



WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 5 lipca 2023 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

Prezes SN Piotr Prusinowski (przewodniczący)

SSN Józef Iwulski

SSN Halina Kuryło (sprawozdawca)

w sprawie z odwołania T. [...] w C.

przeciwko Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych Oddziałowi w Częstochowie

z udziałem zainteresowanych: AA, LB, AC, PK, GK, MK, WK, ML, WM, PO, SP,

MS, PS, AS, SS, ZS, JŚ, AŚ, PU, WW, DW i E. Spółki z ograniczoną

odpowiedzialnością w C.

o ustalenie podstawy wymiaru składek,

po rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym w Izbie Pracy i Ubezpieczeń

Społecznych w dniu 5 lipca 2023 r.,

skargi kasacyjnej odwołującego się od wyroku Sądu Apelacyjnego w Katowicach

z dnia 27 lutego 2020 r., sygn. akt III AUa 1082/19,

- 1. oddala skargę kasacyjną;**
- 2. nie obciąża odwołującego się kosztami postępowania kasacyjnego organu rentowego.**

UZASADNIENIE

Decyzjami z 23 maja 2014 r. nr od [...]1 do [...]2 oraz decyzjami z 14 lipca 2014 r. nr [...]3, [...]4 i [...]5 Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w Częstochowie ustalił podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne: emerytalne, rentowe, chorobowe i wypadkowe oraz ubezpieczenie zdrowotne dla wymienionych w nich osób jako pracowników płatnika składek – T. [...] (dalej: Płatnik), za okresy wskazane w poszczególnych decyzjach w odniesieniu do każdej z ubezpieczonych osób.

W ocenie organu rentowego, podatek dochodowy płacony przez pracodawcę za pracownika stanowi świadczenie pieniężne ponoszone za pracownika i jest jego przychodem. Podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne za pracowników delegowanych stanowi osiągniany przez nich przychód, pomniejszony o równowartość diet za każdy dzień pobytu za granicą, nie niższy jednak od kwoty prognozowanego przeciętnego wynagrodzenia w gospodarce narodowej na dany rok kalendarzowy. Płatnik był zatem zobowiązany deklarować składki na ubezpieczenia społeczne zatrudnionych przez siebie pracowników od przychodu w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych, osiąganego u pracodawcy z tytułu zatrudnienia w ramach stosunku pracy.

W odwołaniu wniesionym od wszystkich decyzji Płatnik podniósł, że zgodnie z przepisami art. 3 ust. 2a i 2b w związku z art. 4a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (jednolity tekst: Dz.U. z 2022 r., poz. 2647; dalej: ustawa o PIT) i art. 15 pkt 1 i 2 umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej z Republiką Federalną Niemiec, w przypadku gdy wynagrodzenie pracowników delegowanych do pracy za granicą podlega opodatkowaniu za granicą, a więc jak to ma miejsce na gruncie niniejszej sprawy, pojęcia przychodu nie można rozpatrywać w kontekście art. 12 ust. 1 ustawy o PIT, lecz należy oprzeć się na rozumieniu tego pojęcia zgodnie z umową o unikaniu podwójnego opodatkowania. Powyższe uzasadnia nie tylko treść art. 4a umowy, ale także hierarchia źródeł prawa wskazanych w Konstytucji RP, zgodnie z którą ratyfikowane za uprzednią zgodą wyrażoną w ustawie umowy międzynarodowe mają pierwszeństwo przed ustawami. Zgodnie z założeniem wskazanej umowy, przychodem pracowników jest wyłącznie wynagrodzenie wypłacone przez pracodawcę. Zdaniem Płatnika, z powyższego

można wywieść a contrario, że jakiegokolwiek przychody niewypłacone nie są przychodem, który należałoby uwzględniać w podstawie wymiaru składek.

Organ rentowy wniósł o oddalenie odwołania, podtrzymując dotychczasowe stanowisko i wnosząc o zasądzenie na jego rzecz od Płatnika kosztów zastępstwa procesowego według norm przepisanych.

Zainteresowana T. [...], która przystąpiła do toczącego się postępowania, przyłączyła się do stanowiska Płatnika, wnosząc o zwrot sprawy organowi rentowemu na podstawie art. 467 § 4 k.p.c., ewentualnie o zmianę zaskarżonych decyzji przez orzeczenie, że ustalona przez Płatnika podstawa wymiaru składek na sporne ubezpieczenia oraz na Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych za okresy i dla ubezpieczonych wymienionych w zaskarżonych decyzjach, była prawidłowa.

Sąd Okręgowy w Częstochowie wyrokiem z 8 kwietnia 2016 r. oddalił odwołanie oraz nie obciążył T. [...] kosztami procesu.

Sąd ustalił, że Płatnik od około 40 lat prowadzi pozarolniczą działalność gospodarczą, początkowo jako przedsiębiorca wykonujący we własnym imieniu działalność gospodarczą pod firmą T. [...] w C., a od 1 sierpnia 2015r. w formie jednoosobowej spółki kapitałowej – E. sp. z o.o. w C.

Zasadniczą część swojej działalności Płatnik wykonywał i wykonuje w Polsce, a dodatkowo w latach 90-tych ubiegłego wieku zaczął wysyłać zatrudnianych pracowników do pracy na terytorium Niemiec, gdzie wykonywali oni prace budowlane.

Wynagrodzenia pracowników wysyłanych do Niemiec były ustalane według najniższej stawki godzinowej obowiązującej w danym landzie - była to kwota netto podana we właściwym rozporządzeniu niemieckim i taka kwota musiała być wskazana w umowie zawartej z pracownikiem. Podatki z tytułu wykonywania pracy przez pracowników delegowanych do Niemiec były odprowadzane przez oddział firmy, zarejestrowany w Niemczech, a ich obliczaniem i odprowadzaniem zajmował się miejscowy księgowy. Od uzyskiwanych wynagrodzeń był naliczany podatek solidarnościowy, kościelny i indywidualny od wynagrodzeń, przy czym dany pracownik mógł ubiegać się o zwrot takiego podatku, występując z indywidualnym wnioskiem do niemieckiego organu finansowego.

Z kolei składki na ubezpieczenia społeczne od delegowanych pracowników były odprowadzane w Polsce, na rachunek Oddziału ZUS w Częstochowie. Podstawą wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne było wynagrodzenie netto pracownika, uzyskiwane na terenie Niemiec, pomniejszone o kwotę wolną, stanowiącą iloczyn dni pracy i diety, następnie kwota ta była przeliczana na złotówki według kursu obowiązującego w dniu poprzedzającym wypłatę wynagrodzenia i porównywana do średniej krajowej. Jeżeli kwota ta była wyższa, stanowiła podstawę naliczenia składek, a jeżeli niższa, składkę obliczano od średniej krajowej. Od ustalonej kwoty były potrącane składki w części finansowanej przez pracownika.

Sąd pierwszej instancji uznał, że na przebieg sprawy nie ma żadnego wpływu fakt, iż z dniem 1 sierpnia 2015 r. Płatnik przekształcił prowadzoną jednoosobowo działalność gospodarczą w jednoosobową spółkę kapitałową, ponieważ zgodnie z art. 551 § 5 k.s.h. przedsiębiorca będący osobą fizyczną, wykonującą we własnym imieniu działalność gospodarczą w rozumieniu ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (jednolity tekst: Dz.U. z 2013 r., poz. 672 ze zm.) może przekształcić formę prowadzonej działalności w jednoosobową spółkę kapitałową. W myśl art. 584¹³ k.s.h. osoba fizyczna, o której mowa w art. 551 § 5 k.s.h., odpowiada solidarnie ze spółką przekształconą za zobowiązania przedsiębiorcy przekształcanego, związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, powstałe przed dniem przekształcenia, przez okres trzech lat, licząc od dnia przekształcenia.

W rozpoznawanej sprawie niesporne jest, że objęte zaskarżonymi decyzjami zobowiązania powstały przed dniem przekształcenia przez Płatnika prowadzonej działalności gospodarczej w spółkę kapitałową, a decyzje te zostały wydane na mniej niż trzy lata wstecz, licząc od dnia przekształcenia.

W ocenie Sądu Okręgowego, wstąpienie w dniu 7 sierpnia 2015 r. do niniejszej sprawy E. sp. z o.o. w C. w charakterze zainteresowanej nie spowodowało konieczności powtórzenia przeprowadzonego dotychczas postępowania. Sąd odwołał się w tym zakresie do art. 198 § 3 k.p.c., zgodnie z którym osoby wezwane do wzięcia udziału w sprawie, a także osoby zawiadomione w myśl artykułów poprzedzających o toczącym się procesie, które w terminie zgłosiły swe przystąpienie do sprawy w charakterze powodów, mogą przy pierwszej czynności

procesowej żądać powtórzenia dotychczasowego postępowania w całości lub w części, stosownie do okoliczności sprawy. Powyższy przepis dotyczy jednak wyłącznie osób wezwanych do udziału w sprawie, podczas gdy zainteresowana w niniejszej sprawie E. sp. z o.o. w C. została jedynie zawiadomiona o toczącym się postępowaniu. Sąd ustalił, że zainteresowana spółka zaistniała w obrocie gospodarczym dopiero w dniu 1 sierpnia 2015 r., a więc już po wejściu w życie przepisów ustawy z dnia 15 stycznia 2015 r. o zmianie ustawy - Kodeks postępowania cywilnego oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2015r., poz. 218), którą dokonano zmiany przepisu art. 477¹¹ § 2 k.p.c., zgodnie z którą jeżeli zainteresowany nie bierze udziału w sprawie, sąd zawiadomi go o toczącym się postępowaniu. Zainteresowany może przystąpić do sprawy w ciągu dwóch tygodni od dnia doręczenia zawiadomienia. Do zainteresowanego nie stosuje się przepisu art. 174 § 1 k.p.c. Jednocześnie niesporne jest, że niniejsza sprawa została wszczęta w czasie, gdy przepis art. 477¹¹ § 2 k.p.c. nakazywał sądowi osobę zainteresowaną, która nie została wezwana do udziału w sprawie przed organem rentowym, wezwać do udziału w postępowaniu bądź z urzędu, bądź na jej wniosek lub na wniosek jednej ze stron.

Sąd pierwszej instancji zauważył, że choć zaskarżone decyzje nie zawierają w swej treści sposobu wyliczenia należności, to zawierają jednoznaczne dane (podstawy wymiaru składek), które wyliczenie tychże należności umożliwiały. Jednocześnie taki sposób formułowania decyzji ustalającej należności składkowe - przez wskazanie jedynie podstawy ich wymiaru - może budzić wątpliwości, gdyż bardziej poprawne byłyby decyzje określające wysokość należnej do zapłaty składki (a ściślej - różnicy między składką zapłaconą a składką należną). Ma to jednak istotne znaczenie tylko dla określenia wartości przedmiotu sporu i wartości przedmiotu zaskarżenia i nie uniemożliwia skutecznego odwołania się od decyzji, gdyż wysokość składek jest prostą pochodną podstawy ich wymiaru.

Sąd Okręgowy wskazał na bezsporną okoliczność, że pracownicy delegowani przez Płatnika do pracy na terytorium Niemiec w zakresie ubezpieczeń społecznych podlegali ustawodawstwu polskiemu oraz że do podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne za pracowników wysyłanych do pracy za granicę na terytorium Niemiec Płatnik deklarował przychód pomniejszony o podatek dochodowy

odprowadzony za granicą przez pracodawcę oraz pomniejszony o równowartość diet za każdy dzień pobytu za granicą. Tak ustalony miesięczny przychód tych osób był porównywany do prognozowanego przeciętnego wynagrodzenia w gospodarce narodowej na dany rok kalendarzowy, przy czym w przypadku, gdy praca nie była wykonywana przez cały miesiąc, podstawa wymiaru składek ulegała proporcjonalnemu pomniejszeniu.

Sąd pierwszej instancji uznał, że przyjęty przez Płatnika sposób obliczania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne pracowników objętych sporem był błędny. Zdaniem Sądu, podatek dochodowy od osób fizycznych (ściślej - zaliczka na ten podatek) jest w istocie postawiony do dyspozycji pracownika, a jedynie zostaje objęty swoistym zajęciem, którego musi dokonać Płatnik z tytułu obciążających pracownika świadczeń publicznoprawnych. Jednocześnie fakt, że podatek ten stanowi świadczenie pracownika, wprost potwierdza okoliczność, iż jeśli zaliczki odprowadzone przez pracodawcę w trakcie roku podatkowego były zbyt niskie lub zbyt wysokie, to do uiszczenia dopłaty lub otrzymania zwrotu nadpłaconego podatku zobowiązany/uprawniony jest bezpośrednio sam pracownik jako podatnik.

Sąd Okręgowy stwierdził, że gdyby zaakceptować stanowisko Płatnika, iż podatki odprowadzane przez niego w Niemczech od pracowników delegowanych tam do pracy stanowiły obciążenie własne pracodawcy, a nie pracowników, to *de facto* osoby te w ogóle nie płaciłyby żadnych podatków, bowiem na mocy przywołanych powyżej przepisów umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania byłyby zwolnione z opłacania podatku dochodowego od osób fizycznych, zaś w Niemczech podatek za nie płaciłby pracodawca z własnych środków. W istocie powinien więc powstać po stronie Płatnika obowiązek opłacenia w kraju zaliczki z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych za zatrudnionych za granicą pracowników. Sąd pierwszej instancji uznał, że byłoby to stanowisko oczywiście nieprawidłowe, jako że tak w Polsce podatek dochodowy od osób fizycznych, jak i w Niemczech podatki Lohnsteuer, Solidaritätszuschlag i Kirchensteuer płać pracownicy (podatnicy), a pracodawca jest jedynie płatnikiem tego podatku - „zajmuje” część świadczenia postawionego do dyspozycji pracownika i przekazuje ją właściwemu organowi fiskalnemu.

Płatnik pośrednio przyznał ten fakt, podając na rozprawie w dniu 20 listopada 2015 r., że pracownicy składali wniosek o zwrot podatku z uwagi na kwoty wolne od podatku, jak i powołując się na zasady wynikające z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, co oznacza, że w istocie chodzi o podatek pracowników, a nie podatek Płatnika.

Sąd skonstatował zatem, że zaskarżone decyzje organu rentowego co do zasady były prawidłowe.

Jednocześnie Sąd pierwszej instancji uznał, że choć zarówno Płatnik jak i zainteresowana E. sp. z o.o. w C. zgłaszali również zarzuty odnośnie do poprawności tych decyzji w zakresie wyliczeń podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenie zdrowotne, a w konsekwencji także na Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych, to jednocześnie nie przedstawili na powyższe okoliczności absolutnie żadnych dowodów, mimo że byli w procesie reprezentowani przez fachowych pełnomocników. Nie ulega zaś wątpliwości, że zgodnie z dyspozycją art. 232 k.p.c. oraz art. 6 k.c. ciężar udowodnienia powyższych okoliczności spoczywał na stronach.

Apelację od powyższego wyroku wnieśli wspólnie - Płatnik oraz zainteresowana, zaskarżając go w części oddalającej odwołanie.

Wyrokiem z 14 grudnia 2017 r. Sąd Apelacyjny w Katowicach uchylił zaskarżony wyrok oraz poprzedzające go decyzje organu rentowego, przekazując sprawę do ponownego rozpoznania bezpośrednio organowi rentowemu.

Sąd Apelacyjny podzielił pogląd organu rentowego co do tego, że obciążający wynagrodzenie pracownika podatek, nawet jeżeli jest opłacany za pracownika w Niemczech i przez pracodawcę, powinien być uwzględniany w ustalaniu wysokości podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne w Polsce i nie narusza to zasady unikania podwójnego opodatkowania. Wskazał, że pojęcie przychodu dla potrzeb ustalenia podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne według systemu prawa polskiego powinno być ustalane według kryteriów określonych przepisami ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (jednolity tekst: Dz.U. z 2022 r., poz. 1009 ze zm.; dalej: ustawa systemowa), a w konsekwencji także ustawy o PIT, na które wskazał Sąd pierwszej instancji.

Uznał jednak słuszność zarzutu Płatnika zawartego w piśmie procesowym z 11 grudnia 2015 r., że nawet przy założeniu, iż podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne pracowników wykonujących pracę na terenie Niemiec stanowi wynagrodzenie brutto, możliwe są dwie interpretacje. W przypadku pierwszej z nich, przychód pracownika powstaje w dacie faktycznej zapłaty podatku i wówczas zasadnicze znaczenie ma data uiszczenia tego podatku przez Płatnika, natomiast w przypadku drugiej interpretacji, nie jest istotny termin uiszczenia daniny, bowiem przychód należy ustalać z uwzględnieniem podatku należnego.

W tym kontekście Sąd drugiej instancji przywołał zeznania Płatnika (który podał, że rzadko zdarzało się, aby należności podatkowe były płacone w terminie i wielokrotnie bywało tak, że płacił należności z odsetkami za zwłokę) a także zeznania świadków: D. P. (który potwierdził istnienie zaległości Płatnika w opłacaniu podatku od wynagrodzeń w Niemczech) i AB, zajmującej się u Płatnika naliczaniem składek na ubezpieczenia społeczne, która potwierdziła, że u Płatnika miała miejsce kontrola Finanzamfu (który w jej wyniku nakazał dopłatę podatku dochodowego i solidarnościowego) i która przyznała również fakt nieterminowości płacenia podatków w Niemczech przez Płatnika, a nawet stwierdziła, że tak było z reguły.

Sąd Apelacyjny wskazał, że z akt sprawy wynika, iż w 2014 r. niemiecki Finanzamt prowadził u Płatnika postępowanie kontrolne, które w grudniu 2014 r. (a zatem w okresie, gdy sprawa zawisła już przed Sądem pierwszej instancji) nie było jeszcze ukończone, a urząd wzywał Płatnika o uzupełnienie dokumentacji dowodowej oraz że organ rentowy w toku kontroli stanowiącej podstawę wydania zaskarżonych w sprawie decyzji w ogóle nie badał zagadnienia terminowości opłacania przez Płatnika w Niemczech podatku od wynagrodzeń. Zwrócił też uwagę na zawarte w aktach sprawy dokumenty potwierdzające nieterminowe opłacenie podatku przez Płatnika, w tym wezwania do zapłaty oraz decyzje wymierzające podatek, które to dokumenty - złożone przez Płatnika - wydają się jednoznacznie wskazywać na fakt opóźnień w zapłacie podatków ze strony Płatnika.

Odnosząc się do drugiej z przedstawionych interpretacji, Sąd podniósł, że z udzielonych przez świadków informacji na temat kontroli Finanzamt, w wyniku której Płatnik został zobowiązany do uiszczenia dodatkowych kwot podatków dochodowego i solidarnościowego, może wynikać, iż podatki te nie tylko nie zostały

terminowo uiszczone, ale być może także prawidłowo naliczone. W tym kontekście Sąd Apelacyjny uznał, że w świetle art. 11a ust. 1 ustawy o PIT, nieterminowość opłacenia podatku (całego lub części) skutkowałą występowaniem różnic w średnich kursach walut NBP, które powinny zostać przyjęte do ustalenia wysokości wynagrodzenia pracowników w poszczególnych miesiącach, co ze strony organu rentowego wymagało przeprowadzenia konkretnych ustaleń w zakresie faktycznej daty zapłaty kwot należnego podatku za poszczególne osoby w poszczególnych miesiącach, a w konsekwencji jego wysokości, która podlegałaby wliczeniu do podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne. W rezultacie należało także zweryfikować prawidłowość stosowania przez Płatnika wyłączenia, o którym mowa w uregulowaniu § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe (Dz.U. Nr 161, poz. 1106 ze zm.).

Uwzględniając zażalenie organu rentowego na powyższe rozstrzygnięcie, postanowieniem z 26 marca 2019 r., sygn. akt I UZ 3/19, Sąd Najwyższy uchylił zaskarżony wyrok i przekazał sprawę Sądowi Apelacyjnemu do rozpoznania i orzeczenia o kosztach postępowania zażaleniowego.

Sąd Najwyższy podkreślił, że Sąd Apelacyjny nie zakwestionował przyjętej przez organ rentowy zasady wliczenia do podstawy wymiaru składek w polskim systemie ubezpieczenia społecznego pracowników przychodu uzyskiwanego w Niemczech w części dotyczącej podatków odprowadzanych od ich wynagrodzenia. Przyjął natomiast odmienny pogląd prawny co do wysokości kwot podlegających uwzględnieniu w podstawie wymiaru składek i uznał konieczność jego weryfikacji przez ponowną analizę stanu faktycznego, dotychczas przez organ rentowy nie prowadzoną. Prawidłowość przyjętego poglądu jest nieweryfikowalna, natomiast Sąd drugiej instancji nie może się uchylić od merytorycznego rozstrzygnięcia sporu.

Po ponownym rozpoznaniu sprawy, Sąd Apelacyjny w Katowicach wyrokiem z 27 lutego 2020 r. oddalił apelację oraz odstąpił od obciążania odwołującego się kosztami zastępstwa procesowego w postępowaniu apelacyjnym.

Sąd uznał, że brak jest uzasadnionych podstaw do kwestionowania przez Płatnika ustaleń Sądu pierwszej instancji co do faktu istnienia i zakresu obowiązków, spoczywających na nim jako na pracodawcy i płatniku podatków, w szczególności w

zakresie relewantnym w niniejszej sprawie - w imieniu zatrudnianych przez siebie pracowników najemnych, wykonujących pracę na terenie Niemiec. Skoro bowiem (czego nie kwestionuje) prowadzi od wielu lat działalność na terenie Niemiec i zatrudnia w tym celu osoby zajmujące się prowadzeniem tej działalności w Niemczech w jego imieniu i na jego rzecz, a także zatrudnia osoby zajmujące się niemieckimi rozliczeniami podatkowymi (bądź współpracuje z takimi podmiotami księgowymi, na co sam wskazywał) nic nie stało na przeszkodzie, aby przedstawił zasady, jakimi w tym zakresie kierowało się jego przedsiębiorstwo w Niemczech oraz w jaki sposób i w jakim zakresie obowiązki płatnika realizował (powinien był realizować), jeżeli kwestionował poczynione w tym zakresie przez Sąd pierwszej instancji ustalenia. Tego jednak nie uczynił. Jak trafnie podniósł Sąd Okręgowy, brak było uzasadnionych podstaw do przeprowadzania w tym zakresie dowodu z opinii biegłego. Przypomnieć zresztą wypada, że już w odwołaniu Płatnik przyznał, iż wynagrodzenie objętych sporem pracowników oddelegowanych przezeń do pracy w Niemczech, w myśl postanowień umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania podlegało opodatkowaniu właśnie w Niemczech, zatem okoliczność ta właściwie nie powinna stanowić przedmiotu sporu. Problematiczne natomiast jawiło się ustalenie wysokości przychodu tych pracowników w kontekście nieznanych (nieustalonych) terminów płatności przez płatnika zaliczek na podatki należne od zatrudnionych przez niego pracowników w Niemczech oraz zakresów tych zaliczek (kiedy, za ilu i których pracowników, w jakiej wysokości), a to w szczególności w kontekście wynikającego z art. 11a ust. 1 ustawy o PIT obowiązku przeliczania przychodów osiąganych w walucie obcej na złote według kursu średniego walut obcych ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień uzyskania przychodu, przy wzięciu pod uwagę faktu przyznanego zarówno przez TK jak i przesłuchanych świadków, że zaliczki te odprowadzane były nieterminowo, a nawet - z reguły nieterminowo.

Apelujący odwoływał się w tym zakresie do definicji przychodu zawartej w uregulowaniu art. 11 ust. 1 ustawy o PIT, a w szczególności do stwierdzenia, że przychód stanowią otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń, a w tym kontekście do stwierdzenia, że

nieodprowadzona przez pracodawcę w imieniu pracownika zaliczka na podatek nie została postawiona do dyspozycji tego pracownika, a zatem nie może stanowić jego przychodu.

Po ponownym rozważeniu wskazanych wariantów możliwej interpretacji ustalenia daty powstania po stronie pracowników przychodu w postaci odprowadzonej w ich imieniu przez pracodawcę do niemieckiego systemu podatkowego zaliczki na obowiązujące ich podatki dochodowe, Sąd Apelacyjny podzielił ostatecznie zarówno ustalenia faktyczne, jak i wywody prawne Sądu Okręgowego w tym zakresie.

Obowiązek podatkowy (także w zakresie wynikającym z art. 15 umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania) jest bowiem obowiązkiem pracownika. To pracownik jest podatnikiem w części objętych sporem podatków, pracodawca jest zaś jedynie ich płatnikiem, tzn. po jego stronie spoczywa powstający z dniem wypłacenia wynagrodzenia obowiązek odprowadzenia od tego wynagrodzenia w imieniu pracownika zaliczki na podatek, w terminie i wysokości określonej przepisami prawa. Jeżeli zatem w danym dniu pracodawca postawił pracownikowi do dyspozycji wynagrodzenie netto, to uznać należy, że w tym samym dniu postawiono do jego dyspozycji także zaliczkę na podatek dochodowy, którą płatnik w jego imieniu powinien odprowadzić. W konsekwencji - odnosząc się do przedmiotu niniejszego sporu - ewentualne opóźnienie po stronie płatnika w odprowadzeniu zaliczki należnej od jego pracownika jako podatnika nie może mieć wpływu na ustalenie wysokości wynagrodzenia brutto tego pracownika, wynikającej wyłącznie z ewentualnej zmiany kursu walut.

Płatnik - reprezentowany przez profesjonalnego pełnomocnika - mimo znaczącego upływu czasu nie przedstawił wyników kontroli, jaką w okresie wydania zaskarżonych decyzji przeprowadzał u niego niemiecki Finanzamt, chociaż to wyłącznie on jest dysponentem tego rodzaju dokumentacji, w oparciu o którą mógłby wyprowadzać odmienne twierdzenia, także co do nieterminowości odprowadzania przez siebie w Niemczech zaliczek na podatek, na którą obecnie się powołuje.

Jeśli natomiast chodzi o żądanie powtórzenia postępowania dowodowego przeprowadzonego przed wstąpieniem Spółki w spór w charakterze zainteresowanego, to przypomnieć wypada, że akta postępowania

administracyjnego (w tym akta kontrolne) nie stanowią dowodu w sprawie z zakresu ubezpieczeń społecznych, gdyż dokumentują one pierwszy etap postępowania - prowadzony przez organ rentowy, a zakończony wydaniem zaskarżonych decyzji, natomiast dowód z zeznań świadków przeprowadzony przed wstąpieniem Spółki w spór był przeprowadzany jeszcze raz, już z udziałem Spółki, nic zatem nie stało na przeszkodzie, aby Spółka skorzystała wówczas ze swych uprawnień strony, zadając świadkom pytania.

Sąd Apelacyjny uznał, że w świetle zgromadzonego materiału dowodowego i stanowisk stron brak jest podstaw do zakwestionowania prawidłowości orzeczenia Sądu Okręgowego, co mając na uwadze, na mocy art. 385 k.p.c. orzekł jak w sentencji wyroku.

Postanowieniem z 29 czerwca 2020 r. Sąd Apelacyjny w Katowicach uzupełnił wyrok Sądu Apelacyjnego w Katowicach z 27 lutego 2020 r., sygn. III AUa 1082/19, w ten sposób, że zasądził od TK na rzecz Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddziału w Częstochowie kwotę 240 zł tytułem częściowego zwrotu kosztów zastępstwa procesowego w postępowaniu zażaleniowym przed Sądem Najwyższym.

Płatnik wniósł skargę kasacyjną od wyroku Sądu Apelacyjnego w Katowicach, zaskarżając wyrok w całości. Skargę kasacyjną oparł na podstawie naruszenia prawa materialnego, a konkretnie: art. 11 ust. 1, art. 12 ust. 1 oraz art. 11a ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (jednolity tekst: Dz.U. z 2020 r., poz. 1426), przez ich błędną wykładnię polegającą na przyjęciu, że pracownik uzyskuje przychód z tytułu odprowadzonych w jego imieniu przez pracodawcę - jako płatnika - danin publicznych w walutach obcych na rzecz zagranicznych organów podatkowych w chwili otrzymania (postawienia do dyspozycji) kwoty wynagrodzenia za pracę netto, a zatem z pominięciem daty rzeczywistego odprowadzenia daniny publicznej za granicą, a tym samym przez przyjęcie za prawidłowe przeliczanie tak rozumianego przychodu w walucie obcej na złote po kursie średnim ogłaszanym przez NBP z dnia innego niż ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień uzyskania przychodu, rozumiany jako dzień rzeczywistej zapłaty daniny publicznej.

Skarżący wniósł o uchylenie wyroku Sądu Apelacyjnego w Katowicach i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania innemu składowi tego Sądu, a w

przypadku stwierdzenia ku temu podstaw - również o uchylenie poprzedzającego zaskarżone orzeczenie wyroku Sądu Okręgowego. Wniósł także o zasądzenie od organu rentowego na rzecz odwołującego się kosztów postępowania kasacyjnego według norm przepisanych.

Organ rentowy w odpowiedzi na skargą kasacyjną wniósł o jej oddalenie oraz o zasądzenie kosztów zastępstwa procesowego według norm przepisanych.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Rozpoznawana skarga kasacyjna nie jest uzasadniona.

Poddany pod rozstrzygnięcie spór sprowadza się do ustalenia podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne pracowników delegowanych do pracy w Niemczech. Zgodnie ze stanowiskiem organu rentowego, płatnik był zobowiązany deklarować składki na ubezpieczenia społeczne zatrudnionych przez siebie pracowników od przychodu w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych, osiąganego u pracodawcy z tytułu zatrudnienia w ramach stosunku pracy (wynagrodzenie brutto). Skarżący formułował tezę przeciwną, że podstawą wymiaru składki powinno być wynagrodzenie netto, określone w umowie według prawa niemieckiego.

Skarżący, abstrahując od podnoszonych w toku procesu przez pełnomocników płatnika składek argumentów o nieprawidłowości założenia prezentowanego przez organ rentowy, że kwoty wpłacane na rzecz niemieckich organów skarbowych stanowią przychód pracowników oddelegowanych przez odwołującego do pracy za granicą, skupił się na zarzucie, iż przyjęte przez Sądy obu instancji założenie, że data rzeczywistego odprowadzenia danin publicznej jest bez znaczenia dla oceny momentu uzyskania przez pracowników przychodu, pozostaje w oczywistej sprzeczności z przyjmowaną powszechnie w orzecznictwie Sądu Najwyższego interpretacją pojęcia przychodu jako podstawy wymiaru składki na ubezpieczenie społeczne zgodnie z przepisami podatkowymi, to jest jako środków otrzymanych lub postawionych do dyspozycji pracownika.

W uchwale z 10 września 2009 r., I UZP 5/09 (OSNP 2010 nr 5-6, poz. 71), Sąd Najwyższy stwierdził, że przychód z tytułu wynagrodzenia za pracę - zgodnie z

ogólnymi zasadami określonymi w art. 11 ust. 1 ustawy o PIT - powstaje z chwilą jego otrzymania lub postawienia do dyspozycji. Stąd też wynagrodzenie będzie dla pracownika przychodem tego roku podatkowego, w którym zostało otrzymane, choćby nawet dotyczyło ono roku poprzedniego (por. wyrok NSA z dnia 12 grudnia 1997 r., I SA/Wr 1757/96, niepublikowany oraz A. Bartosiewicz, R. Kubacki: PIT. Komentarz, Warszawa 2009, z uwagą odnośnie do składek, które zgodnie z art. 41 ustawy o systemie rozliczane są za każdy miesiąc kalendarzowy). Tak więc definicja zawarta w art. 11 ustawy o PIT ma zastosowanie do przychodu stanowiącego podstawę wymiaru składki na ubezpieczenia pracowników w takim zakresie, w jakim określa on jako przychód wynagrodzenie i inne świadczenia ze stosunku pracy wypłacone pracownikowi. W konsekwencji, nie są przychodami w rozumieniu zarówno tego przepisu, jak i art. 18 ust. 1 ustawy systemowej, wierzytelności, nawet wymagalne. Nie jest dopuszczalne uwzględnianie w podstawie wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne pracowników jakichkolwiek należności, które nie stały się przychodem ze stosunku pracy w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych. Przychód powstaje dopiero w momencie jego rzeczywistego otrzymania lub postawienia do dyspozycji. Następstwem regulacji zawartej w art. 18 ust. 1 ustawy o systemie jest przepis § 2 ust. 6 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 18 kwietnia 2008 r. w sprawie szczegółowych zasad i trybu postępowania w sprawach rozliczania składek, do których poboru zobowiązany jest Zakład Ubezpieczeń Społecznych (Dz.U. Nr 78, poz. 468), zgodnie z którym dla każdego ubezpieczonego, dla którego podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe stanowi przychód w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych, płatnik składek w imiennym raporcie miesięcznym i imiennym raporcie miesięcznym korygującym sporządzonym za tego ubezpieczonego oraz w deklaracji rozliczeniowej i deklaracji rozliczeniowej korygującej uwzględnia należne składki na ubezpieczenia społeczne od wszystkich dokonanych lub postawionych do dyspozycji ubezpieczonego wypłat - od pierwszego do ostatniego dnia miesiąca kalendarzowego, którego deklaracja dotyczy - stanowiących podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne, z uwzględnieniem ograniczenia, o którym mowa w art. 19 ustawy systemowej. Przepis ten rozstrzyga, że w dokumentach rozliczeniowych należność pracownika z tytułu

stosunku pracy może być dla celów ubezpieczeniowych uwzględniona w podstawie wymiaru składek dopiero w miesiącu, w którym została wypłacona lub postawiona do dyspozycji pracownika. Jeżeli w danym miesiącu brak było przychodu z tytułu wykonywania pracy w ramach stosunku pracy w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych, to brak było również podstawy wymiaru składek. Tym samym składki na ubezpieczenia nie były należne, nie powstała wierzytelność z tytułu składek ani nie może zostać wdrożona procedura związana z ich ściąganiem (egzekucją).

Skarżący trafnie uznaje za utrwalony pogląd, że przychodami, od których wymierza się składki, w myśl art. 18 ustawy systemowej, są wszystkie otrzymane lub postawione do dyspozycji należności przysługujące pracownikowi wymienione w przepisie art. 12 ustawy o PIT, chyba że zostały wyłączone z podstawy ustalania składek. Pomija jednak, że obok sytuacji wypłaty ustawodawca wskazuje także na okoliczność „postawienia należności do dyspozycji podatnika”. Ustawa nie zawiera precyzyjnego określenia sformułowania „postawienie do dyspozycji”. Zgodnie z wykładnią gramatyczną postawieniem do dyspozycji jest stworzenie podatnikowi obiektywnej możliwości zrealizowania przysporzenia będącego przychodem.

Z art. 11 ust. 1 ustawy o PIT można wywieść regułę, że przychód w postaci pieniędzy lub wartości pieniężnych powstaje w momencie otrzymania ich przez podatnika lub w momencie postawienia ich do dyspozycji podatnika. W tym kontekście należy odczytywać przepis art. 11a ust. 1 ustawy o PIT, który stanowi, że przychody w walutach obcych przelicza się na złote według kursu średniego walut obcych ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień uzyskania przychodu. W świetle powyższego, kurs, po którym dokonuje się przeliczenia na złote, jest kursem z dnia poprzedzającego dzień wypłaty lub postawienia wynagrodzenia do dyspozycji pracownika (podatnika).

W uzasadnieniu zaskarżonego wyroku Sąd Apelacyjny uznał, że obowiązek podatkowy (także w zakresie wynikającym z art. 15 umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania) jest obowiązkiem pracownika, to pracownik jest podatnikiem w zakresie objętych sporem podatków, pracodawca jest zaś jedynie ich płatnikiem, tzn. po jego stronie spoczywa powstający z dniem wypłacenia wynagrodzenia obowiązek odprowadzenia od tego wynagrodzenia w imieniu pracownika zaliczki na podatek, w

terminie i wysokości określonej przepisami prawa. Jeżeli zatem w danym dniu pracodawca postawił pracownikowi do dyspozycji wynagrodzenie netto, to uznać należy, że w tym samym dniu postawiono do jego dyspozycji także zaliczkę na podatek dochodowy, którą płatnik w jego imieniu powinien odprowadzić.

Nie ma podstaw do rozróżniania przychodu jako otrzymanego lub postawionego do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym wynagrodzenia netto od przychodu jako części wynagrodzenia odprowadzonego w formie zaliczki na poczet podatku dochodowego.

Przez pojęcie zaliczki na podatek należy rozumieć płatność na poczet należnego w danym okresie rozliczeniowym podatku, która wynika z obowiązku podatkowego i która dokonywana jest w czasie trwania okresu rozliczeniowego, obciążając dotychczasowy - jeszcze do końca nieustalony - przedmiot opodatkowania. Wysokość i terminy płatności zaliczki na podatek określone są w przepisach prawa podatkowego. Zaliczka na podatek powstaje w jeszcze niezamkniętym stanie podatkowoprawnym - przed upływem danego okresu rozliczeniowego (A. Bartosiewicz, R. Kubacki [w:] A. Bartosiewicz, R. Kubacki: PIT. Komentarz, wyd. V, Warszawa 2015).

Zgodnie z art. 12 ust. 1 ustawy o PIT, za przychody ze stosunku pracy (...) uważa się 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: 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. Od tak rozumianych przychodów pracodawca (płatnik) ma obowiązek odliczyć i pobrać zaliczkę na podatek (art. 31 ustawy o PIT). Nie oznacza to jednak, że pracodawca realizując ten obowiązek zwalnia się w ten sposób ze swojego długu wobec Skarbu Państwa. Jest to bowiem dług pracownika (podatnika), z którego zostaje on zwolniony w takiej części, w jakiej pracodawca (płatnik) - wykonując ustawowy obowiązek i kompetencje - dokonuje pobrania podatku i przekazania go do Skarbu Państwa, realizując w ten sposób zobowiązanie podatkowe pracownika

(art. 45 ust. 4 ustawy) i w konsekwencji zwalniając się wobec niego w tej części z długu wynikającego ze zobowiązania do wypłaty przysługującego świadczenia w pełnej wysokości. Jeżeli pracodawca nie wykona obowiązku określonego w art. 31 ustawy o PIT i wypłaci pracownikowi należną kwotę bez dokonania odliczeń podatku, nie powoduje to powstania po stronie pracodawcy długu wobec Skarbu Państwa. Zapłata w tej części podatku przez pracownika jest bowiem realizacją jego własnego obowiązku podatkowego. Z przepisów ustawy o PIT wynika jedynie obowiązek pracodawcy pobrania od należnego pracownikowi świadczenia, jako elementu przychodu ze stosunku pracy, zaliczki na poczet podatku dochodowego, którego zapłata w całości obciąża pracownika (wyrok Sądu Najwyższego z 24 października 2006 r., II PK 126/06, OSNP 2007 nr 19-20, poz. 277).

Uzupełniając, jak podkreślił Sąd Najwyższy w uchwale z 19 września 2002 r., III PZP 18/02 (OSNP 2003 nr 9, poz. 214), wynagrodzenie za pracę, jako niezbędny element treści stosunku pracy, jest określone przepisami prawa pracy, z których niewątpliwie wynika, że należy się ono w całości, a więc również w części, którą pracodawca ma obowiązek potrącić (odliczyć). Nie do pomyślenia jest zatem koncepcja, która w sferze wynagrodzenia za pracę odróżniałaby część należną (wynagrodzenie "netto") i część nieprzysługującą pracownikowi. Kwoty wynagrodzenia, które pracodawca oblicza i pobiera jako płatnik podatku czy składek, są zatem również częścią pracowniczego wynagrodzenia, nie zaś kwotami należnymi *ex lege* Skarbowi Państwa czy innemu publicznoprawnemu podmiotowi. W przeciwnym razie należałoby dojść do absurdalnego wniosku, że jeżeli pracodawca wypłaca wynagrodzenie bez odliczenia podatku czy składek, to pracownik w odpowiedniej części otrzymuje świadczenie nienależne, które w ogóle nie jest wynagrodzeniem i które powinien zwrócić. Skoro pracowniczą wierzytelnością ze stosunku pracy pozostaje cały zarobek, to tym bardziej wierzytelnością nie przestaje być ta część pobranego (odliczonego) wynagrodzenia, która przewyższa kwoty wynikające z przepisów o podatku i składkach. Jeżeli pracodawca (płatnik) rzeczywiście dokonuje z wynagrodzenia za pracę potrącenia przewidzianych ustawą należności publicznoprawnych, to w tej i tylko w tej części zostaje zwolniony z długu wobec pracownika.

W świetle powyższego nie sposób przyjąć, że część wynagrodzenia, którą płatnik powinien odprowadzić na poczet podatku w formie zaliczki w imieniu i na rachunek pracownika, nie stanowi dla pracownika przychodu „postawionego do dyspozycji pracownika”. W relacji prywatnoprawnej należne pracownikowi wynagrodzenie brutto jest postawione do jego dyspozycji, przy czym dysponowanie całą kwotą jest ograniczone powinnością publicznoprawną realizowaną za pośrednictwem płatnika składek.

Czym innym są moment powstania przychodu oraz moment realizacji obowiązku płatnika przekazania zaliczki na podatek dochodowy.

W świetle prawa polskiego (art. 38 ustawy o PIT), płatnicy, o których mowa w art. 32-35 tej ustawy, przekazują, z zastrzeżeniem ust. 2 i 2a, kwoty pobranych zaliczek na podatek w terminie do 20 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym pobrano zaliczki, na rachunek urzędu skarbowego, przy pomocy którego naczelnik urzędu skarbowego właściwy według miejsca zamieszkania płatnika wykonuje swoje zadania, a jeżeli płatnik nie jest osobą fizyczną, według siedziby bądź miejsca prowadzenia działalności, gdy płatnik nie posiada siedziby. Natomiast przychód powstaje w momencie wskazanym w art. 11 ust. 1 ustawy o PIT, tj. w chwili wypłaty lub pozostawienia w dyspozycji podatnika wartości pieniężnych. Jak trafnie zauważył Sąd *meriti*, część przychodu (wynagrodzenia) zostaje objęty swoistym zajęciem, którego musi dokonać płatnik z tytułu obciążających pracownika świadczeń publicznoprawnych. Zaliczki na podatek dochodowy powinny być potrącane od każdej wypłaty będącej przychodem ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej lub spółdzielczego stosunku pracy. Potrącenie, czy jak ujął to Sąd „swoiste zajęcie” dokonywane jest z wynagrodzenia postawionego do dyspozycji pracownika, a więc w chwili powstania przychodu. Przekazanie zaliczki na rzecz organu podatkowego przez płatnika nie jest ani wypłatą, ani postawieniem wartości zaliczki do dyspozycji pracownika, gdyż jest czynnością prawa publicznego - obowiązkiem płatnika na rzecz organu podatkowego, za który płatnik ponosi odpowiedzialność własną. Zgodnie z art. 26a § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (jednolity tekst: Dz.U. z 2022 r., poz. 2651) podatnik nie odpowiada za podatek w takim zakresie, w jakim nie został on zapłacony w wyniku wadliwie wykonanych czynności płatnika (lub niewykonania ich w ogóle) i w

odniesieniu do poboru zaliczek od kwot wypłacanych z tytułu czynności, o których mowa w art. 12, 13 oraz 18 ustawy o PIT (wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 19 grudnia 2019 r., II FSK 3381/17, LEX nr 2768032).

Skoro nie ma podstaw do uznania, że przychód w części stanowiącej zaliczkę na daniny publicznoprawne powstaje w późniejszym terminie niż wypłata (postawienie w dyspozycji pracownika) wynagrodzenia za pracę (wynagrodzenie netto), to nieuprawnione jest przeliczanie części przychodu według kursu waluty na dzień przekazania przez płatnika zaliczki na daninę publicznoprawną. Realizacja powinności płatnika z zakresu prawa podatkowego dotyczących zaliczek na podatek nie ma wpływu na ocenę momentu powstania przychodu jako wartości do ustalenia wysokości podstawy wymiaru składki (art. 18 ustawy systemowej).

Nie podzielając zarzutów i wniosków strony skarżącej, Sąd Najwyższy z mocy art. 398¹⁴ k.p.c. orzekł o oddaleniu skargi kasacyjnej. O kosztach postępowania kasacyjnego rozstrzygnięto stosownie do art. 102 w związku z art. 398²¹ k.p.c.

[as]

T.L.