



WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 7 lutego 2024 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Zbigniew Korzeniowski (przewodniczący)

SSN Leszek Bielecki (sprawozdawca)

SSN Agnieszka Żywicka

w sprawie z odwołania B. Spółki Akcyjnej w Ł.
przeciwko Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych Oddziałowi w Gdańsku
o wydanie pisemnej interpretacji przepisów prawnych,
po rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym w Izbie Pracy i Ubezpieczeń
Społecznych w dniu 7 lutego 2024 r.,
skargi kasacyjnej organu rentowego od wyroku Sądu Apelacyjnego w Łodzi
z dnia 28 lipca 2021 r., sygn. akt III AUa 2049/20,

oddala skargę kasacyjną.

[mc]

UZASADNIENIE

Sąd Apelacyjny w Łodzi III Wydział Pracy i Ubezpieczeń Społecznych
wyrokiem z 28 maja 2021 r., III AUa 2049/20, oddalił apelację organu rentowego od
wyroku Sądu Okręgowego w Łodzi z 29 września 2020 r., VIII U 4141/19,
zmieniającego decyzję Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddziału w Gdańsku z 15

lipca 2019 r. i uznał za prawidłową interpretację przepisów § 2 ust. 1 pkt 18 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe (jednolity tekst: Dz.U. z 2017 r., poz. 1949 zaproponowaną przez wnioskodawcę B. S.A. i uznającą, iż ograniczenie do wysokości diet z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju dotyczy odrębnie dodatku za rozłąkę wypłacanego pracownikom czasowo przeniesionym jak i strawnego (w sumie do wysokości dwóch diet).

W sprawie tej ustalono, że wnioskodawca 23 stycznia 2019 r. złożył do organu rentowego wniosek o wydanie pisemnej interpretacji w zakresie składek na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne, przedstawiając zdarzenie przyszłe i własne stanowisko w sprawie. Wnioskodawca wskazał, że zamierza oddelegowywać swoich pracowników do pracy w innej miejscowości i w związku z tym chce im wypłacać dodatek za rozłąkę oraz strawne. Zgodnie zaś z § 2 ust. 1 pkt 18 rozporządzenia z 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe - podstawy wymiaru składek nie stanowią dodatek za rozłąkę, wypłacony pracownikom czasowo przeniesionym oraz strawne - do wysokości diet z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju. W niniejszym zakresie, według wnioskodawcy, brak jest stanowiska doktryny, czy orzecznictwa, czy świadczenia te łącznie nie mogą przekraczać wysokości diety, czy każde z nich z osobna. W ocenie wnioskodawcy z wykładni literalnej tego przepisu należałoby uznać, iż każde ze wskazanych świadczeń, tj. dodatek za rozłąkę i strawne, nie mogą przekroczyć wysokości diety z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju. Jeżeli zatem dieta z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju wynosi 30 zł, to pracownik czasowo przeniesiony do pracy do innej miejscowości może otrzymać dodatek za rozłąkę w wysokości 30 zł i strawne w wysokości 30 zł (razem 60 zł) i kwota ta będzie wyłączona z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie.

Pismem z dnia 8 lutego 2019 r. wnioskodawca został wezwany do uzupełnienia wniosku w zakresie opisu zdarzenia przyszłego poprzez wskazanie, czy pracownicy wnioskodawcy będą odbywać podróże służbowe na terenie Polski, czy też będą oddelegowywani do pracy za granicą - gdyż jednoznaczne wskazanie tej

okoliczności jest niezbędne celem ustalenia, jaki przepis prawa ma zastosowanie w opisanym przypadku. W odpowiedzi wnioskodawca wskazał, że jego pracownicy będą oddelegowani do pracy zarówno na terenie Polski jak i za granicą, i pracodawca zarówno za pracę w Polsce (ale w innej miejscowości niż miejsce zamieszkania pracownika), jak i za pracę wykonywaną za granicą, chce wypłacić pracownikom dodatek za rozłąkę i stawne.

Następnie pismem z 18 marca 2019 r. organ rentowy wezwał wnioskodawcę do uiszczenia dodatkowych opłat w łącznej wysokości 120 zł za każde z przedstawionych zagadnień oraz wezwał do uzupełnienia wniosku w zakresie opisu zdarzenia przyszłego poprzez wskazanie: czy każdorazowo pracownicy wnioskodawcy będą czasowo przenoszeni (oddelegowani) do wykonywania pracy poza miejsce jej świadczenia określone w umowie o pracę i czy świadczenia, o których mowa we wniosku zostały zagwarantowane pracownikom przez pracodawcę na podstawie przepisów płacowych obowiązujących u pracodawcy. W odpowiedzi wnioskodawca załączył potwierdzenie uiszczenia dodatkowej opłaty i jednocześnie wskazał, iż jego pracownicy będą każdorazowo czasowo przenoszeni do wykonywania pracy poza miejsce jej świadczenia. Pracownicy wnioskodawcy jako miejsce świadczenia pracy w umowie o pracę wskazane mają miasto Łódź. Wnioskodawca wyjaśnił, że świadczenia będące przedmiotem wniosku, tj. stawne i rozłąkowe, nie zostały zagwarantowane pracownikom wnioskodawcy na podstawie przepisów płacowych obowiązujących u pracodawcy.

Pismem z 23 kwietnia 2019 r. wnioskodawca został wezwany do wskazania, czy świadczenia, o których mowa we wniosku, tj. stawne i dodatek za rozłąkę, będą stanowić przychód w rozumieniu ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (jednolity tekst: Dz.U. z 2018 r., poz. 1509 ze zm.) osiągany przez pracowników u pracodawcy z tytułu zatrudnienia w ramach stosunku pracy. W odpowiedzi wnioskodawca potwierdził, że zgodnie z art. 12 ust. 1 ustawy z 26 lipca 2019 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych - 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. W świetle powyższego przepis strawnie oraz dodatek za rozłąkę stanowić będzie przychód osiągany przez pracownika u pracodawcy z tytułu zatrudnienia w ramach stosunku pracy. Ponadto przychód niniejszy na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 18 ww. ustawy wolny jest od podatku dochodowego - do wysokości diet za czas podróży służbowej na obszarze kraju, określonych 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.

Kolejnym pismem z 19 czerwca 2019 r. organ rentowy wezwał wnioskodawcę do uzupełnienia opisu zdarzenia przyszłego wniosku poprzez jednoznaczne wskazanie, czy wniosek dotyczy zarówno: pracowników, którzy są przenoszeni do innego miejsca świadczenia pracy na podstawie art. 42 § 4 k.p., jak i pracowników zatrudnionych za granicą u polskich pracodawców. W odpowiedzi wnioskodawca wskazał, że wniosek dotyczy czasowego przeniesienia pracowników do pracy w innym miejscu, niż miejsce świadczenia pracy (zarówno w Polsce jak i za granicą). Pracodawca będzie przenosił pracowników do pracy poza miejsce świadczenia pracy w trybie oddelegowania, w zależności od okoliczności danego przeniesienia, w szczególności okresu na jaki pracownik będzie przenoszony oraz rodzaju wykonywanej pracy pracodawca będzie delegował pracowników do pracy na podstawie art. 42 § 4 k.p., bądź też zwykłego oddelegowania pracownika do pracy poza miejscem świadczenia pracy na podstawie porozumienia z danym pracownikiem. Pracownicy owi, cały czas pozostawać będą w stosunku pracy ze spółką. Jednocześnie wnioskodawca podkreślił, że wnosi o interpretację przepisu § 2 ust. 1 pkt. 18 rozporządzenia z 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe jedynie do wskazania w jakim zakresie zwolniony jest z oskładkowania dodatku za rozłąkę i strawnego - czy jest to kwota 30 zł czy 60 zł? Wnioskodawca podkreślił, że nie wnosi o interpretację przepisów w zakresie prawidłowości przeniesienia pracowników do pracy w innej miejscowości, niż wskazana w umowie o pracę. Wnioskodawca

podkreślił, że chce czasowo przenieść pracowników do pracy poza miejsce świadczenia pracy (nie będzie to podróż służbowa) i chce wypłacić tym pracownikom dodatek za rozłękę i strawne, i wnosi w niniejszym zakresie o interpretację przepisów wskazanego rozporządzenia poprzez wskazanie kwoty zwolnionej z oskładkowania.

Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w Gdańsku decyzją z 15 lipca 2019 r. uznał za nieprawidłowe stanowisko zawarte we wniosku. W uzasadnieniu organ rentowy wskazał, że z treści § 2 ust. 1 pkt. 18 rozporządzenia wynika, iż w sytuacji gdy pracodawca wypłaca, swoim pracownikom czasowo przeniesionym do wykonywania pracy w innej miejscowości dodatek za rozłękę mający na celu zrekompensowanie faktu czasowego przebywania pracownika poza miejscowością zamieszkania z powodu świadczenia przez niego pracy poza siedzibą pracodawcy i zakładu głównego oraz strawne, to wartość tych świadczeń (w wysokości nie przekraczającej wysokości diety z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju) nie będzie podlegać uwzględnieniu w podstawie wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe. Maksymalna wysokość dodatku za rozłękę, korzystająca z wyłączenia przewidzianego tym przepisem limitowana jest wysokością diety należnej w przypadku odbywania przez pracownika krajowej podróży służbowej i wynosi 30 zł za dobę podróży.

Od powyższej decyzji odwołanie wniosła spółka, domagając się jej zmiany poprzez ponowne wydanie interpretacji indywidualnej, a także o zasądzenie od organu rentowego na rzecz odwołującej kosztów zastępstwa procesowego.

W tak ustalonym stanie faktycznym zarówno Sąd Okręgowy, jak i Sąd Apelacyjny, uznały odwołanie za zasadne. Sądy jednoznacznie stwierdziły, że w przypadku podróży służbowej zwolnienie od opłacania składek ZUS dotyczy zarówno diet, jak i innych należności z tytułu tych podróży. Maksymalne dopuszczalne kwoty zwolnienia od opłacania składek określone 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, podlegają zsumowaniu. Sąd Apelacyjny zgodził się z Sądem Okręgowym, że brak jest logicznego powodu aby odmienną interpretację stosować do świadczeń należnych w przypadku oddelegowania pracownika, zwłaszcza wbrew literalnemu brzmieniu przepisu.

W ocenie Sądu odwoławczego w § 2 ust. 1 pkt 18 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe ustawodawca posłużył się zwrotem „diet” w liczbie mnogiej, co literalnie poczytywać należy jako wysokość limitu zwolnienia odnoszącego się do każdego z wymienionego w przepisie dodatku, tj. zarówno za rozłękę, jak i do strawnego z osobna. Przychylił się do takiej interpretacji spornego przepisu, z której wynika, że kwota zwolniona z obowiązku opłacania składek dotycząca dodatku za rozłękę nie może przekroczyć wysokości diety z tytułu podróży służbowej na terenie kraju, analogicznie także kwota wolna od obciążeń składowych, jak również kwota dodatku strawnego, nie może przekroczyć wysokości diety z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju.

Sąd Apelacyjny wskazał, że Sąd Okręgowy, kierując się zasadą racjonalnego ustawodawcy, prawidłowo uznał, iż gdyby celem ustawodawcy było dla obu tych świadczeń finansowych, tj. dodatku za rozłękę i strawnego, ustalenie górnej granicy w kwocie tylko jednej łącznej diety, to użyłby on sformułowania tego rzeczownika w liczbie pojedynczej. Z kolei posłużenie się liczbą mnogą sugeruje, że ma dotyczyć obu wymienionych w przepisie świadczeń.

Organ rentowy zaskarżył wyrok Sądu Apelacyjnego w całości skargą kasacyjną. Zaskarżonemu wyrokowi zarzucił naruszenie przepisów prawa materialnego: § 2 ust. 1 punkt 18 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Społecznej w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe w związku z art. 18 ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (jednolity tekst: Dz.U. z 2023 r., poz. 1230 ze zm.) przez błędną wykładnię przejawiającą się w uznaniu, że ograniczenie do wysokości diet z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju dotyczy odrębnie dodatku za rozłękę wypłacanego pracownikom czasowo przeniesionym, jak i strawnego (w sumie do wysokości dwóch diet - 2 x 30 zł), podczas gdy dokonując prawidłowej wykładni należało uznać, że: 1/ powyższy przepis posługuje się liczbą mnogą „diet”, jednak biorąc pod uwagę użycie spójnika „oraz” (nie będącego alternatywą rozłączną - stanowiącego co do zasady spójnik koniunkcyjny) należy uznać, że limit wysokości diety dotyczy łącznie obu tych

składników przychodu, 2/ użycie liczby mnogiej w sformułowaniu „do wysokości diet” nie daje podstaw do przyjęcia, że wolą ustawodawcy było wyłączenie z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe odrębnie każdej z wypłat dokonywanej na rzecz pracownika czasowo przeniesionego do wykonywania pracy poza miejscem jej świadczenia do wysokości diety, lecz jedynie z ustalania limitu za każdy dzień pobytu (dieta za dzień pobytu - liczba pojedyncza i diety za dni pobytu - liczba mnoga) - zatem użycie liczby mnogiej w sformułowaniu „do wysokości diet” wynika jedynie z ustalania limitu za każdy dzień pobytu i w konsekwencji uznać należało za nieprawidłowe stwierdzenie, że wyłączeniu podlega każde z tych świadczeń odrębnie do kwoty 30 zł - zatem łącznie w kwocie 60 zł (2 x 30 zł) oraz, że nadwyżka poza określony limit stanowić będzie podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe.

W oparciu o powyższe zarzuty skarżący wniósł o zmianę zaskarżonego wyroku i rozstrzygnięcie przez Sąd Najwyższy co do istoty sprawy poprzez oddalenie odwołania wnioskodawcy, jak również o zasądzenie od wnioskodawcy na rzecz organu rentowego zwrotu kosztów procesu, w tym kosztów zastępstwa procesowego, według norm przepisanych za obydwie instancje, ewentualnie o uchylenie w całości zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania temu Sądowi oraz o zasądzenie od wnioskodawcy na rzecz organu rentowego zwrotu kosztów procesu, w tym kosztów zastępstwa procesowego, według norm przepisanych.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Skarga kasacyjna okazała się niezasadna.

Przyjęcie skargi kasacyjnej jest oparte o przesłankę z art. 398⁹ § 1 pkt 1 k.p.c., a więc o występowanie w sprawie istotnego zagadnienia prawnego oraz o przesłankę z art. 398⁹ § 1 1 pkt 2 k.p.c., czyli istnienia potrzeby wykładni przepisów prawnych budzących poważne wątpliwości. Ponadto jeszcze, zdaniem Skarżącego organu, skarga jest oparta o przesłankę z art. 398⁹ § 1 pkt 4 k.p.c., a więc, że jest oczywiście uzasadniona.

Skarżący organ zarzuca Sądowi odwoławczemu naruszenie przepisów prawa materialnego - § 2 ust. 1 punkt 18 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Społecznej sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe (Dz.U. z 2017 r., poz. 1949 j.t., obecnie jednolity tekst: Dz.U. z 2023 r., poz. 728 ze zm.), zwanego dalej rozporządzeniem wykonawczym w związku z art. 18 ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz.U. z 2021 r., poz. 423 j.t. ze zm., obecnie jednolity tekst: Dz.U. z 2023 r., poz. 1230 ze zm.), zwana dalej ustawą systemową - poprzez ich błędną wykładnię przejawiającą się w uznaniu przez Sąd II instancji, że ograniczenie do wysokości diet z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju dotyczy odrębnie dodatku za rozłąkę wypłacanego pracownikom czasowo przeniesionym, jak i strawnego (w sumie do wysokości dwóch diet - 2 x 30 zł), podczas gdy dokonując prawidłowej wykładni należało uznać, że powyższy przepis § 2 ust. 1 punkt 18 rozporządzenia posługuje się liczbą mnogą „diet”, jednak biorąc pod uwagę użycie spójnika „oraz” (nie będącego alternatywą rozłączną - stanowiącego co do zasady spójnik koniunkcyjny) należy uznać, że limit wysokości diety dotyczy łącznie obu tych składników przychodu oraz użycie liczby mnogiej w sformułowaniu „do wysokości diet” - nie daje podstaw do przyjęcia, że wolą ustawodawcy było wyłączenie z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe odrębnie każdej z wypłat dokonywanej na rzecz pracownika czasowo przeniesionego do wykonywania pracy poza miejscem jej świadczenia do wysokości diety, lecz jedynie z ustalania limitu za każdy dzień pobytu (dieta za dzień pobytu - liczba pojedyncza i diety za dni pobytu - liczba mnoga) - zatem użycie liczby mnogiej w sformułowaniu „do wysokości diet” wynika jedynie z ustalania limitu za każdy dzień pobytu. Dlatego też, zdaniem Skarżącego, uznać należało za nieprawidłowe stwierdzenie, że wyłączeniu podlega każde z tych świadczeń odrębnie do kwoty 30 zł - zatem łącznie w kwocie 60 zł (2 x 30 zł), oraz, że nadwyżka poza określony limit stanowić będzie podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe.

Stosownie do § 2 ust. 1 pkt 15, pkt 16 i pkt 18 rozporządzenia wykonawczego, podstawy wymiaru składek nie stanowią następujące przychody: 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; część wynagrodzenia pracowników, których przychód jest wyższy niż przeciętne wynagrodzenie, o którym mowa w art. 19 ust. 1 ustawy, 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; dodatek za rozłękę wypłacany pracownikom czasowo przeniesionym oraz strawne - do wysokości diet z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju, określonych 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.

Zgodnie z art. 18 ust. 1 ustawy systemowej, podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe ubezpieczonych wymienionych w art. 6 ust. 1 pkt 1-3 stanowi przychód, o którym mowa w art. 4 pkt 9 i 10, z zastrzeżeniem ust. 1a, 2, ust. 4 pkt 5 i ust. 12.

Istota sporu, jak słusznie stwierdził Sąd I instancji, sprowadzała się do tego, czy organ rentowy w sposób prawidłowy dokonał w decyzji z dnia 15 lipca 2019 r. interpretacji przepisów prawa na podstawie opisanego przez wnioskodawcę zdarzenia przyszłego i w konsekwencji stwierdził, że § 2 ust. 1 pkt 18 Rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe w swojej treści przewiduje, iż limit wysokości diety dotyczy łącznie obu składników, tj. dodatku za rozłękę i strawnego.

W ocenie Wnioskodawcy, w przedmiocie rozpoznania przedmiotowej sprawy brak jest stanowiska doktryny, czy orzecznictwa, czy świadczenia te łącznie nie mogą przekraczać wysokości diety, czy każde z nich z osobna. W ocenie wnioskodawcy z wykładni literalnej niniejszego przepisu - § 2 ust. 1 pkt 18 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe, należałoby uznać, iż każde ze wskazanych świadczeń tj. dodatek za rozłękę i strawne nie mogą przekroczyć wysokości diety z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju. Jeżeli zatem dieta z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju wynosi 30,00 zł to pracownik czasowo przeniesiony do pracy do innej miejscowości może otrzymać dodatek za rozłękę w wysokości 30,00 zł i strawne w wysokości 30,00 (razem 60,00 zł) i kwota ta będzie wyłączona z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie.

W ocenie natomiast Skarżącego, w sytuacji gdy pracodawca wypłaca, swoim pracownikom czasowo przeniesionym do wykonywania pracy w innej miejscowości dodatek za rozłękę mający na celu zrekompensowanie faktu czasowego przebywania pracownika poza miejscowością zamieszkania z powodu świadczenia przez niego pracy poza siedzibą pracodawcy i zakładu głównego oraz strawne, to wartość tych świadczeń (w wysokości nie przekraczającej wysokości diety z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju) nie będzie podlegać uwzględnieniu w podstawie wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe. Maksymalna wysokość dodatku za rozłękę, korzystająca z wyłączenia przewidzianego tym przepisem limitowana jest wysokością diety należnej w przypadku odbywania przez pracownika krajowej podróży służbowej. Aktualnie, zgodnie z § 7 ust. 1 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 29 stycznia 2013 r. w sprawie należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej (Dz.U. z 2013 r., poz. 167) dieta w czasie podróży krajowej wynosi 30 zł za dobę podróży. Tym samym, co do zasady, w sytuacji, gdy przedsiębiorca wypłaca dodatek za rozłękę i strawne do wysokości diety należnej pracownikowi z tytułu podróży służbowej na terenie kraju, określonej w przepisach w/w rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 29 stycznia 2013 r. w sprawie należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej

jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej, to świadczenia te nie stanowią podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe. Nadwyżka poza określony limit stanowić będzie podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe. Skarżący wskazuje, że przepis § 2 ust. 1 pkt 18 rozporządzenia (stanowiący, że podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe nie stanowi dodatek za rozłękę wypłacany pracownikom czasowo przeniesionym oraz strawnie - do wysokości diet z tytułu podróży służbowej na terenie kraju, określonych 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) posługuje się liczbą mnogą „diet”. Jednakże, biorąc pod uwagę użycie spójnika „oraz”, należy uznać, że limit wysokości diety dotyczy łącznie obu tych składników przychodu. Użycie liczby mnogiej w sformułowaniu „do wysokości diet” wynika jedynie z ustalania limitu za każdy dzień pobytu. W konsekwencji, należy uznać za nieprawidłowe stwierdzenie, że wyłączeniu podlega każde z tych świadczeń odrębnie do kwoty 30 zł - zatem łącznie w kwocie 60 zł (2 x 30 zł). Sądy obydwu instancji, orzekając w sprawie, pominęły okoliczność, że spójnik „oraz” nie oznacza alternatywy rozłącznej, lecz stanowi co do zasady spójnik koniunkcyjny. Jednocześnie użycie liczby mnogiej w sformułowaniu „do wysokości diet” nie daje podstaw do przyjęcia, że wolą ustawodawcy było wyłączenie z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe odrębnie każdej z wypłat dokonywanej na rzecz pracownika czasowo przeniesionego do wykonywania pracy poza miejscem jej świadczenia do wysokości diety, lecz jedynie z ustalania limitu za każdy dzień pobytu (dieta za dzień pobytu-liczba pojedyncza i diety za dni pobytu - liczba mnoga).

W rozpoznawanej sprawie istotne jest ustalenie treści i wykładnia interpretacyjna normy zakodowanej w § 2 ust. 1 pkt 18 rozporządzenia wykonawczego. Dotychczas wyniki wykładni różniły się między sobą po przeciwnych stronach sporu, ponieważ uzyskały wynik rozbieżny. Inny bowiem wynik uzyskał Skarżący, a inny wynik uzyskały Sądy obydwu instancji. Przede wszystkim, przy analizie spornej kwestii interpretacyjnej należy sięgać do maksymalnie skutecznych metod wykładni, nie tylko, językowej, jak niesłusznie wskazuje w skardze kasacyjnej

Skarżący. W systemie ubezpieczeń społecznych istotną wykładnią norm prawnych wyrażanych przez przepisy prawne jest także wykładnia systemowa. W tym względzie ważne jest, jak słusznie zauważa Sąd I instancji, że biorąc po uwagę istotną cechę wyróżniającą pracowników zatrudnionych poza swoim miejscem zamieszkania, polegającą na ponoszeniu zwiększonych kosztów wyżywienia i noclegu, zasada równego traktowania ubezpieczonych winna być odnoszona nie do ogółu pracowników, lecz do pracowników wykonujących pracę poza miejscem swojego zamieszkania. W ich przypadku można mówić o ogólnej zasadzie wyłączenia z podstawy wymiaru składek tych należności, które pokrywają zwiększone koszty utrzymania. Dotyczy to zarówno diet jak i innych należności z tytułu podróży służbowej pracownika - w przypadku podróży służbowych (§ 2 pkt 15 rozporządzenia), jak i należności przysługujących pracownikom z tytułu wykonywania pracy poza stałym miejscem pracy lub stałym miejscem zamieszkania: dodatków, ryczałtów za rozłakę oraz strawnego - do wysokości, która z tego tytułu została zwolniona od podatku dochodowego od osób fizycznych - wysokości diet (liczba mnoga) - z tytułu podróży służbowej na terenie kraju (§ 2 pkt 18 rozporządzenia). Dlatego też, w przypadku podróży służbowej zwolnienie dotyczy zarówno diet jak i innych należności z tytułu tych podróży. Maksymalne dopuszczalne kwoty zwolnienia od opłacania składek określone 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 - sumuje się. Ich łączna kwota podlega zwolnieniu od opłacania składek. W związku z tym, podstawy wymiaru składek nie stanowi zarówno dodatek za rozłakę jak i tzw. strawne, przy czym jest przez ustawodawcę wyraźnie sformułowana górna granica, do której te składniki nie są oskładkowane, tj. do wysokości diet (liczba mnoga). W analizowanym przepisie ustawodawca użył zwrotu „diet” oznaczającego więcej, niż jedno świadczenie finansowe należne od pracodawcy (analogicznie zresztą jak w przepisie wcześniejszym, tj. § 2 ust. 1 pkt 15 tego rozporządzenia), logicznym jest więc, iż odnosi się on zarówno do dodatku za rozłakę jak i do strawnego z osobna. Z powyższych przepisów wynika wprost, że kwota zwolniona z obowiązku opłacania składek dotycząca dodatku za rozłakę nie może przekroczyć wysokości diety z tytułu

podróży służbowej na terenie kraju analogicznie także kwota wolna od obciążeń składkowych - strawnego nie może przekroczyć wysokości diety z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju. Gdyby zamiarem racjonalnego ustawodawcy było dla obu tych świadczeń finansowych, tj. dodatku za rozłękę i strawnego ustalenie górnej granicy w kwocie tylko jednej łącznej diety, to użyłby on sformułowania tego rzeczownika w liczbie pojedynczej, a nie użyłby zwrotu „diety”. Użycie liczby mnogiej świadczy zaś, że ma dotyczyć obu z tych świadczeń. W tym względzie pozytywnie należy ocenić wynik wykładni zaprezentowany przez Sąd I instancji, który w racjonalny sposób połączył wynik wykładni systemowej z wykładnią językową otrzymując racjonalny tego odkodowania rezultat. Wykładnia Sądu odwoławczego ograniczała się do językowego odkodowania treści normy prawnej wyrażonej w przepisie. Stosownie do argumentacji Sądu odwoławczego, w analizowanym przepisie ustawodawca posłużył się zwrotem „diet” w liczbie mnogiej, co literalnie poczytywać należy jako wysokość limitu zwolnienia odnoszącego się do każdego z wymienionego w przepisie dodatku tj. zarówno za rozłękę, jak i do strawnego z osobna. Sąd przychylił się do takiej interpretacji spornego przepisu, z której wynika, że kwota zwolniona z obowiązku opłacania składek dotycząca dodatku za rozłękę nie może przekroczyć wysokości diety z tytułu podróży służbowej na terenie kraju analogicznie także kwota wolna od obciążeń składkowych, jak również kwota dodatku strawnego nie może przekroczyć wysokości diety z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju.

Zadaniem wykładni jest ustalenie znaczenia określonego przepisu prawnego bądź jego fragmentu. Organy administracji publicznej, a także sądy powinny brać pod uwagę, że nie mają kompetencji do tworzenia prawa, a więc nie wolno im tego robić również w drodze interpretacji przepisów prawnych. W toku wykładni organy administrujące stosujące prawo powinny uwzględniać zamierzenia prawodawcy, którego zamiarem jest zawsze realizacja określonego celu publicznego. Ta funkcja wykładni jest istotna zwłaszcza w prawie administracyjnym, także w sytuacji, gdy regulacje prawne są niejasne, a intencje ustawodawcy wyrażone w uzasadnieniu aktu okazują się mało precyzyjne. Wykładnię w prawie administracyjnym determinuje przyjęcie założenia, znajdującego swoją podstawę w regulacjach Konstytucji, że intencją zarówno prawodawcy tworzącego prawo administracyjne, jak i

poszczególnych aktów prawnych prawa administracyjnego powinno być dążenie do realizacji celu publicznego. Organy administrujące stosujące prawo zawsze powinny zakładać, że celem prawodawcy i tworzonych przez niego aktów jest realizacja celu publicznego, także w sytuacji, gdy regulacje prawne są niejasne, a intencje ustawodawcy są mało precyzyjne (por. K. Lewandowska, T. Lewandowski, *Wykładnia celowościowa i językowa w prawie administracyjnym. Wytyczne doktryny i praktyczny przykład ich zastosowania*, ST 2010, nr 9, s. 19-29).

Pojęcie wykładni, dotycząc tekstu prawnego, „konkuruje” z pojęciem jego interpretacji, które w literaturze jest uważane za pojęcie szersze, gdyż nie tylko dotyczy analizy normy (przepisu) ze względu na konieczność lub możliwość jej użycia w danym stanie faktycznym, lecz ma charakter językowy związany z prawem jako całością. Takie argumenty rozdzielające oba pojęcia nie wydają się trafne. Wprawdzie bowiem czynność lub zespół czynności nazywanych wykładnią rzeczywiście praktycznie służy konkretnemu celowi, którym jest wydanie rozstrzygnięcia, ale przecież również interpretacja może temu celowi służyć. Ponadto wykładnia, podobne jak interpretacja, polega przede wszystkim na analizie języka użytego przez prawodawcę. Język się „interpretuje”, ale także się go „wykłada w formie wykładni językowej. Stosowanie norm przez wydawanie aktów administracyjnych odpowiada w zasadzie stworzonemu przez teorię prawa modelowi sądowego stosowania prawa. Model ten przewiduje wiele elementów, których kolejność jest ułożona w ten sposób, że najpierw pojawia się sfera prawna i czynność ustalenia obowiązku oraz stosowalności określonego przepisu prawa materialnego, a także ustalenia znaczenia tego przepisu w stopniu dostatecznie precyzyjnym na potrzeby rozstrzygnięcia. Organ administracyjny dokonuje wykładni, która powinna być oczywiście przeprowadzona zgodnie z ogólnymi regułami wykładni, znanymi z teorii prawa. Niezależnie jednak od tych reguł wykładnia prawa administracyjnego ma swoją wyraźną specyfikę. Jednocześnie organ stosujący prawo administracyjne musi często wyprowadzać normę z kilku przepisów prawnych znajdujących się w aktach różnego rzędu. Ma tu więc odrębne znaczenie wykładnia samego przepisu i wykładnia normy, gdyż ta ostatnia może być sumarycznie dokonana dopiero po zorientowaniu się, jakie przepisy obowiązują w sprawie i jaka jest ich treść. Organ administracyjny – odmiennie od sądu – jest związany nie tylko

ustawami, nie może sam oceniać zgodności aktów wykonawczych z ustawami i z tytułu tej niezgodności odmawiać ich stosowania. W odniesieniu do każdej sytuacji organ administracyjny powinien brać pod uwagę wszystkie składniki systemu prawa, niezależnie od ich poziomu, co oznacza szczególną rolę wykładni systemowej w prawie administracyjnym (por. J. Zimmermann, *Wykładnia* [w:] *Alfabet prawa administracyjnego*, Warszawa 2022). Stąd też, należy stwierdzić, że pomimo tego, iż wykładnia językowa jest wiodącą metodą wykładni tekstów prawnych, w rozpoznawanej sprawie konieczne jest uzupełniające wykorzystanie rezultatów i metod wykładni systemowej. Biorąc wynik tej wykładni pod uwagę należy skupić się na analizie rozpatrywanego tekstu prawnego z punktu widzenia wykładni *strictae* językowej (gramatycznej), biorąc pod uwagę zastosowane w analizowanym tekście słownictwo oraz składnię językową. Zgodnie z doktryną, (...) Z założenia językowej racjonalności „prawodawcy” wyprowadza się też regułę interpretacyjną, że każde słowo użyte w tekście prawnym jest potrzebne dla zrekonstruowania jakiejś normy postępowania (nie można przyjmować takiej wykładni, która uznawałaby jakieś sformułowanie tekstu za zbędne), a także regułę, że to samo słowo czy zwrot językowy powtarzający się w tekście aktów prawodawczych ma zawsze taki sam sens, natomiast użycie odmiennego słowa czy zwrotu ma świadczyć o tym, iż „prawodawca” miał na myśli dwa odmienne pojęcia. Językowe reguły wykładni każą uwzględniać przede wszystkim reguły języka etnicznego w tej jego wersji, którą posługują się ludzie wykształceni, ale też uwzględniać swoiste reguły językowe, jakie wytworzyły się w środowisku prawniczym. Reguły, o których mowa, to nie tylko reguły znaczeniowe, ale również swoiste reguły składni, jakie występują w języku prawnym. Przy tym reguły znaczeniowe nie sprowadzają się po prostu do przyporządkowania określonych stanów rzeczy określonym wyrażeniom, lecz biorą pod uwagę także kontekst innych użytych w tekście prawnym wyrażen i sytuację społeczną wydania danego przepisu. (...) – (por. Z. Ziemiński, *Wykładnia prawa i wnioskowania prawnicze*, [w:] A. Redelbach, S. Wronkowska, Z. Ziemiński, *Zarys teorii państwa i prawa*, Warszawa 1994, s. 205). Zasadniczo wykładnia prawa polega na ustaleniu właściwego znaczenia norm zawartych w obowiązujących przepisach prawnych. W rozpoznawanej sprawie zasadniczym rodzajem wykładni jest wykładnia praktyczna, która jest dokonywana przez organy państwa stosujące prawo, a

zwłaszcza przez sądy, stąd zwana jest także wykładnią sądową (por. G. L. Seidler, H. Groszyk, J. Malarczyk, *Wstęp do teorii państwa i prawa*, Lublin 1991, s. 297). W tym miejscu należy podkreślić, że do innych wniosków wynikowych w procesie wykładni przepisów prawa może dojść organ administracji, a do innych wniosków w tym zakresie może dojść sąd. W przypadku organów administracji może to być uzasadnione tzw. polityką administracyjną (publiczną, społeczną) oraz rolą i zadaniami określonej administracji, które w znacznej mierze determinują działanie i funkcjonowanie określonych rodzajów organów administracji, w tym też wpływają na dokonywanie wykładni przepisów prawa, również tych przepisów, które dotyczą szeroko pojętej sfery finansów publicznych. Sądy natomiast nie są obciążone tego rodzaju determinantami, z uwagi na odmienne usytuowanie w obrębie systemu trójpodziału władz, a w szczególności usytuowaniem w obrębie władzy sądowniczej, a nie władzy wykonawczej.

Niezależnie od powyższych uwag, analiza przedmiotu niniejszych rozważań, a więc § 2 ust. 1 pkt 18 rozporządzenia wykonawczego, skłania do przyznania racji rezultatom wykładni uzyskanym przez Sądy obydwu instancji. Okolicznością przesądzającą w tym zakresie jest posłużenie się przez prawodawcę zwrotem „diet” w liczbie mnogiej, co logicznie każe wysnuć stwierdzenie, że odnosi się z osobna, do dodatku za rozłakę i z osobna do tzw. strawnego. W przepisach bowiem pkt 15 i pkt 16 przywołanego rozporządzenia wykonawczego prawodawca posłużył się pojęciem „diety” w liczbie pojedynczej. Biorąc pod uwagę wskazane wyżej poglądy doktryny w zakresie wykładni użycia w tekście prawnym zwrotów językowych przez prawodawcę, dokonana przez Sądy obydwu instancji wykładnia przepisów będących przedmiotem rozpoznania w niniejszej sprawie jest prawidłowa. Stąd też, w ocenie Sądu Najwyższego w sprawie nie występują przesłanki dotyczące istotnego zagadnienia prawnego oraz potrzeby wykładni przepisów prawnych budzących poważne wątpliwości.

Końcowo zaś należy wskazać, że to, co należy do istotnego zagadnienia prawnego (uniwersalnej kwestii prawnej), nie należy do oczywistej zasadności skargi kasacyjnej (oceny prawa w konkretnym sporze). Oczywista zasadność skargi wyklucza istotne zagadnienie prawne (postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 8 stycznia 2020 r., II PK 224/18, LEX nr 3220810).

Biorąc powyższe pod uwagę, orzeczono jak w sentencji na podstawie art. 398¹⁴ k.p.c.

[mc]

[ms]