.c., przez brak jasnego oznaczenia w sentencji wyroku zakresu, w jakim apelacja została uwzględniona, a w jakim oddalona, powodujące niemożność wykonania wyroku;
2. art. 2 Konstytucji RP w związku z art. 77 k.p. oraz w związku z art. 1 ustawy o Państwowej Inspekcji Pracy oraz art. 66 ust. 1 i 68 ust. 1 pkt 6 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, przez ich błędną wykładnię, polegającą na przyjęciu, że zainteresowani nie odbywali podróży służbowych, mimo że taka ocena ich wyjazdów wynikała z kontroli Państwowej Inspekcji Pracy, do której stosował się odwołujący się, co Sąd II instancji uzasadnił odmiennym statusem oraz zadaniami PIP i Zakładu Ubezpieczeń Społecznych oraz dał pierwszeństwo późniejszej ocenie podróży służbowych dokonanej przez ZUS, mimo że zarówno PIP, jak i ZUS są organami państwowymi i działanie w zaufaniu do jednego z nich nie może powodować obciążenia obywatela negatywnymi konsekwencjami przez drugi organ;
3. § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe, przez jego niewłaściwe zastosowanie polegające na przyjęciu, że w miesiącach, w których nie występowały wypłaty diet zainteresowanym, podstawę wymiaru wynagrodzenia stanowi kwota równa prognozowanemu przeciętnemu wynagrodzeniu, a nie rzeczywiście wypłacone wynagrodzenie;
4. § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia w związku z art. 85 § 2 k.p. oraz art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, przez jego niewłaściwe zastosowanie polegające na przyjęciu, że łączne kwoty wynagrodzeń i kwot

określanych jako diety za miesiące, w których wraz z wynagrodzeniami wypłacono owe kwoty określane jako diety za okresy dłuższe niż miesiąc, stanowią podstawę wymiaru składek po odliczeniu od nich wyłącznie równowartości diet za jeden miesiąc, podczas gdy należy odliczyć kwoty stanowiące równowartość diet za każdy dzień w okresie, za który były wypłacane.

Opierając skargę na takich podstawach, skarżący wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy Sądowi Apelacyjnemu do ponownego rozpoznania wraz rozstrzygnięciem o kosztach postępowania kasacyjnego.

W odpowiedzi na skargę kasacyjną ZUS wniósł o jej oddalenie oraz o zasądzenie od odwołującego się kosztów postępowania.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Zarzuty naruszenia prawa procesowego, tj. art. 325 k.p.c. w związku z art. 386 § 1 k.p.c. i art. 391 § 1 k.p.c., są niezasadne. Nie ma bowiem podstaw do stwierdzenia, że z sentencji wyroku Sądu Apelacyjnego nie wynika, w jakim zakresie apelacja odwołującego się została uwzględniona, a w jakim oddalona. Przedmiotem niniejszej sprawy było odwołanie płatnika składek od decyzji ZUS z dnia 29 sierpnia 2008 r., ustalającej wysokość składek od części przychodów uzyskiwanych przez zatrudnionych za granicą pracowników w okresie od czerwca 2004 r. do grudnia 2006 r., co było skutkiem nieprawidłowego, w ocenie organu ubezpieczeń społecznych, uznawania tych pracowników za przebywających w podróży służbowej i nieodprowadzania w związku z tym składek na ubezpieczenia społeczne od wypłat nazywanych należnościami z tytułu podróży służbowej, choć w istocie stanowiły one wynagrodzenie za pracę, a tym samym podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne. Wysokość składek od tej części wynagrodzenia została przy tym obliczona nie od kwot faktycznie wypłaconych, lecz „ubruttowionych”, czyli powiększonych o wysokość zaliczek na podatek dochodowy oraz należne składki na ubezpieczenia społeczne, co między innymi zakwestionował odwołujący się w apelacji od wyroku Sądu Okręgowego. Uwzględniając ten zarzut, Sąd drugiej instancji zmienił zaskarżony wyrok wraz z

poprzedzającą go decyzją, ustalając że wymiar składek obciążających H. S. M., prowadzącego działalność gospodarczą pod firmą P.H.U. „M.” w W., za okres od czerwca 2004 r. do grudnia 2006 r. na Fundusz Ubezpieczeń Społecznych, Fundusz Ubezpieczenia Zdrowotnego, Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych za zatrudnionych pracowników, których składek dotyczy decyzja, nie obejmuje kwot składek, które zostały naliczone od kwot dodanych jako zaliczki na podatek dochodowy i składki na ubezpieczenie społeczne (pkt I wyroku), oddalając apelację w pozostałym zakresie (pkt II wyroku). Z sentencji wyroku w pkt I wyraźnie zatem wynika, że należności składkowe, którymi obciążono odwołującego się w zaskarżonej decyzji, mają być pomniejszone o składki należne od tej części wynagrodzenia, która została dodana przez ZUS w wyniku podwyższenia podstawy wymiaru składek w tym zakresie o tzw. „ubruttowienie”, czyli przez dodanie do faktycznie wypłaconych należności zaliczek na podatek dochodowy oraz składek na ubezpieczenia społeczne. To zaś, o jakie konkretnie kwoty zostało obniżone zadłużenie odwołującego się w związku ze zmianą w tym zakresie wyroku Sądu Okręgowego i decyzji organu rentowego, będzie wynikało z decyzji ZUS wydanej w wykonaniu wyroku Sądu Apelacyjnego w tej części, którą to decyzję płatnik, w razie jakichkolwiek zastrzeżeń, będzie mógł zaskarżyć do sądu. Specyfika spraw z zakresu ubezpieczeń społecznych polega bowiem właśnie na tym, że wyrok sądu wykonywany jest decyzją organu rentowego, a zatem prawidłowość jego wykonania może być skontrolowana i ewentualnie zakwestionowana przez stronę przez odwołanie się od tej wykonawczej decyzji ZUS.

Nie ma również podstaw do uwzględnienia zarzutów naruszenia art. 2 Konstytucji RP w związku z art. 77⁵ k.p. oraz w związku z art. 1 ustawy o Państwowej Inspekcji Pracy oraz art. 66 ust. 1 i 68 ust. 1 pkt 6 ustawy systemowej przede wszystkim dlatego, że w art. 2 Konstytucji RP ma swoje źródło zasada ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa. Opiera się ona, zgodnie z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego, na „pewności prawa, a więc takim zespole cech przysługujących prawu, które zapewniają jednostce bezpieczeństwo prawne; umożliwiają jej decydowanie o swoim postępowaniu w oparciu o pełną znajomość przesłanek działania organów państwowych oraz

konsekwencji prawnych, jakie ich działania mogą pociągnąć za sobą. Jednostka winna mieć możliwość określenia zarówno konsekwencji poszczególnych zachowań i zdarzeń na gruncie obowiązującego w danym momencie stanu prawnego, jak też oczekiwać, że prawodawca nie zmieni ich w sposób arbitralny. Bezpieczeństwo prawne jednostki związane z pewnością prawa umożliwia więc przewidywalność działań organów państwa, a także prognozowanie działań własnych” (por. np. wyrok z 14 czerwca 2000 r., P 3/00, OTK ZU 2000 nr 5, poz. 138). Zasada zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez niego prawa oraz bezpieczeństwo prawne jednostki rozumiane są zatem jako pewność tego, że jednostka może układać swoje sprawy życiowe i podejmować decyzje w oparciu o przepisy prawa powszechnie obowiązującego, nie zaś jako związanie organu administracji publicznej interpretacją przepisów prawa dokonaną przez inny organ administracji publicznej i dla innych celów. W odniesieniu do decyzji administracyjnych pewność prawa wymaga, aby dopuszczalność weryfikacji mocy obowiązującej decyzji została ograniczona pod względem szczegółowych przesłanek oraz czasu ich stosowania. Jednostka będąca adresatem ostatecznych rozstrzygnięć administracyjnych ma prawo oczekiwać, że jej sytuacja prawna ukształtowana w sposób autorytatywny i wiążący przez organy państwa prawa nie będzie w sposób dowolny i nieprzewidywalny zmieniana przez ten sam organ, a granice czasowe i treściowe władczej ingerencji w tę sytuację będą w sposób jasny i precyzyjny wyznaczone (por. np. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 28 lutego 2012 r., K 5/11, OTK-A 2012 nr 2, poz. 16). W tym zakresie istotne jest też to, że organ administracji publicznej jest związany wydaną przez siebie decyzją administracyjną (art. 110 k.p.a.). Przepis ten nie daje natomiast podstawy do konstruowania zasady związania organu administracji publicznej decyzją wydaną przez inny organ administracji publicznej. Zgodnie z art. 398¹³ § 1 k.p.c., Sąd Najwyższy rozpoznaje skargę w granicach zaskarżenia oraz w granicach podstaw. Jest więc związany granicami skargi wyznaczonymi jej podstawami, co oznacza, że nie może uwzględniać naruszenia żadnych innych przepisów niż wskazane przez skarżącego. Sąd Najwyższy nie jest bowiem uprawniony do samodzielnego dokonywania konkretyzacji zarzutów lub też stawiania hipotez co do tego, jakiego aktu prawnego (przepisu) dotyczy podstawa skargi. Nie może także zastąpić

skarżącego w wyborze podstawy skargi, jak również w przytoczeniu przepisów, które mogłyby być naruszone przy wydawaniu zaskarżonego orzeczenia. Sąd Najwyższy może zatem skargę kasacyjną rozpoznawać tylko w ramach tej podstawy, na której ją oparto, odnosząc się jedynie do przepisów, których naruszenie zarzucono. Biorąc to pod uwagę, wskazać należy, że skarżący nie przytoczył żadnych przepisów, które mogłyby być adekwatną podstawą do kontroli wątku skargi odnoszącego się do przyjęcia przez Sąd Apelacyjny braku związania zarówno ZUS, jak i tego Sądu, decyzją PIP o naruszeniu przez odwołującego się art. 77⁵ § 1 k.p. przez to, że „pracownikom nie zwrócono wszystkich faktycznie poniesionych kosztów podróży”, wobec czego zarzuty odnoszące się do nieuwzględnienia przez Zakład, a w konsekwencji i przez Sąd, uznania przez PIP, że pracownicy odwołującego się byli w podróży służbowej, wykonując pracę za granicą, uwzględnione być nie mogą.

Nieusprawiedliwiony jest również zarzut naruszenia § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia w związku z art. 85 § 2 k.p. oraz art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, przez jego niewłaściwe zastosowanie polegające na przyjęciu, że łączne kwoty wynagrodzeń i kwot określanych jako diety za miesiące, w których wraz z wynagrodzeniami wypłacono owe kwoty określane jako diety za okresy dłuższe niż miesiąc, stanowią podstawę wymiaru składek po odliczeniu od nich wyłącznie równowartości diet za jeden miesiąc, podczas gdy, według skarżącego, należy odliczyć kwoty stanowiące równowartość diet za każdy dzień w okresie, za który były wypłacane.

Stosownie do treści art. 18 ust. 1 ustawy systemowej, podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe ubezpieczonych będących pracownikami stanowi przychód, o którym mowa w art. 4 pkt 9 ustawy, co oznacza przychody w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu zatrudnienia w ramach stosunku pracy. Przepis art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych za przychody ze stosunku pracy uznaje zaś wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne oraz wartość pieniężną świadczeń w naturze bądź ich ekwiwalenty, bez względu na źródło finansowania tych wypłat i świadczeń, a w szczególności: wynagrodzenie zasadnicze, wynagrodzenie za godziny nadliczbowe, różnego rodzaju dodatki, nagrody, ekwiwalenty za

niewykorzystany urlop i wszelkie inne kwoty niezależnie od tego, czy ich wysokość została z góry ustalona, a ponadto świadczenia pieniężne ponoszone za pracownika, jak również wartość innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych. Innymi słowy, podstawą wymiaru składek są (fizycznie) otrzymane - wypłacone środki pieniężne, albo też takie środki postawione do dyspozycji pracownika (a więc środki pieniężne wypłacone, ale z przyczyn leżących po stronie pracownika niepobrałe przez niego, a więc należność przekazana do dyspozycji pracownika jako prawnie mu przysługująca). Przychód z tytułu wynagrodzenia za pracę - zgodnie z ogólnymi zasadami określonymi w art. 11 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym - powstaje z chwilą jego otrzymania lub postawienia do dyspozycji. Płatnik składek jest obowiązany według zasad wynikających z przepisów ustawy obliczać, potrącać z dochodów ubezpieczonych, rozliczać oraz opłacać należne składki za każdy miesiąc kalendarzowy (por. art. 46 ust. 1 ustawy systemowej). Podstawą wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe pracowników jest więc faktycznie wypłacone im w danym miesiącu kalendarzowym wynagrodzenie (por. uchwałę składu siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z dnia 10 września 2009 r., I UZP 5/09, OSNP 2010, nr 5 - 6, poz. 71), pomniejszone o te należności (kwoty), które nie stanowią podstawy wymiaru składek w myśl przepisów rozporządzenia. Z § 2 ust. 1 pkt 16 *in principio* tego aktu prawnego wynika zaś, że podstawy wymiaru składek nie stanowi przychód stanowiący część wynagrodzenia pracowników zatrudnionych za granicą u polskich pracodawców, odpowiadający równowartości diety przysługującej z tytułu podróży służbowej poza granicami kraju, za każdy dzień pobytu. Oznacza to, że od wynagrodzenia faktycznie wypłaconego pracownikowi w danym miesiącu kalendarzowym podlega odliczeniu ta jego część, która stanowi równowartość diety z tytułu podróży służbowej poza granicami kraju za każdy dzień pobytu w tym właśnie miesiącu, choćby według twierdzeń pracodawcy wynagrodzenie to obejmowało również część należności za pracę niewypłaconych w poprzednich miesiącach, jak prawidłowo stwierdził Sąd odwoławczy. W obowiązującym porządku prawnym nie ma więc żadnego oparcia dla twierdzenia skarżącego, że „łączne kwoty wynagrodzeń i kwot określanych jako diety za miesiące, w których wraz z wynagrodzeniami wypłacono owe kwoty określane jako diety za okresy

dłuższe niż miesiąc, stanowią podstawę wymiaru składek po odliczeniu kwot stanowiących równowartość diet za każdy dzień w okresie, za który były wypłacane”, a tym samym brak jest podstaw do uwzględnienia jego zarzutów w tym zakresie.

Zasadnie natomiast skarżący upatruje naruszenia § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia w sprawie ustalania podstawy wymiaru składek w przyjęciu przez Sąd drugiej instancji, że w miesiącach, w których nie występowały wypłaty zainteresowanym kwot nazywanych dietami, podstawę wymiaru wynagrodzenia stanowi kwota równa prognozowanemu przeciętnemu wynagrodzeniu, a nie rzeczywiście wypłacone wynagrodzenie.

Jak już bowiem powiedziano, podstawą wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe pracowników jest faktycznie wypłacone im w danym miesiącu kalendarzowym wynagrodzenie (art. 18 ust. 1 ustawy systemowej). Konstrukcja rozporządzenia jako aktu wykonawczego do ustawy jest zdeterminowana trzema podstawowymi warunkami: 1) wydania rozporządzenia na podstawie wyraźnego, to jest opartego nie tylko na domniemaniu i wykładni celowościowej, szczegółowego upoważnienia ustawy w zakresie określonym w upoważnieniu, 2) wydania rozporządzenia co do przedmiotu i treści normowanych stosunków, w granicach udzielonego przez ustawodawcę upoważnienia do wydania tego aktu i w celu wykonania ustawy, 3) niesprzeczności treści rozporządzenia z normami Konstytucji RP oraz z ustawą, na podstawie której zostało wydane, a także z wszystkimi obowiązującymi ustawami, które w sposób bezpośredni lub pośredni regulują materie będące przedmiotem rozporządzenia. Naruszenie choćby jednego z tych warunków może powodować zarzut niezgodności rozporządzenia z ustawą. Innymi słowy - ze względu na funkcjonalną więź rozporządzenia z ustawą upoważniającą - przedmiotem regulacji rozporządzenia mogą być jedynie sprawy należące do zakresu normowania ustawy upoważniającej. To, że rozporządzenie jest wydawane na podstawie i w granicach upoważnienia udzielonego przez ustawę oraz hierarchiczne powiązanie rozporządzenia z ustawą sprawia, iż zakres swobody twórcy rozporządzenia jest ograniczony na dwa sposoby: „pozytywnie” - przez wskazanie przez daną ustawę zakresu spraw przekazanych do normowania i kierunku tego unormowania oraz „negatywnie” - przez wymaganie braku jego

niezgodności z wszystkimi normami hierarchicznie wyższymi (por. S. Wronkowska, Model rozporządzenia jako aktu wykonawczego do ustaw w świetle Konstytucji i praktyki, [w:] Konstytucyjny system źródeł prawa w praktyce, red. A. Szmyt, Warszawa 2005, s. 77).

Trybunał Konstytucyjny wskazywał (por. wyrok z 12 lipca 2007 r., U 7/06, OTK ZU 2007 nr 7A, poz. 76), że wykonawczy charakter rozporządzenia oznacza, iż przepisy tego aktu normatywnego muszą pozostawać w związku merytorycznym i funkcjonalnym z rozwiązaniami ustawowymi. Upoważnienie ustawowe może zezwalać na modyfikację treści ustawy za pomocą rozporządzenia, ale to pozwolenie musi być wyrażone wprost w przepisie upoważniającym. Takie stanowisko znajduje potwierdzenie w § 115 i § 116 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (Dz.U. Nr 100, poz. 908). Zgodnie z tą regulacją, akt wykonawczy do ustawy nie może w sposób samoistny zmieniać ani modyfikować treści norm zawartych w aktach hierarchicznie wyższych. Zmiana albo modyfikacja taka jest możliwa jedynie wówczas, gdy jest to wyraźnie wyrażone w przepisie upoważniającym. Od woli ustawodawcy zależy bowiem, w jaki sposób będzie ukształtowana treść rozporządzenia i w jakim stopniu akt podustawowy ma wpływać na przepisy zawarte w ustawie (por. S. Wronkowska, M. Zieliński, Komentarz do zasad techniki prawodawczej, Warszawa 2004, s. 236-237).

Trybunał Konstytucyjny podkreślał, że przepisy rozporządzenia określają warunki do zastosowania norm ustanowionych w samej ustawie i uszczegóławiają je w takim stopniu, w jakim ustawodawca tego nie uczynił ze względu na ich drugorzędne znaczenie. Rozporządzenie nie może jednak uzupełniać ustawy, rozbudowywać przesłanek zrealizowania jakiejś normy prawnej określonej w ustawie lub takich elementów procedury, które nie odpowiadają jej ustawowym założeniom. Modyfikacja czy uzupełnianie ustawy w drodze rozporządzenia nie mogą być usprawiedliwiane tym, że w przepisie upoważniającym zawarte zostało sformułowanie „określa szczegółowe zasady i tryb postępowania”. Również organ wydający akt wykonawczy nie może twierdzić, że wydanie rozporządzenia o danej treści było celowe czy racjonalne, mimo że delegacja nie zawierała upoważnienia do uregulowania konkretnych materii (por. też K. Działocha, Uwagi do art. 92, [w:]

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, red. L. Garlicki, t. II, Warszawa 2001).

Przepis art. 21 ustawy systemowej upoważnił ministra do określenia w drodze rozporządzenia szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek, z uwzględnieniem ograniczenia, o którym mowa w art. 19 ust. 1 (ograniczenie wysokości rocznej podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe), oraz wyłączenia z podstawy wymiaru składek niektórych rodzajów przychodów. Formalnie rzecz biorąc, § 2 ust. 1 rozporządzenia jest wykonaniem tej części treści przepisu upoważniającego, który upoważnia do wyłączenia z podstawy wymiaru składek „niektórych rodzajów przychodów”, a zatem zawiera tu upoważnienie do doprecyzowania regulacji ustawowej na płaszczyźnie przedmiotowej, przez obniżenie podstawy wymiaru składek o niektóre rodzaje przychodów ze stosunku pracy. Inaczej rzecz ujmując, minister został upoważniony do modyfikacji w drodze rozporządzenia podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne tylko w jednym kierunku, tj. przez jej obniżenie o niektóre uzyskiwane przez pracowników należności. Nie ma więc żadnych możliwości stwierdzenia, że zastosowanie § 2 ust. 1 rozporządzenia mogłoby prowadzić do takiej modyfikacji podstawy wymiaru składek, że byłaby ona wyższa niż przewidziana ustawą systemową. Skoro zatem z § 2 ust. 1 pkt 16 *in principio* rozporządzenia wynika, że podstawy wymiaru składek nie stanowi przychód stanowiący część wynagrodzenia pracowników zatrudnionych za granicą u polskich pracodawców, odpowiadający równowartości diety przysługującej z tytułu podróży służbowej poza granicami kraju, za każdy dzień pobytu, to znaczy, że o taką kwotę podlega obniżeniu podstawa wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne. Zastrzeżenie zawarte w § 2 ust. 1 pkt 16 *in fine* rozporządzenia, że tak ustalony miesięczny przychód tych osób nie może być niższy od kwoty przeciętnego wynagrodzenia, o którym mowa w art. 19 ust. 1 ustawy systemowej, oznacza zatem, że jeżeli faktycznie wypłacone pracownikowi w danym miesiącu kalendarzowym wynagrodzenie jest wyższe niż przeciętne, to zastosowanie wyłączenia przewidzianego w części wstępnej § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia nie może doprowadzić do obniżenia podstawy wymiaru składek do kwoty niższej niż przeciętne wynagrodzenie. W takiej sytuacji ulga w opłacaniu składek na

ubezpieczenia społeczne będzie zatem niższa niż wynikająca z działania mechanizmu przewidzianego w § 2 ust. 1 pkt 16 *in principio* rozporządzenia, ale nadal podstawa wymiaru składek będzie obniżona w stosunku do przewidzianej ustawą systemową. Jak trafnie podnosi skarżący, kwota przeciętnego wynagrodzenia, o której mowa w § 2 ust. 1 pkt 16 *in fine* rozporządzenia, nie więc jest progiem, od którego podstawa wymiaru składek nie może być niższa, jeżeli rzeczywisty przychód pracownika jest od tej kwoty niższy. Jest progiem mającym zastosowanie, gdy faktycznie wypłacone wynagrodzenie jest wyższe niż przeciętne, a zastosowanie odliczeń przewidzianych przepisem spowodowałoby obniżenie podstawy wymiaru składek poniżej tego progu. Stanowisko Sądu Apelacyjnego, że nawet „jeżeli z uwagi na wysokość wynagrodzenia pracownika podstawa wymiaru składki miałyby zostać w danym miesiącu podniesiona do przeciętnego wynagrodzenia, o którym mowa w art. 19 ust. 1 ustawy sus, to i tak przepis § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe, podlega stosowaniu”, jest więc oczywiście nietrafne, bo prowadząc do podwyższenia podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne w stosunku do przewidzianej ustawą systemową, wychodzi nie tylko poza upoważnienie ustawowe (do określenia wyłączenia z podstawy wymiaru składek niektórych rodzajów przychodów), ale i poza treść § 2 ust. 1 rozporządzenia, który zawiera wyliczenie składników niestanowiących podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne, czyli obniżających tę podstawę, nie zaś prowadzących do ustalenia tej podstawy w wymiarze wyższym niż przychód rzeczywiście uzyskany przez pracownika.

Z tych wszystkich względów Sąd Najwyższy orzekł jak w sentencji (art. 398¹⁴ k.p.c. i art. 398²¹ w związku z art. 102 k.p.c. oraz art. 398¹⁵ § 1 k.p.c. i art. 398²¹ w związku z art. 108 § 2 k.p.c.).