

UCHWAŁA

Dnia 26 sierpnia 2021 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

Prezes SN Józef Iwulski (przewodniczący)

SSN Bohdan Bieniek (sprawozdawca)

SSN Katarzyna Gonera

Protokolant Grażyna Niedziałkowska

w sprawie z odwołania A. L.

od decyzji Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddziału w O.

z udziałem zainteresowanej Izby Administracji Skarbowej w O.

o ustalenie podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne za luty 2018 r.,

po rozpoznaniu na rozprawie w Izbie Pracy i Ubezpieczeń Społecznych w dniu 26 sierpnia 2021 r.,

zagadnienia prawnego przekazanego postanowieniem Sądu Apelacyjnego w (...)

z dnia 10 lutego 2021 r., sygn. akt III AUa (...),

Czy od nagrody rocznej należnej funkcjonariuszowi Służby Celno-Skarbowej na podstawie art. 242 ust. 1 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U.2020.505 j.t.) za 2017 r., wypłaconej uprawnionemu w 2018 r. należało odprowadzić składki na ubezpieczenia społeczne na zasadach i wysokości określonej w ustawie z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz.U.2020.266 j.t.)?

podjął uchwałę:

Nagroda roczna za 2017 r. wypłacona funkcjonariuszowi Służby Celno-Skarbowej w 2018 r., po ustaniu tytułu obowiązkowego ubezpieczenia społecznego, stanowi podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne (art. 242 ust. 1 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, jednolity tekst: Dz.U. z 2021 r., poz. 422 w związku z

art. 18 ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, jednolity tekst: Dz.U. z 2021 r., poz. 423).

UZASADNIENIE

Zakład Ubezpieczeń Społecznych, Oddział w O. decyzją z dnia 26 sierpnia 2020 r. stwierdził, że podstawa wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne A. L. za luty 2018 r. wyniosła 5.211,48 zł. Organ rentowy wyjaśnił, że w podstawie wymiaru składek uwzględnił przychód z tytułu nagrody rocznej w kwocie 4.851,47 zł za 2017 r. oraz równoważnik z tytułu kosztów dojazdu do miejsca pełnienia służby za grudzień 2017 r. w kwocie 360 zł.

Sąd Okręgowy w O., wyrokiem z dnia 10 listopada 2020 r., zmienił zaskarżoną decyzję i ustalił, że nie istnieje obowiązek naliczenia i przekazania składek na ubezpieczenia społeczne A. L. za luty 2018 r. z tytułu wypłaty nagrody rocznej za 2017 r.

Rozstrzygnięcie zapadło przy następujących ustaleniach. A. L. pełni służbę w (...) Urzędzie Celno-Skarbowym w O. i z tego tytułu był zgłoszony do obowiązkowych ubezpieczeń społecznych. W okresie pełnienia służby zmienił się stan prawny, bowiem ustawą z dnia 11 maja 2017 r. o zmianie ustawy o zaopatrzeniu emerytalnym funkcjonariuszy Policji, Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Agencji Wywiadu, Służby Kontrwywiadu Wojskowego, Służby Wywiadu Wojskowego, Centralnego Biura Antykorupcyjnego, Straży Granicznej, Biura Ochrony Rządu, Państwowej Straży Pożarnej i Służby Więziennej oraz ich rodzin oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2017 r., poz. 1321, dalej jako ustawa nowelizująca) ubezpieczony został włączony – od dnia 1 stycznia 2018 r. – do systemu emerytalnego służb mundurowych i z tego tytułu płaci wyłącznie składkę na ubezpieczenie zdrowotne. W lutym 2018 r. odwołującemu się wypłacono nagrodę roczną za 2017 r. (5.211,48 zł).

Sąd pierwszej instancji uznał odwołanie za zasadne. Skoro odwołujący się od dnia 1 stycznia 2018 r. nie podlega ubezpieczeniom społecznym, to wypłacone po tej dacie świadczenia nie podlegają oskładkowaniu. Sąd Okręgowy podkreślił, że nagroda roczna przysługuje funkcjonariuszowi za służbę pełnioną w danym roku

kalendarzowym w wysokości 1/12 uposażenia, uposażenia chorobowego i uposażenia za przedłużony czas służby otrzymanego na podstawie art. 242 ust. 1 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2020 r., poz. 505, dalej jako pragmatyka). Natomiast w myśl art. 242 ust. 13 powyższej ustawy, nagrodę roczną wypłaca się do dnia 31 marca roku następującego po roku, za który przysługuje nagroda.

W ocenie Sądu Okręgowego, mimo że świadczenie nazwane jest nagrodą roczną za poprzedni rok kalendarzowy, to jest ono wynagrodzeniem wypłacanym w kolejnym roku i powinny mieć do niego zastosowanie wyłącznie przepisy obowiązujące w chwili jego wypłaty. Tym samym nie ma podstaw do odprowadzenia składek na ubezpieczenia społeczne, co także zostało zaaprobowane w orzecznictwie (zob. wyrok Sądu Apelacyjnego w Szczecinie z dnia 27 czerwca 2019 r., III AUa 84/19, LEX nr 2719350).

Wyrok Sądu Okręgowego zaskarżył apelacją organ rentowy, zarzucając naruszenie prawa materialnego, to jest art. 18 ust. 1 w związku z art. 4 pkt 9 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (jednolity tekst: Dz.U. z 2020 r., poz. 226, dalej ustawa systemowa) oraz § 2 ust. 6 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 21 września 2017 r. w sprawie szczegółowych zasad i trybu postępowania w sprawach rozliczania składek, do których poboru jest zobowiązany Zakład Ubezpieczeń Społecznych (Dz.U. z 2017 r., poz. 1831), przez przyjęcie, że nie istnieje obowiązek naliczenia i przekazania składek na ubezpieczenia społeczne odwołującego się za luty 2018 r., u płatnika składek Izby Administracji Skarbowej w O. z tytułu wypłaty nagrody rocznej za 2017 r.

Sąd Apelacyjny dostrzegł, że zaskarżone orzeczenie opiera się na wyroku Sądu Apelacyjnego w Szczecinie z dnia 27 czerwca 2019 r., III AUa 84/19, (LEX nr 2719350). Z niego zaś wynika, że skoro ustawodawca, dokonując zmiany obowiązujących przepisów, nie przewidział norm intertemporalnych, to zgodnie z zasadą bezpośredniego działania prawa należy zastosować nową regulację (*lex posterior derogat legi priori*). Ten kierunek wykładni aprobuje także doktryna (S. Wronkowska, M. Zieliński: Komentarz do zasad techniki prawodawczej, Wydawnictwo Sejmowe s. 84). W tej sytuacji moment zdarzenia (wypłata nagrody

rocznej w 2018 r.) nie daje podstaw do oskładkowania świadczenia, bowiem nie obowiązywał już art. 6 ust. 1 pkt 18a ustawy systemowej.

Zdaniem Sądu Apelacyjnego w Białymstoku, problem jest jednak bardziej złożony, gdyż można wydobyć argumenty przeciwne opisanemu wyżej stanowisku. W związku z tym Sąd drugiej instancji odwołał się do zmian, jakie miały miejsce od dnia 1 stycznia 2018 r., przypominając, że do 31 grudnia 2017 r. funkcjonariusze urzędów celno-skarbowych (zgodnie z art. 6 ust. 1 pkt 18a; art. 12 i 13 pkt 12 ustawy systemowej) podlegali obowiązkowo powszechnym ubezpieczeniom społecznym. Ten stan prawny uległ zmianie z chwilą wejścia w życie art. 7 ustawy nowelizującej i uchylecia przepisów ustawy systemowej w odniesieniu do funkcjonariuszy, co spowodowało, że utracili oni tytuł do ubezpieczenia społecznego. Równolegle dokonano zmian w ustawie z dnia 17 grudnia 1998 r. o emeryturach i rentach z Funduszu Ubezpieczeń Społecznych (jednolity tekst: Dz.U. z 2016 r., poz. 887 ze zm.), przewidując, że świadczenia na warunkach określonych w ustawie przysługują również żołnierzom zawodowym oraz funkcjonariuszom Policji, (...) Służby Celnej, Służby Celno-Skarbowej i Służby Więziennej, jeżeli nie spełniają oni warunków do nabycia prawa lub utracili prawo do świadczeń określonych w przepisach o zaopatrzeniu emerytalnym tych osób, oraz członkom rodzin pozostałym po tych osobach.

Przed wszystkim dokonano zmian w ustawie z dnia 18 lutego 1994 r. o zaopatrzeniu emerytalnym funkcjonariuszy Policji, Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Agencji Wywiadu, Służby Kontrwywiadu Wojskowego, Służby Wywiadu Wojskowego, Centralnego Biura Antykorupcyjnego, Straży Granicznej, Straży Marszałkowskiej, Służby Ochrony Państwa, Państwowej Straży Pożarnej, Służby Celno-Skarbowej i Służby Więziennej oraz ich rodzin (jednolity tekst: Dz.U. z 2020 r., poz. 723, dalej jako ustawa o zaopatrzeniu), której przepisy od 1 stycznia 2018 r. regulują uprawnienia emerytalne funkcjonariuszy. Tym samym dana grupa (w tym odwołujący się) nie posiada obecnie tytułu do ubezpieczeń w powszechnym systemie, co też przekłada się na brak obowiązku odprowadzania składek od uzyskanych przychodów.

Sąd Apelacyjny doszedł do wniosku, że rozstrzygnięcie sporu wymaga przesądzenia czy wypłacenie odwołującemu się nagrody rocznej w 2018 r. daje

podstawy do jej oskładkowania na podstawie już nieobowiązujących przepisów. Poszukiwanie odpowiedzi Sąd rozpoczął od przypomnienia, że podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalno-rentowe funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej stanowił przychód (stosownie do art. 18 ust. 1 ustawy systemowej). Dalej Sąd odwoławczy podkreślił, że brak przepisów przejściowych w ustawie nowelizującej (por. art. 23-26) obliguje do zastosowania ogólnych zasad prawa międzyczasowego. Niemniej na tym tle należy odróżnić stosowanie norm prawa procesowego i norm prawa materialnego. W odniesieniu do tych pierwszych – w przypadku braku odmiennej regulacji – zasadą jest, że nowe przepisy procesowe mają zastosowanie od momentu wejścia w życie, a zatem także do spraw już zawisłych (por. uchwałę składu siedmiu sędziów Sądu Najwyższego - zasada prawna - z dnia 17 stycznia 2001 r., III CZP 49/00, OSNC 2001 nr 4, poz. 53). Odmienne reguła ma natomiast zastosowanie w przypadku norm prawa materialnego, tutaj bowiem obowiązuje zasada *tempus regit actum* (czas rządzi czynnością), co oznacza, że prawo materialne stosuje się z chwili danego zdarzenia czy czynności (por. uchwałę Sądu Najwyższego z dnia 27 września 2012 r., III CZP 45/12, OSNC 2013 nr 4, poz. 44; wyroki Sądu Najwyższego: z dnia 21 stycznia 2016 r., III CNP 6/15, LEX nr 2004235; z dnia 26 lipca 1991 r., I PRN 34/91, LEX nr 10905; z dnia 17 grudnia 2019 r., III PK 174/18, LEX nr 2779500). W sprawach cywilnych zasadę tę wywodzi się z art. XXVI ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Przepisy wprowadzające Kodeks cywilny (Dz.U. z 1964 r. Nr 16, poz. 94), w myśl której, do stosunków prawnych powstałych przed wejściem w życie Kodeksu cywilnego stosuje się prawo dotychczasowe, chyba że przepisy poniższe stanowią inaczej. W drodze analogii zasadę tę stosuje się również do stosunków nieregulowanych Kodeksem cywilnym (por. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 19 maja 2016 r., IV CSK 586/15, LEX nr 2093038).

Sąd Apelacyjny zwrócił również uwagę na zasadę *lex retro non agit* wykluczającą działanie ustawy wstecz, chyba że wynika z jej brzmienia lub celu. Zasada ta nie stoi jednak na przeszkodzie ocenie skutków prawnych zdarzeń, które powstały pod rządami dawnego prawa. Reguła nieretroakcji *a contrario* nawiązuje do zasady *tempus regit actum* i jest uważana za fundament porządku prawnego. Respektując zakaz retroakcji, zdarzenia prawne i stosunki prawne powstałe pod

rzędem dawnego prawa należy oceniać według tego prawa, a nie prawa nowego, które będzie miało zastosowanie do zdarzeń prawnych i ich skutków powstałych po dacie jego wejścia w życie (por. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 21 stycznia 2016 r., III CNP 6/15, LEX nr 2004235). O ile sama zasada *tempus regit actum* nie wydaje się sporna, o tyle zastosowanie jej w sprawie może wywołać wątpliwości, a mianowicie, czy należy odnosić ją do chwili istnienia tytułu do ubezpieczenia społecznego, czy też do chwili uzyskania przychodu, od którego powstaje obowiązek uiszczenia składek (tak problem widział Sąd Apelacyjny w Szczecinie). *Pirma facie* taki osąd wydaje się trafny. Jednak wówczas nie byłoby także podstaw do oskładkowania nagrody rocznej pracownika, który otrzymał ją już po nabyciu prawa do emerytury i ustaniu pracowniczego tytułu do ubezpieczenia społecznego. Powyższa konstatacja, zdaniem Sądu Apelacyjnego, wskazuje, że proste spojrzenie na chwilę uzyskania przychodu, jako kryterium jego oskładkowania, wydaje się zawodne. Jednocześnie za bezsporne Sąd drugiej instancji uznał, że o istnieniu przychodu podlegającego oskładkowaniu na ubezpieczenia społeczne można mówić dopiero z chwilą jego uzyskania lub pozostawienia do dyspozycji uprawnionego (*vide* art. 11 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, jednolity tekst: Dz.U. z 2020 r., poz. 1426 w związku z art. 4 pkt 9 ustawy systemowej). Stąd też wynagrodzenie stanowi przychód z tego roku podatkowego, w którym zostało otrzymane, choćby nawet dotyczyło ono roku poprzedniego (por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 12 grudnia 1997 r., I SA/Wr 1757/96, niepubl.). W konsekwencji przychód powstaje dopiero w chwili jego rzeczywistego uzyskania lub postawienia do dyspozycji (por. uchwałę składu siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z dnia 10 września 2009 r., I UZP 5/09, OSNP 2010 nr 5-6, poz. 71; uchwałę Sądu Najwyższego z dnia 8 stycznia 2007 r., I UZP 5/06, OSNP 2007 nr 9-10, poz. 139; wyroki Sądu Najwyższego: z dnia 27 lutego 2013 r., II UK 198/12, M.P.Pr. 2013 nr 6, s. 321-324; z dnia 3 lutego 2012 r., I UK 306/11, niepubl.; z dnia 12 grudnia 2011 r., I UK 179/11, OSNP 2012 nr 21-22, poz. 271).

W ocenie Sądu Apelacyjnego, powyższa konstatacja nie jest jednak wystarczająca do przyjęcia, że od nagrody rocznej za 2017 r. nie powstał obowiązek odprowadzenia składek na ubezpieczenia społeczne. Zdaniem Sądu

Apelacyjnego, uprawnione wydaje się być stanowisko, że istotą problemu jest nie tyle przychód, ile istnienie tytułu do ubezpieczenia. Przychód jest bowiem elementem pochodnym tytułu ubezpieczenia społecznego, a w niektórych przypadkach nawet niekoniecznym do ustalenia podstawy wymiaru składek, gdy ustawa lub płatnik sam ją wskazuje w wyznaczonych granicach w oderwaniu od faktycznych przychodów (por. art. 18 ust. 8 i art. 20 ust. 3 ustawy systemowej). Inaczej rzecz ujmując, znaczenie ma tytuł do ubezpieczenia, z którym ustawa wiąże obowiązek uiszczania składek. Składki zaś mają charakter wtórny, bo ich opłacenie nie wykreuje tytułu do ubezpieczenia społecznego z jednej strony; z drugiej brak ich opłacenia nie zniweczy istnienia tytułu (por. wyroki Sądu Najwyższego: z dnia 4 lutego 2013 r., I UK 484/12, LEX nr 1400088; z dnia 20 kwietnia 2016 r., II UK 194/15, LEX nr 2048969; z dnia 7 marca 2017 r., III UK 84/16, LEX nr 2278301; z dnia 22 listopada 2018 r., II UK 363/17, OSNP 2019 nr 5, poz. 67). Wtórny charakter składek na ubezpieczenia społeczne w stosunku do tytułu do ubezpieczeń wydaje się uzasadniać wniosek, że jeżeli ustawodawca z danym tytułem wiąże obowiązek opłacania składek na ubezpieczenia społeczne, to wszystkie przychody ubezpieczonego uzyskane z tego tytułu podlegają oskładkowaniu na zasadach dla tego tytułu przewidzianych, o ile ustawodawca nie postanowi inaczej.

W konsekwencji, zdaniem Sądu Apelacyjnego, możliwe warianty interpretacyjne, w powiązaniu ze znaczną liczbą spraw tego rodzaju i zagrożeniem rozbieżności w orzecznictwie sądów powszechnych, uzasadniają przedstawienie Sądowi Najwyższemu następującego zagadnienia prawnego (art. 390 § 1 k.p.c.): czy od nagrody rocznej należnej funkcjonariuszowi Służby Celno-Skarbowej na podstawie art. 242 ust. 1 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (jednolity tekst: Dz.U. z 2020 r., poz.505) za 2017 r., wypłaconej uprawnionemu w 2018 r., należało odprowadzić składki na ubezpieczenia społeczne na zasadach i wysokości określonej w ustawie z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (jednolity tekst: Dz.U. z 2020 r., poz.266)?

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Przedstawiony do rozstrzygnięcia problem prawny dotyczy zagadnienia związanego z nagrodą roczną (tak zwaną trzynastką). Historycznie rzecz ujmując, na tle tego rodzaju należności dochodziło już w orzecznictwie sądów powszechnych i Sądu Najwyższego do licznych sporów zarówno z zakresu ubezpieczeń społecznych, jak i prawa pracy. W pierwszym katalogu spraw kontrowersje zamykały się w obrębie ustalenia podstawy wymiaru emerytury z uwzględnieniem (bądź nie) nagrody rocznej (zob. wyroki Sądu Apelacyjnego w Szczecinie: z dnia 19 czerwca 2018 r., III AUa 153/18, LEX nr 2558965; z dnia 18 czerwca 2019 r., III AUa 42/19, LEX nr 2923468; wyroki Sądów Apelacyjnych: w Białymstoku z dnia 5 kwietnia 2016 r., III AUa 1123/15, LEX nr 2065045; w Lublinie z dnia 23 grudnia 2019 r., III AUa 251/19, LEX nr 2764816). Wynikało to z tego, że charakter tego świadczenia ewoluował i nie wszystkie składniki wynagrodzenia za pracę (wówczas w jednostkach uspołecznionych) były oskładkowane, co wynikało z przyjęcia klasyfikacji wynagrodzenia osobowego i pozaosobowego (zob. rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 9 listopada 1987 r. w sprawie zgłaszania pracowników do ubezpieczenia społecznego oraz składek na to ubezpieczenie, Dz.U. z 1989 r. Nr 61, poz. 365; uchwała nr 33 Rady Ministrów z dnia 25 marca 1983 r. w sprawie klasyfikacji wynagrodzeń w jednostkach gospodarki uspołecznionej, M.P. z 1983 r. Nr 15, poz. 85 ze zm.).

Z kolei w orbicie spraw pracowniczych kwestie sporne dotyczyły chwili nabycia prawa do nagrody rocznej i mechanizmu obliczenia jej wysokości (por. wyroki Trybunału Konstytucyjnego: z dnia 5 października 1999 r., U 4/99, OTK 1999 nr 6, poz. 118; z dnia 21 lutego 2006 r., K 1/05, OTK-A 2006 nr 2, poz. 18; uchwały Sądu Najwyższego: z dnia 25 lipca 2003 r., III PZP 7/03, OSNP 2004 nr 2, poz. 26; z dnia 7 lipca 2011 r., III PZP 3/11, OSNP 2012 nr 1-2, poz. 3 z glosą K. Roszewskiej: Gdańskie Studia Prawnicze - Przegląd Orzecznictwa 2012 nr 2, s. 87-100).

W doktrynie zaś przyjęto, że nagroda roczna jest traktowana jako szeroko rozumiane wynagrodzenie za pracę, choć nie ma charakteru powszechnego w stosunkach pracy (zob. J. Strusińska-Żukowska: Nagroda z zakładowego funduszu nagród, czyli tzw. trzynastka, Prawo Pracy 1997 nr 12, s. 3-9; B. Cudowski: Trzynasta pensja pracowników samorządowych po wyroku Trybunału

Konstytucyjnego z 21 lutego 2006 r., K 1/05, FK 2006 nr 5, s. 5-11; J. Marciniak: „Trzynastka” nie tylko dla wybrańców administracji, PPIUS 2012 nr 2, s. 102-111; B. Wagner: Wynagrodzenie za pracę i jego związek z pracą, Gdańskie Studia Prawnicze 2007 nr 2, s. 301-312).

Mimo szeregu wypowiedzi wciąż pojawiają się – na co wskazuje przedstawione pytanie – spory o wykładnię prawa na gruncie problematyki nagrody rocznej. Tym razem zasięg tego sporu jest odcinkowy, bowiem dotyczy funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej (dalej także jako funkcjonariuszy) i jednorazowy zarazem. Nie oznacza to jednak możliwości jego zmarginalizowania, chociażby z perspektywy obowiązków płatników składek, na których spoczywa obowiązek ich odprowadzania, a uchybienia na tym polu wiążą się z dolegliwościami, jakie może na nich nałożyć organ rentowy (zob. K. Ślebzak. J. Kosonoga: Odpowiedzialność płatnika składek za obliczanie, potrącanie i przekazywanie składek na ubezpieczenie społeczne, *Ius Novum* 2016 nr 3, s. 274).

Źródłem wątpliwości interpretacyjnych jest konwersja (*ex lege*) statusu funkcjonariusza Służby Celno-Skarbowej w płaszczyźnie sposobu ochrony ryzyk socjalnych (transfer z systemu składkowego na model bezskładkowy). W takim razie w wiązce zainteresowań pozostają nie tylko przepisy regulujące ustrój pełnienia służby przez funkcjonariuszy (ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, jednolity tekst: Dz.U. z 2020 r., poz. 505), lecz także przepisy ustawy systemowej i nowelizującej. Pominięcie chociażby jednego z wymienionych źródeł prawa może sprowadzić interpretatora na wadliwy trop, a tym samym doprowadzić do błędnej wykładni prawa.

Przystępując do oceny, należy li tylko przypomnieć, że ustawa nowelizująca (obowiązująca od 1 stycznia 2018 r.) rozszerzyła zakres podmiotowy ustawy zaopatrzeniowej, obejmując swym zakresem funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej oraz jednocześnie uchylając przepisy kreujące obowiązek podlegania ich ubezpieczeniom społecznym (art. 6 ust. 1 pkt 18a ustawy systemowej). Doprowadziło to do sytuacji, że od dnia 1 stycznia 2018 r. ustał tytuł ubezpieczenia społecznego funkcjonariusza, mimo że wciąż trwał jego stosunek służbowy. Dalsza konsekwencja zmian oznaczała, że podstawą wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej przestał być

przychód, o którym stanowi art. 4 pkt 9 ustawy systemowej, a więc przychód w rozumieniu ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (jednolity tekst: Dz.U. z 2021 r., poz. 1128).

Krzyżujące się zakresy pragmatyki i ustawy systemowej oraz rysujące się na ich gruncie wątpliwości, potwierdzają stanowisko Sądu Apelacyjnego w Białymstoku, że poszukiwanie prawidłowej odpowiedzi na przedstawione zagadnienie obliguje do szerszej perspektywy niż tylko zaakcentowanie kwestii intertemporalnych, których nie uregulowano w ustawie nowelizującej. Przy czym wybór narzędzia interpretacyjnego (reguła *tempus regit actum*) i odwołanie się do przepisów prawa cywilnego, w tym art. XXVI ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Przepisy wprowadzające Kodeks cywilny (Dz.U. z 1964 r. Nr 16, poz. 94) przez Sąd pytający budzi wątpliwości z racji statusu prawa ubezpieczeń społecznych jako odrębnej gałęzi prawa w stosunku do prawa cywilnego. Daną kwestię kompleksowo wyjaśniła uchwała składu siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z dnia 21 kwietnia 2010 r., II UZP 1/10 (OSNP 2010 nr 21-22, poz. 267) akcentując publicznoprawny charakter norm ubezpieczeń społecznych, w których strony nie korzystają ze swoich praw podmiotowych regulowanych prawem prywatnym (Kodeksem cywilnym lub Kodeksem pracy), bowiem organ rentowy wypełnia w stosunku do nich ustawowe kompetencje organu władzy publicznej. Z tego względu stosunek ubezpieczenia społecznego nie jest stosunkiem cywilnoprawnym, opartym na równorzędności jego podmiotów i wzajemności (ekwiwalentności) świadczeń, lecz uregulowanym ustawowo stosunkiem publicznoprawnym opartym na zasadzie solidaryzmu, a wynikające z niego świadczenia stron tego stosunku nie są świadczeniami cywilnoprawnymi (por. uchwały Sądu Najwyższego: z dnia 4 września 1992 r., II UZP 17/92, OSNCP 1993 nr 6, poz. 91 i z dnia 30 czerwca 1994 r., II UZP 15/94, OSNAPiUS 1994 nr 8, poz. 131; wyrok Sądu Najwyższego z dnia 23 października 2006 r., I UK 128/06, OSNP 2007 nr 23 – 24, poz. 359). Idąc dalej, powyższej perspektywy nie zmienia rozpoznawanie tych sporów przez sądy powszechne, gdyż są to sprawy cywilne jedynie w znaczeniu formalnym, a ich źródło wywodzi się ze stosunku o charakterze administracyjnoprawnym. Przepisy prawa ubezpieczeń społecznych nie zawierają również odpowiednika art. 300 k.p., co oznacza, że przepisy prawa cywilnego mogą być wprost stosowane w sprawach

z zakresu ubezpieczeń społecznych wyłącznie w wypadku wyraźnego odesłania do nich przez normę prawa ubezpieczeń społecznych.

Uwzględniając powyższy kontekst, można wyprowadzić następujące konkluzje. Po pierwsze, odpowiedzi na postawione pytanie należy poszukiwać w obrębie przepisów prawa ubezpieczeń społecznych i przepisów, do których one odwołują się *expressis verbis*. Po wtóre, brak regulacji międzyczasowej w ustawie nowelizującej, przy założeniu modelu racjonalnego ustawodawcy, nie utrudnia wykładni, gdy istnieją wskazówki interpretacyjne pozwalające na wyciągnięcie systemowych wniosków w odniesieniu do obowiązku (jego braku) oskładkowania uposażenia. Po trzecie, odwołanie się do reguł prawa cywilnego może co najwyżej wyrzucić skutek wspomagający (*aequitas non facit ius, sed iuri auxiliatur*).

Prezentacja powyższych zależności pozwala na dalszą koncentrację uwagi w obszarze powinności (ich braku) w oskładkowaniu nagrody rocznej, która przysługiwała za inny rok kalendarzowy, niż chwila jej wypłaty, przy równoczesnej modyfikacji ustrojowego usadowienia funkcjonariuszy w systemie zabezpieczenia społecznego.

Pierwsza perspektywa ujawnia hybrydowe zależności między tytułem ubezpieczenia społecznego (na przykład z tytułu statusu pracownika czy osoby prowadzącej pozarolniczą działalność) a obowiązkiem opłacania składek. Inaczej mówiąc, obowiązek odprowadzenia składki na ubezpieczenia społeczne powstaje w okresie trwania tytułu do ubezpieczenia społecznego. W odniesieniu do funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej obowiązek ten przypadał na czas trwania stosunku pracy czy stosunku służbowego. Warto zarazem pamiętać, że zgodnie z art. 13 pkt 12 ustawy systemowej, w brzmieniu obowiązującym przed 1 stycznia 2018 r., funkcjonariusze Służby Celno-Skarbowej podlegali obowiązkowo ubezpieczeniom: emerytalnemu, rentowym, chorobowemu i wypadkowemu od dnia nawiązania stosunku służby do dnia zwolnienia ze służby.

Koniunkcja tytułu ubezpieczenia społecznego i realizacji obowiązku składkowego *a priori* zakłada rozpiętość temporalną między tymi elementami. Powstanie tytułu ubezpieczenia społecznego obliguje najpierw płatnika do zgłoszenia uprawnionego do ubezpieczeń społecznych, a dopiero wtórnie zrealizuje się powinność przesłania deklaracji rozliczeniowej, imiennego raportu

miesięcznego oraz opłacenia składki za dany miesiąc, co z zasady będzie miało miejsce w określonym dniu następnego miesiąca kalendarzowego (*vide* art. 47 ustawy systemowej).

Te „widełki czasowe” pozwalają na wystąpienie zjawisk (z mocy prawa albo w drodze czynności dyspozytywnych stron), które wpłyną w dalszej perspektywie na sam tytuł ubezpieczenia społecznego (rozwiązanie umowy o pracę bez wypowiedzenia, wygaszenie stosunku pracy, ostatnio tak chętnie wykorzystywane przez ustawodawcę). Obok tej wiązki zdarzeń mogą wystąpić sytuacje związane z uchybieniem obowiązku terminowego przedstawienia pracownikowi (funkcjonariuszowi) do dyspozycji środków pieniężnych (wynagrodzenia, uposażenia), któremu może – choć nie musi – towarzyszyć rozwiązanie stosunku pracy. Z kolei wypłacanie nagrody rocznej już ze swej istoty zakłada przedstawienie jej do dyspozycji pracownika w innym okresie rozliczeniowym (w innym roku podatkowym), niż rok, w którym powstało do niej prawo. Tego rodzaju rozdzwięk tym bardziej sprzyja potencjalnej zmianie w zakresie istnienia tytułu do ubezpieczeń społecznych pracownika (funkcjonariusza) czy też wręcz definitywnemu ustaniu tytułu.

Sumując powyższe uwagi, nasuwa się spostrzeżenie, że niezależnie od przyczyny ustania tytułu ubezpieczenia społecznego, jego unicestwienie nie powoduje automatycznie ustania obowiązku składowego względem świadczeń powstałych w okresie jego trwania, a wypłacanych już po rozwiązaniu (wygaśnięciu) tytułu ubezpieczeń społecznych, nawet gdy faktyczna wypłata ma miejsce jeszcze w dłuższej perspektywie, niż wypłata spornego świadczenia. Tytułem przykładu można powołać uzyskanie przez pracownika (w wyniku orzeczenia sądu) wynagrodzenia za godziny nadliczbowe, o przyznanie których procesował się z pracodawcą po ustaniu zatrudnienia. Nie inaczej należy potraktować inne świadczenia ze stosunku pracy, od wynagrodzenia za pracę *sensu stricte*, po inne należności, wypłacane za dłuższe okresy rozliczeniowe (premie kwartalne, nagrody roczne).

Zatem przysporzenia po stronie ubezpieczonego, nawet po ustaniu tytułu ubezpieczenia społecznego, należy traktować jako przychód w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób

fizycznych (jednolity tekst: Dz.U. z 2021 r., poz. 1128). Wynika to literalnie z treści art. 4 pkt 9 w związku z art. 18 ust. 1 ustawy systemowej, skoro ustawodawca posługuje się terminem „z tytułu zatrudnienia w ramach stosunku pracy, służby”. Chodzi więc o przysporzenia z racji aktywności zawodowej, a nie przychody uzyskane w trakcie jej trwania. Symetrycznie zaś w podstawie wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne nie uwzględnia się należności, które nie mieszczą się w kategorii przychodu lub nie zostały przedstawione do dyspozycji pracownika (wierzytelności).

Wątpliwości na tym tle wyjaśnia rozporządzenie 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 2017 r. poz. 1949), które w § 2 w związku z § 5 ust. 1 pkt 2 konkretyzuje, jakie przychody nie stanowią podstawy wymiaru składek. Wśród tych należności są świadczenia wypłacane zazwyczaj w okresie trwania tytułu ubezpieczenia społecznego (nagrody jubileuszowe, diety i inne należności z tytułu podróży służbowej), jak i należności wypłacane po ustaniu tytułu ubezpieczenia społecznego (odprawy pieniężne przysługujące w związku z przejściem na emeryturę lub rentę; odprawy, odszkodowania i rekompensaty wypłacane pracownikom z tytułu wygaśnięcia lub rozwiązania stosunku pracy, w tym z tytułu rozwiązania stosunku pracy z przyczyn leżących po stronie pracodawcy, nieuzasadnionego lub niezgodnego z prawem wypowiedzenia umowy o pracę lub rozwiązania jej bez wypowiedzenia, skrócenia okresu jej wypowiedzenia, niewydania w terminie lub wydania niewłaściwego świadectwa pracy; odszkodowania wypłacone byłym pracownikom po rozwiązaniu stosunku pracy, na podstawie umowy o zakazie konkurencji, o której mowa w art. 101² k.p.). W katalogu świadczeń zwolnionych z obowiązku „oskładkowania” nie ma nagrody rocznej wypłaconej po ustaniu tytułu ubezpieczenia społecznego.

Tak więc podstawą wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe pracowników jest wypłacone w danym miesiącu kalendarzowym wynagrodzenie wraz z tymi składnikami i świadczeniami, które z mocy § 2 cytowanego wyżej rozporządzenia nie są wyłączone z podstawy wymiaru składek. Wynagrodzenie wypłacone przez pracodawcę z opóźnieniem wykazywane jest w raporcie za ten

miesiąc, w którym zostało wypłacone i wówczas staje się podstawą wymiaru składek (zob. § 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 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).

W judykaturze Sądu Najwyższego za utrwalone uznaje się stanowisko, że należność z tytułu stosunku pracy (służby) może być dla celów ubezpieczeniowych uwzględniona w podstawie wymiaru składek dopiero w miesiącu, w którym została wypłacona lub pozostawiona do dyspozycji pracownika. Jeżeli w danym miesiącu brak było przychodu w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, to brak było również podstawy wymiaru składek. Tym samym, składki na ubezpieczenia społeczne nie były należne, nie powstała wierzytelność z tytułu składek ani nie może zostać wdrożona procedura związana z ich ściąganiem (por. uchwałę składu siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z dnia 10 września 2009 r., I UZP 5/09, OSNP 2010 nr 5-6, poz. 71; wyroki Sądu Najwyższego: z dnia 18 września 2019 r., I UK 189/18, OSNP 2020 nr 10, poz. 113; z dnia 2 grudnia 2014 r., II UK 206/13, LEX 1621617; z dnia 11 lutego 2010 r., I UK 225/08, LEX nr 1615585). Jednocześnie okresy, z których przychody przyjmuje się do ustalenia podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe pracowników, nie mają przełożenia na okresy, z których przychód przyjmowany jest do ustalania podstawy wymiaru emerytury i renty (zob. uchwałę Sądu Najwyższego z dnia 8 stycznia 2007 r., I UZP 5/2006, OSNP 2007 nr 9-10 poz. 139).

W ujęciu teoretycznym tak ułożona koncepcja nawiązuje w istocie do powstania obowiązku składowego wprowadzie już po ustaniu tytułu do ubezpieczeń społecznych (stosunku służbowego), ale pozostającego w ścisłym związku z okolicznością, że przychód faktycznie uzyskany przez ubezpieczonego był

przychodem ze stosunku służbowego w rozumieniu art. 18 ust. 1 ustawy systemowej. Data faktycznej wypłaty tych świadczeń ma zatem znaczenie wyłącznie dla ustalenia daty obowiązku składowego płatnika.

W tym miejscu warto również zauważyć, że w przypadku wypłaty świadczenia pieniężnego po ustaniu tytułu do ubezpieczeń społecznych, płatnik składek jest obowiązany na zasadach określonych (aktualnie) w rozporządzeniu Ministra Rodziny i Polityki Społecznej z dnia 20 grudnia 2020 r. w sprawie określenia wzorów zgłoszeń do ubezpieczeń społecznych i ubezpieczenia zdrowotnego, imiennych raportów miesięcznych i imiennych raportów miesięcznych korygujących, zgłoszeń płatnika składek, deklaracji rozliczeniowych i deklaracji rozliczeniowych korygujących, zgłoszeń danych o pracy w szczególnych warunkach lub o szczególnym charakterze, raportów informacyjnych, oświadczeń o zamiarze przekazania raportów informacyjnych, informacji o zawartych umowach o dzieło oraz innych dokumentów (Dz.U. z 2020 r., poz. 2366) złożyć wraz z deklaracją rozliczeniową ZUS DRA imienny raport miesięczny za osobę, której wypłacono świadczenie, niepodlegającą ubezpieczeniom społecznym w dacie wypłaty tego świadczenia. Wówczas, w treści raportu składanego za byłego pracownika, w związku z wypłatą świadczenia ze stosunku pracy, dokonaną już po ustaniu stosunku zatrudnienia, płatnik składek zobowiązany jest posłużyć się kodem „30 00” (osoba, za którą należy rozliczyć i opłacić składki lub należne świadczenia w dokumentach rozliczeniowych składanych nie wcześniej niż za następny miesiąc, po ustaniu tytułu do ubezpieczeń), zamiast kodem „0110” (pracownik podlegający ubezpieczeniom społecznym i ubezpieczeniu zdrowotnemu).

Summa summarum, zestawienie wyżej omówionych aspektów prowadzi do wniosku, że skoro prawo do świadczenia powstało w trakcie trwania stosunku służbowego (czy też stosunku pracy), to moment realizacji tego uprawnienia (obowiązek oskładkowania przychodu) nie jest zależny od dalszego istnienia tytułu ubezpieczenia społecznego.

Warto w tym miejscu odwołać się do art. 242 ust. 1 pragmatyki. Zgodnie z powołanym przepisem funkcjonariuszowi za służbę pełnioną w danym roku kalendarzowym przysługuje nagroda roczna w wysokości 1/12 uposażenia, uposażenia chorobowego i uposażenia za przedłużony czas służby otrzymanego w

roku kalendarzowym, za który nagroda przysługuje. Z językowego brzmienia przepisu wynika wyraźnie, że nagroda przysługuje za służbę w danym roku kalendarzowym. W analizowanej sprawie chodzi zatem o służbę w 2017 r., kiedy to istniał z mocy prawa tytuł do ubezpieczeń społecznych na podstawie art. 6 ust. 1 pkt 18a ustawy systemowej. Wyplacona więc ubezpieczonemu nagroda roczna w 2018 r. była przychodem ze stosunku służbowego w rozumieniu art. 18 ust. 1 ustawy systemowej. Roszczenie o wypłatę tego świadczenia stało się wymagalne dopiero z dniem 31 grudnia 2017 r., który był ostatnim dniem roku kalendarzowego. W tym świetle okoliczność wypłaty funkcjonariuszowi nagrody rocznej po 31 grudnia 2017 r. nie ma znaczenia, bo faktyczna data wypłaty (postawienia środków pieniężnych do dyspozycji funkcjonariusza), implikuje po stronie płatnika realizację obowiązku składowego.

Tym samym uprawnione staje się twierdzenie, że nagroda roczna za 2017 r. wypłacona funkcjonariuszowi Służby Celno-Skarbowej w 2018 r., po ustaniu tytułu obowiązkowego ubezpieczenia społecznego, stanowi podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne (art. 242 ust. 1 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, jednolity tekst: Dz.U. z 2021 r., poz. 422 w związku z art. 18 ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, jednolity tekst: Dz.U. z 2021 r., poz. 423).