

POSTANOWIENIE

Dnia 14 maja 2024 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Romualda Spyt

w sprawie z odwołania S. Spółka z o.o. w S.
przeciwko Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych Oddziałowi w Olsztynie
przy udziale Ł. K.
o wysokość podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne,
po rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym w Izbie Pracy i Ubezpieczeń
Społecznych w dniu 14 maja 2024 r.,
skargi kasacyjnej odwołującej się Spółki od wyroku Sądu Apelacyjnego
w Białymstoku
z dnia 20 grudnia 2022 r., sygn. akt III AUa 314/22,

- 1. odmawia przyjęcia skargi kasacyjnej do rozpoznania,**
- 2. zasądza od S. Spółki z o.o. w S. na rzecz Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddziału w Olsztynie kwotę 1800 (jeden tysiąc osiemset) zł tytułem zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego z ustawowymi odsetkami z art. 98 § 1¹ k.p.c.**

UZASADNIENIE

Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w Olsztynie decyzją nr 925/2019 z dnia 25 listopada 2019 r., wydaną na podstawie art. 83 ust. 1 pkt 3, art. 18 ust. 3, art. 20 ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (jednolity tekst: Dz.U. z 2024 r., poz. 497) oraz § 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 (jednolity tekst: Dz.U. z 2023 r., poz. 728 ze zm.) stwierdził, że podstawa wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne za Ł. K., podlegającego ubezpieczeniom jako osoba wykonująca umowę agencyjną, umowę zlecenia lub umowę o świadczenie usług u płatnika składek S. Sp. z o.o. wynosi równowartość kwot wskazanych na str. 1 i 2 zaskarżonej decyzji.

Sąd Okręgowy w Olsztynie, po ponownym rozpoznaniu sprawy, wyrokiem z dnia 28 lutego 2022 r. oddalił odwołanie płatnika składek oraz zasądził od niego na rzecz Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddziału w Olsztynie 3 600 zł tytułem zwrotu kosztów procesu.

Sąd Apelacyjny w Białymstoku, wyrokiem z dnia 20 grudnia 2022 r., zmienił zaskarżony przez płatnika składek wyrok Sądu Okręgowego w zakresie kosztów postępowania, oddalił apelację w pozostałym zakresie i rozstrzygnął o kosztach postępowania za drugą instancję.

W sprawie ustalono, że płatnik składek (S. Sp. z o.o. w S.) w dniu 13 kwietnia 2018 r. zawarł umowę zlecenia z Ł. K. (ubezpieczonym), na podstawie której zleceniobiorca miał wykonywać czynności opiekuńcze nad osobami w podeszłym wieku. Usługi świadczone miały być między innymi w Polsce i za granicą. Zleceniodawca każdorazowo, za pomocą zlecenia wyjazdu, wskazywał okres i miejsce wykonywania czynności opiekuńczych. Kwota wynagrodzenia miała być ustalana każdorazowo przed danym zleceniem. Za cały miesiąc świadczenia usług, zleceniobiorcy przysługiwała kwota 1 550 EURO, w skład której wchodziło wynagrodzenie za okres całego miesiąca w wysokości 2 100 zł brutto oraz dieta należna z tytułu podróży zagranicznej. Za usługi pomocy zleceniobiorcy przysługiwała kwota określona powyżej, ustalona proporcjonalnie za okres wykonywania usług określonych w zleceniu wyjazdu. Wypłata wynagrodzenia oraz diety miała być dokonywana w dwóch oddzielnych przelewach bankowych i gotówką.

Ubezpieczony wykonywał pracę na terenie Niemiec: od 2 czerwca 2018 r. do 30 czerwca 2018 r., od 2 sierpnia 2018 r. do 26 września 2018 r., od 17 listopada 2018 r. do 18 grudnia 2018 r. i od dnia 3 lutego 2019 r. do 3 marca 2019 r.,

świadcząc usługi z zakresu pomocy osobom starszym. Nie wykonywał usług opiekuńczych na terenie Polski.

Wynagrodzenie ubezpieczonemu wypłacane było w miesiącu następnym po miesiącu, w którym świadczona była usługa. Oprócz wynagrodzenia z tytułu wykonywania umowy zlecenia płatnik wypłacał zleceniobiorcy „dieta” za każdy dzień świadczenia pracy na terenie Niemiec, tj. za 29 dni w lipcu 2018 r., za 30 dni we wrześniu 2018 r., za 26 dni w październiku 2018 r., za 18 dni w styczniu 2019 r. oraz za 3 dni w kwietniu 2019 r.

Ł. K., za pracę świadczoną na terenie Niemiec otrzymał wynagrodzenie (wraz z dietą): 1 923,57 zł za okres od 2 czerwca 2018 r. do 30 czerwca 2018 r.; 1 617,49 zł za okres od 2 sierpnia 2018 r. do 31 sierpnia 2018 r.; 613,25 zł za okres od 1 września 2018 r. do 26 września 2018 r.; 452,91 zł za okres od 17 listopada 2018 r. do 30 listopada 2018 r.; 334,46 zł za okres od 1 grudnia 2018 r. do 18 grudnia 2018 r.; 373,77 zł za okres od 3 lutego 2019 r. do 28 lutego 2019 r.; 61,83 zł za okres od 1 marca 2019 r. do 3 marca 2019 r.

Płatnik składek wypłacił ubezpieczonemu także następujące kwoty: 20 zł za usługi rekrutacyjne i reklamowe za: styczeń 2018 r.; 80 zł za usługi rekrutacyjne i reklamowe za kwiecień 2018 r. i maj 2018 r.; 50 zł za usługi rekrutacyjne i reklamowe za lipiec 2018 r.; a także: dietę za czerwiec 2018 r. w wysokości 992,39 EURO; dietę za sierpień 2018 r. w wysokości 998,25 EURO; dietę za wrzesień 2018 r. w wysokości 1 128,35 EURO; dietę za grudzień 2018 r. w wysokości 769,25 EURO; dietę za marzec 2019 r. w wysokości 135,73 EURO.

Organ rentowy nie posiadał dowodów potwierdzających, czy i w jakiej wysokości ubezpieczony otrzymał dietę za pracę na terenie Niemiec w listopadzie 2018 r. i lutym 2019 r. ZUS naliczył podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne za wskazane powyżej miesiące na podstawie § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r. Ministra Pracy i Polityki Socjalnej w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe (jednolity tekst: Dz.U. z 2023 r., poz. 728 ze zm.) - w ten sposób, że kwota wypłacona przez płatnika w EURO została przeliczona na złoty polski wg średniego kursu EURO/PLN obowiązującego w NBP na dzień przed dniem dokonania wypłaty oraz zsumowana z wynagrodzeniem

wypłaconym w złotych. Następnie kwota netto w złotych wypłaconego wynagrodzenia została przeliczona na kwotę brutto. Jeśli wartość otrzymanego przychodu była wyższa od przeciętnego wynagrodzenia za pracę, od przeliczonej łącznej kwoty brutto wypłaconego wynagrodzenia w złotych odejmowano kwotę równowartości diet za każdy dzień pobytu. Dieta za jedną dobę podróży służbowej na terytorium Niemiec wynosi 49 EURO. Z uwagi na to, że ustalona w ten sposób podstawa wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne, po obniżeniu o równowartość diet za każdy dzień pobytu poza granicami kraju, nie może być niższa od kwoty przeciętnego wynagrodzenia, a w przedmiotowej sprawie, była, za właściwą podstawę wymiaru składek przyjęto kwotę przeciętnego wynagrodzenia.

Płatnik składek podstawę wymiaru składek obliczał z uwzględnieniem § 2 ust. 1 pkt 15 w związku z § 5 ust. 2 pkt 2 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe, tj. według zasady, że 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.

Sąd Apelacyjny stanął na stanowisku, że zwolnienie przychodu od podatku dochodowego od osób fizycznych nie ma wpływu na ocenę, czy dany przychód stanowi podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne. Istotne jest stwierdzenie, co jest przychodem w rozumieniu ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (jednolity tekst: Dz.U. z 2024 r., poz. 226) oraz czy wyłączenia oskładkowania przychodu wynikają z rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe. Zgodnie z art. 18 ust. 1 w związku z ust. 3 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (jednolity tekst: Dz.U. z 2024 r., poz. 4970, podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe zleceniobiorców stanowi przychód, o którym mowa w art. 4 pkt 9 i 10 z zastrzeżeniem ust. 1a i 2 ust. 4 pkt 5 i ust. 12. W myśl art. 4 pkt 9 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, pojęcie przychód

oznacza przychody w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych między innymi z tytułu umowy zlecenia. Według art. 11 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, przychodami są otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń. Warunkiem uznania tych świadczeń za przychód jest zatem otrzymanie ich od zleceniodawcy. Z art. 21 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, zawierającego zwolnienie od podatku dochodowego o charakterze przedmiotowym, wynika, że ustawodawca nie wyłączył wymienionych w nim świadczeń z zakresu pojęciowego „przychód”, a jedynie zwolnił je od podatku dochodowego. Są one więc nadal przychodem podlegającym opodatkowaniu. Nie wchodzi jedynie w skład kwoty podlegającej opodatkowaniu.

Natomiast podstawy wymiaru składek nie stanowią przychody, które na podstawie upoważnienia z art. 21 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych określone zostały w rozporządzeniu Ministra Pracy i Polityki Socjalnej w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe. W § 2 ust. 1 pkt 15 tego rozporządzenia wyłączono z podstawy wymiaru składek przychody w postaci diet i innych 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 budżetowej z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju oraz poza granicami kraju. Paragraf 5 ust 2 pkt 2 powołanego rozporządzenia stanowi, że przepisy § 2-4 stosuje się odpowiednio przy ustalaniu podstawy wymiaru składek 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. Oznacza to, że § 2 ust. 1 pkt 15 rozporządzenia może mieć zastosowanie również do zleceniobiorców.

W ocenie Sądu Apelacyjnego, osoba wykonująca na podstawie umowy zlecenia stale pracę za granicą nie przebywa w podróży służbowej, o jakiej mowa w § 2 ust. 1 pkt 15 rozporządzeniu Ministra Pracy i Polityki Socjalnej w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia

emerytalne i rentowe. W niniejszej sprawie miejscem wykonywania pracy były Niemcy. Pracownik najemny (na podstawie stosunku pracy czy też umowy o świadczenie usług) delegowany do pracy za granicą w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej na podstawie przepisów rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 883/2004 z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie koordynacji systemów zabezpieczenia społecznego (Dz.U.U.E.L z 2004 r. Nr 166, str. 1 z późn. zm.; dalej rozporządzenie nr 883/2004) i rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 987/2009 z dnia 16 września 2009 r. dotyczącego wykonywania rozporządzenia (WE) nr 883/2004 w sprawie koordynacji systemów zabezpieczenia społecznego (Dz.U.U.E.L z 2009 r. Nr 284, str. 1 z późn. zm.; dalej rozporządzenie nr 987/2009), nadal podlegający ustawodawstwu polskiemu w zakresie ubezpieczeń społecznych, nie znajduje się w podróży służbowej.

Jak podkreślił Sąd Apelacyjny, podróż służbową wyróżnia sporadyczność i przemijający czas trwania wysłania oraz wykonywanie konkretnie określonego zadania, a przy tym istotne jest to, że pracownik ma wykonać czynności pracownicze wyznaczone do zrealizowania w poleceniu pracodawcy, które nie powinny należeć do zwykłych umówionych czynności pracowniczych, a w odniesieniu do okoliczności sprawy - czynności zleconych. Zatem świadczenie nazwane dietą, wypłacone przez płatnika składek Ł. K., dla którego miejscem świadczenia usług były Niemcy, nie jest należnością o której mowa w § 2 ust. 1 pkt 15 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe, tylko przychodem, stanowiącym podstawę wymiaru składek w rozumieniu art. 18 ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych. Z tych względów Sąd Apelacyjny uznał, że zarzuty naruszenia art. 18 ust. 1 i 3 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, art. 21 ust. 1 pkt 16 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz art. 77⁵ § 1 k.p. są niezasadne.

Sąd Apelacyjny za bezzasadny uznał zarzut naruszenia art. 11 ust. 3a rozporządzenia nr 883/2004, bowiem zaskarżona decyzja nie rozstrzyga kwestii ubezpieczenia społecznego, lecz określa wysokość podstawy wymiaru składek a w odniesieniu do ubezpieczonego organ rentowy wydał zaświadczenie o podleganiu

polskiemu ustawodawstwu (zaświadczenie A1), nie zostało wszczęte postępowanie o ustalenie właściwego ustawodawstwa.

W skardze kasacyjnej od powyższego wyroku płatnik składek zarzucił naruszenie przepisów prawa materialnego:

1. art. 18 ust. 1 i 3 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych oraz § 5 ust. 2 pkt 2 w związku z § 2 ust. 1 pkt 15 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe, polegające na błędnej wykładni tych przepisów i przyjęcie, że wynagrodzenie zleceniobiorcy zatrudnionego w Polsce wynikające z jego podróży za granicę w celach wynikających z umowy, stanowią podstawę do naliczenia składek na ubezpieczenie społeczne,

2. art. 77⁵ § 1 k.p., polegające na niewłaściwym zastosowaniu tego przepisu w stosunku do zleceniobiorcy, albowiem w żaden sposób nie można utożsamiać podróży służbowej pracownika z podróżą służbową zleceniobiorcy, do którego stosują się przepisy kodeksu cywilnego (tj. art. 734 § 1 k.c.),

3. art. 21 ust. 1 pkt 16 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, polegające na jego niezastosowaniu, a który to odróżnia podróże służbowe pracownika i podróże nie-pracownika, a zgodnie z tym przepisem, diety za podróże nie pracownika korzystają ze zwolnienia od podatku od osób fizycznych, a zatem jeśli takie wynagrodzenie nie pracownika nie podlega opodatkowaniu, to takie wynagrodzenie nie powinno też stanowić podstawy do obliczenia składek na ubezpieczenie społeczne,

4. art. 11 ust. 3a rozporządzenia nr 883/2004, przez jego niezastosowanie - według którego jeśli uznaje się, że zleceniobiorca uzyskuje znaczny przychód już w innym państwie członkowskim niż w tym, w którym zamieszkuje, to zleceniobiorca ten nie podlega już ustawodawstwu polskiemu, a co za tym idzie, organ rentowy niezasadnie naliczył składki w przedmiotowej sprawie,

5. rażące naruszenie § 9 ust. 2 oraz § 10 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 22 października 2015 r. w

sprawie opłat za czynności radców prawnych (jednolity tekst: Dz.U. z 2023 r., poz. 1935), przez jego niezastosowanie, a zupełnie niezasadnym zastosowaniu § 2 pkt 6 tego rozporządzenia, a przez to zasądzenie na rzecz Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddziału w Olsztynie zupełnie innej kwoty tytułem zwrotu kosztów procesu.

We wniosku o przyjęcie skargi kasacyjnej do rozpoznania wskazano, że zachodzi potrzeba wykładni przepisów - a mianowicie art. 18 ust. 1 i 3 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych oraz § 5 ust. 2 pkt 2 w zw. z § 2 ust. 1 pkt 15 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe. Konieczne jest wyjaśnienie, czy podróż zleceniobiorcy za granicę (do którego zastosowanie mają przepisy kodeksu cywilnego) można utożsamiać z podróżą służbową pracownika zatrudnionego na umowę o pracę (gdzie stosowane są przepisy kodeksu pracy), czy podróży służbowej zleceniobiorcy można nadać znaczenie wynikające z przepisów prawa podatkowego w zakresie w jakim dopuszczalne jest zwolnienie określonych świadczeń z podatku dochodowego od osób fizycznych.

W ocenie skarżącego, zaskarżone orzeczenie w sposób oczywisty narusza przepisy prawa materialnego, tj. art. 18 ust. 1 i 3 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych oraz § 5 ust. 2 pkt 2 w związku z § 2 ust. 1 pkt 15 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe, art. 77⁵ § 1 k.p., art. 21 ust. 1 pkt 16 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Sąd drugiej instancji dokonał błędnej wykładni tych przepisów, niektóre z nich pominął, co spowodowało oddalenie apelacji odwołującego się. Jednocześnie Sąd błędnie przyjął za podstawę zasądzenia kosztów zastępstwa prawnego § 2 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości za czynności radców prawnych, a powinien przyjąć § 9 ust. 2 tego rozporządzenia.

„Ponadto zaskarżony wyrok narusza przepisy postępowania, które miały istotny wpływ na treść zapadłego wyroku, a które to zostały wskazane powyżej w podstawach kasacji.”

Organ rentowy, w odpowiedzi na skargę, wniósł o odmowę przyjęcia jej do rozpoznania i zasądzenie od skarżącego na swoją rzecz kosztów postępowania kasacyjnego.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Stosownie do art. 398⁹ § 1 k.p.c., Sąd Najwyższy przyjmuje skargę kasacyjną do rozpoznania, jeżeli w sprawie występuje istotne zagadnienie prawne (pkt 1), istnieje potrzeba wykładni przepisów prawnych budzących poważne wątpliwości lub wywołujących rozbieżności w orzecznictwie sądów (pkt 2), zachodzi nieważność postępowania (pkt 3) lub skarga jest oczywiście uzasadniona (pkt 4).

Na wstępie należy zauważyć, że ujęte w skardze kasacyjnej przesłanki przedsądu wzajemnie się wykluczają. W orzecznictwie przyjęty jest pogląd, że nie można twierdzić, iż skarga jest oczywiście uzasadniona (co ma miejsce wówczas, gdy stwierdzone naruszenia prawa są widoczne na pierwszy rzut oka, bez pogłębionej analizy prawnej) i że jednocześnie w sprawie występują poważne zagadnienia prawne, które wymagają zaangażowania Sądu Najwyższego w dokonanie pogłębionej interpretacji niejasnych przepisów (por. postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 30 listopada 2012 r., I UK 414/12, LEX nr 1675171). To, co ma świadczyć o oczywistej zasadności skargi, nie może być jednocześnie ujmowane jako podstawa przedsądu z art. 398⁹ § 1 pkt 1 i 2 k.p.c., gdyż jeżeli występuje istotne zagadnienie prawne albo poważny problem świadczący o potrzebie wykładni przepisu, to nie można jednocześnie twierdzić, że z tych samych przyczyn skarga jest oczywiście uzasadniona, jako że twierdzenie o oczywistej zasadności skargi pozostaje wówczas w kolizji z problemami prawnymi warunkującymi pierwszą i drugą podstawę przedsądu (por. postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 18 lipca 2012 r., I UK 118/12, LEX nr 1675225). Zatem nie do pogodzenia z oczywistą zasadnością skargi jest formułowanie w niej zagadnień prawnych, wymagających rozstrzygnięcia przez Sąd Najwyższy, a także wskazywanie na potrzebę wykładni przepisów prawnych budzących poważne wątpliwości lub wywołujących rozbieżności w orzecznictwie sądów (por. postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 14 kwietnia 2011 r., II UK 24/11, LEX nr 1365662).

Należy też dodać, że poświadczenie przez ZUS stosowania polskiego systemu ubezpieczeń społecznych na formularzu A1 wyklucza możliwość stwierdzenia, że pracownik, którego dotyczy to potwierdzenie, przebywa w zagranicznej podróży służbowej, (por. wyroki Sądu Najwyższego z dnia: 14 listopada 2013 r., II UK 204/13, OSNP 2014 nr 8, poz. 121, 2 grudnia 2014 r., II UK 176/13, LEX nr 1777877, 2 grudnia 2014 r., II UK 206/13, LEX nr 1621617).

Jak wyjaśnił Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 12 września 2018 r., III UK 134/17 (LEX nr 2549428), zasada ustalania wysokości składek na ubezpieczenia emerytalne, rentowe, wypadkowe i chorobowe polega na odniesieniu się do wysokości bazowej, którą - zgodnie z art. 18 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych - stanowi przychód zdefiniowany w art. 4 pkt 9 ustawy jako przychody w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych. Stosownie do art. 10 ust. 1 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, przychód, którego źródłem jest stosunek pracy, obejmuje - jak stanowi art. 12 ust. 1 tej ustawy - wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne oraz wartość pieniężną świadczeń w naturze lub ich ekwiwalenty, bez względu na źródło finansowania tych wypłat i świadczeń, a w szczególności wynagrodzenia zasadnicze, wynagrodzenia 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.

Podstawy wymiaru składek nie stanowią pewne rodzaje przychodów, które - na podstawie upoważnienia z art. 21 ustawy systemowej - określa w drodze rozporządzenia minister właściwy do spraw zaopatrzenia społecznego. Wydane na podstawie tej delegacji rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Socjalnej w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe wyłącza w § 2 ust. 1 pkt 15 z podstawy wymiaru składek przychody w postaci diet i innych 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, a w § 2 ust. 1 pkt 16 część wynagrodzenia pracowników zatrudnionych za granicą u polskich pracodawców w wysokości równowartości diety przysługującej z tytułu podróży służbowych poza granicami kraju, za każdy dzień pobytu, w 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 o systemie ubezpieczeń społecznych.

Wyraźnie zróżnicowany i odmiennie uregulowany jest więc obowiązek składkowy odnośnie do dwóch grup pracowników wykonujących pracę poza umówionym miejscem świadczenia pracy. Rozróżnienie to jest istotne, gdyż wskazane wypłaty pokrywają inne potrzeby pracowników odbywających podróż służbową, a inne pracowników zatrudnionych za granicą w polskich zakładach pracy. W związku z tym w § 2 ust. 1 pkt 15 rozporządzenia ujęte są diety i inne należności z tytułu podróży służbowej, a w § 2 ust. 1 pkt 16 tylko część wynagrodzenia, która ma odpowiadać równowartości diety przysługującej z tytułu podróży służbowej poza granicami kraju, za każdy dzień pobytu.

Przyporządkowanie stanów faktycznych pod wskazane przepisy następuje nie tylko ze względu na miejsce wykonywania pracy, lecz przede wszystkim ze względu na rodzaj, czas trwania i charakter wykonywanych czynności. Tylko wtedy odliczenie z podstawy wymiaru składek dokonywane jest według § 2 ust. 1 pkt 15 rozporządzenia, gdy delegowanie pracownika ma cechy podróży służbowej, tzn. zjawiska wśród obowiązków pracownika niecodziennego, okazjonalnego, w ramach pracowniczych powinności niezwykłego i nietypowego, stanowiącego pewien wyłom w zwykłym świadczeniu pracy. Wbrew stanowisku skarżącego, pracę w ramach delegacji (podróży służbowej) wyróżnia bowiem sporadyczność i przemijający czas trwania wysłania oraz wykonywanie konkretnie określonego zadania (por. wyroki Sądu Najwyższego z dnia 3 grudnia 2009 r., II PK 138/09, Monitor Prawa Pracy 2010 nr 6, s. 312, z dnia 9 lutego 2010 r., I PK 157/09, OSNP 2011 nr 15-16, poz. 200, z dnia 3 kwietnia 2001 r., I PKN 765/00, OSNP 2003 nr 1,

poz. 17 i z dnia 22 lutego 2008 r., I PK 208/07, OSNP 2009 nr 11-12, poz. 134). Ze względu na przedmiot podróży służbowej istotne jest to, że pracownik ma wykonać czynności pracownicze wyznaczone do zrealizowania w poleceniu pracodawcy, które nie powinny należeć do zwykłych, umówionych czynności pracowniczych (por. uchwałę siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z dnia 19 listopada 2008 r., II PZP 11/08, OSNP 2009 nr 13-14, poz. 166, uchwały Sądu Najwyższego z dnia 18 marca 1998 r., III ZP 20/97, OSNAPIUS 1998 nr 21, poz. 619, z dnia 15 sierpnia 1980 r., I PZP 23/80, OSNCP 1981 nr 2-3, poz. 26 oraz wyroki z dnia 4 marca 2009 r., II PK 210/08, OSNP 2010 nr 19-20, poz. 233, z dnia 4 lipca 1978 r., I PR 45/78, OSNCP 1979 Nr 1-2, poz. 16 z głosą A. Kijowskiego, Nowe Prawo 1979 nr 11, s. 162, z dnia 16 września 2009 r., I UK 105/09, OSNP 2011 nr 9-10, poz. 131 oraz z dnia 20 lutego 2007 r., II PK 165/06, OSNP 2008 nr 7-8, poz. 97).

Wykonywanie podróży służbowej wyróżnia się wśród czynności pracowniczych także ze względu na to, że podstawą odbycia podróży służbowej jest polecenie wykonania konkretnego zadania (polecenie służbowe). O wysłaniu w podróż służbową decyduje polecenie służbowe udania się poza określone w umowie o pracę miejsce wykonywania pracy (por. art. 29 § 1 pkt 2 k.p.). W wyroku z dnia 8 listopada 2012 r., II UK 87/12 (LEX nr 1341675) Sąd Najwyższy stwierdził, że o podróży służbowej (art. 77⁵ § 1 k.p.) można mówić jedynie w wypadku delegowania narzuconego pracownikowi, wobec czego zawarcie porozumienia co do wykonywania określonej pracy w ramach delegowania prowadzi do okresowej zmiany ustalonego w umowie miejsca pracy (por. także wyroki Sądu Najwyższego z dnia 20 lutego 2007 r., II PK 165/06, OSNP 2008 nr 7-8, poz. 97, z dnia 4 marca 2009 r., II PK 210/08, OSNP 2010 nr 19-20, poz. 233, z dnia 11 stycznia 2013 r., II UK 157/12, LEX nr 1555520).

Gdy delegowanie dotyczy stałej pracy za granicą na rzecz swego pracodawcy, wysłanie (delegowanie) pracownika na obszar innego państwa Unii należy traktować jako odrębną instytucję prawną określoną w czasie objętym sporem w art. 12 ust. 1 rozporządzenia nr 883/2004 (por. też wyroki Sądu Najwyższego z dnia 30 października 2013 r., II UK 111/13, LEX nr 1393796 oraz z dnia 30 października 2013 r., II UK 112/13, LEX nr 1403878).

Zgodnie z § 5 ust. 2 pkt 2 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe, przepisy dotyczące pracowników (§ 1-4) stosuje się odpowiednio przy ustalaniu podstawy wymiaru składek 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. Przepis ten ma charakter odsyłający i upoważnia do stosowania przepisów omawianego rozporządzenia dotyczących pracowników także w stosunku do osób wykonujących pracę na podstawie wymienionych umów.

Jak wyjaśnił Sąd Najwyższy w postanowieniach z dnia 7 marca 2023 r., II USK 116/22 (niepublikowanym) oraz z dnia 29 sierpnia 2023 r., II USK 10/23 (LEX nr 3602584), pojęciu "podróży służbowej" zleceniobiorcy faktycznie należy nadać znaczenie wynikające z przepisów prawa podatkowego w zakresie, w jakim dopuszczalne jest zwolnienie określonych świadczeń z podatku dochodowego od osób fizycznych, co wynika stąd, że ustalanie podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne zleceniobiorców odbywa się na podstawie art. 18 ust. 3 ustawy systemowej przez odesłanie do rozumienia przychodu w ujęciu przepisów o podatku dochodowym. Prowadzi to do wniosku, że jeżeli na gruncie prawa podatkowego określone świadczenia zostały zwolnione z podatku, to w takim samym zakresie - zwłaszcza w sytuacji, gdy przepisy prawa ubezpieczeń społecznych mają identyczną treść jak przepisy prawa podatkowego - powinny one podlegać wyłączeniu z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne (por. K. Ślebzak: Prawna problematyka składek na ubezpieczenia społeczne z tytułu "podróży służbowej" zleceniobiorców, PiZS 2020 nr 3, s. 22-30). Problem jednak w tym, że jak wyjaśnił Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 19 października 2021 r., II FSK 491/19 (LEX nr 3318783), zwolnienie przewidziane w art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. b ustawy o podatku dochodowym swym zakresem obejmuje diety i inne należności za czas podróży osoby niebędącej pracownikiem, do wysokości określonej w odrębnych ustawach lub w przepisach wydanych przez ministra właściwego do spraw pracy 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 ust. 13. Z art. 21 ust. 13 ustawy o podatku dochodowym wynika, że zwolnienie to dotyczy należności otrzymanych w związku z wykonywaniem czynności zarobkowych, z których przychody podlegają opodatkowaniu. W przytoczonym przepisie jest mowa o podróży. Termin „podróż” nie jest zdefiniowany w przepisach prawa podatkowego. Jest to termin różny od użytego w art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. a pojęcia „podróż służbowa”, co wyklucza możliwość definiowania go według regulacji art. 77⁵ k.p. W tej sytuacji pojęcie „podróż” należy definiować zgodnie ze znaczeniem, jakie ma ono w języku powszechnym (por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 21 kwietnia 2016 r., II FSK 910/14, LEX nr 2021935). W języku powszechnym pojęcie to oznacza „przebywanie drogi do jakiegoś odległego miejsca” (Uniwersalny słownik języka polskiego pod red. S. Dubisza, Warszawa 2008, tom III, s. 255). Stałe codzienne świadczenie usług przez podmiot wykonujący usługę, w obrębie określonego miejsca, w celu wykonywania czynności stanowiących podstawowy przedmiot umowy, na podstawie której usługa jest wykonywana, nie stanowi podróży, o której mowa w art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. b ustawy o podatku dochodowym. Przepis ten nie ma (więc) zastosowania do osób takich jak osoby świadczące stacjonarnie usługi opiekuńcze poza siedzibą zlecniodawcy.

Zauważyć w związku z tym należy, że nie występuje w sprawie istotne zagadnienie prawne (art. 398⁹ § 1 pkt 1 k.p.c.), jak analogicznie nie istnieje potrzeba wykładni przepisów prawnych (art. 398⁹ § 1 pkt 2 k.p.c.), jeżeli Sąd Najwyższy zajął już stanowisko w kwestii tego zagadnienia prawnego lub wykładni przepisów i wyraził swój pogląd we wcześniejszych orzeczeniach, a nie zachodzą żadne okoliczności uzasadniające zmianę tego poglądu (por. postanowienia Sądu Najwyższego: z dnia 3 marca 2020 r., II PK 36/19, LEX nr 3034647; z dnia 12 maja 2020 r., I UK 128/19, LEX nr 3026475; z dnia 12 marca 2010 r., II UK 400/09, LEX nr 577468; z dnia 19 stycznia 2012 r., I UK 328/11, LEX nr 1215423; z dnia 19 marca 2012 r., II PK 294/11, LEX nr 1214578; z dnia 10 kwietnia 2018 r., I CSK 733/17, LEX nr 2495968; z dnia 10 kwietnia 2018 r., II PK 143/17, LEX nr 2525398; z dnia 19 kwietnia 2018 r., I CSK 709/17, LEX nr 2486162; z dnia 23 maja 2018 r., I CSK 33/18, LEX nr 2508114; z dnia 16 stycznia 2003 r., I PK 230/02, OSNP - wkładka 2003 nr 13, poz. 5).

Skarżący wskazuje także na oczywistą zasadność skargi w zakresie zarzutu naruszenia § 9 ust. 2 oraz § 10 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 22 października 2015 r. w sprawie opłat za czynności radców prawnych.

Należy w związku z tym wyjaśnić, że przedmiot zaskarżenia skargą kasacyjną oznaczony został przez ustawodawcę w art. 398¹ § 1 k.p.c., a w świetle tego przepisu skarga kasacyjna od zawartych w wyroku rozstrzygnięć o odrzuceniu apelacji i o kosztach postępowania jest niedopuszczalna. Rozstrzygnięcie o kosztach procesu, także zawarte w orzeczeniu kończącym postępowanie w sprawie, ma charakter postanowienia i nie podlega samodzielnemu zaskarżeniu do Sądu Najwyższego. Może jednak zostać uchylone lub zmienione przez ten Sąd na skutek skargi kasacyjnej wówczas, gdy skarga kasacyjna podlega uwzględnieniu w całości lub w części. Rozstrzyganie w tym zakresie zależy więc od powodzenia skargi kasacyjnej i ma charakter akcesoryjny.

Dodatkowo zauważyć należy, że już w uchwale Sądu Najwyższego z dnia 9 marca 1993 r., II UZP 5/93 (OSNCP 1993 Nr 11, poz. 194) wskazano, że radcy prawnemu za zastępstwo Oddziału Zakładu Ubezpieczeń Społecznych w sprawach o wymiar składek na ubezpieczenie społeczne przysługuje wynagrodzenie ustalone w oparciu o wartość przedmiotu sprawy (według zasad ogólnych). Przedmiotowe stanowisko zostało potrzymane w wyrokach Sądu Najwyższego: z dnia 10 lutego 2009 r., II UK 189/08 (OSNP 2010 nr 17-18, poz. 218); z dnia 28 stycznia 2010 r., II UK 199/09 (LEX nr 583811).

W kolejnej uchwale Sądu Najwyższego z dnia 7 maja 1993 r., I UZP 1/13 (OSNP 2013 nr 23-24, poz. 280) przyjęto, że w sprawie z zakresu ubezpieczeń społecznych, dotyczącej odwołania od decyzji organu rentowego, stwierdzającej zobowiązanie do zapłaty składek na Fundusz Ubezpieczeń Społecznych, Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych i odsetek za zwłokę w określonych w tej decyzji kwotach, wynagrodzenie pełnomocnika będącego radcą prawnym powinno być ustalone na podstawie § 6 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 28 września 2002 r. w sprawie opłat za czynności radców prawnych oraz ponoszenia przez Skarb Państwa kosztów pomocy prawnej

udzielonej przez radcę prawnego ustanowionego z urzędu (Dz.U. Nr 163, poz. 1349 ze zm.), to jest według wartości przedmiotu sprawy.

Z kolei, jak wynika z uchwały Sądu Najwyższego z dnia 3 października 2019 r., III UZP 9/19 (OSNP 2020 nr 10, poz. 109), w sprawach z zakresu ubezpieczeń społecznych o należności z tytułu składek i wysokość zadłużenia stawkę wynagrodzenia radcy prawnego ustala się na podstawie § 2 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 22 października 2015 r. w sprawie opłat za czynności radców prawnych (jednolity tekst: Dz.U. z 2018 r., poz. 265).

Z tych powodów, na podstawie art. 398⁹ § 2 k.p.c. oraz art. 108 § 1 i art. 98 § 1 k.p.c. w związku art. 398²¹ k.p.c. w związku z § 10 ust. 4 pkt 2 w związku z § 2 pkt 5 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 22 października 2015 r. w sprawie opłat za czynności radców prawnych (jednolity tekst: Dz.U. z 2023 r., poz. 1935), orzeczono jak w sentencji.

[SOP]

(r.g.)