

Sygn. akt III AUa 1196/14

III AUz 172/14

## WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 15 lipca 2015 r.

Sąd Apelacyjny w Łodzi III Wydział Pracy i Ubezpieczeń Społecznych w składzie:

Przewodniczący: SSA Lucyna Guderska

Sędziowie: SSA Dorota Rzeźniowiecka (spr.)

SSA Jacek Zajączkowski

Protokolant: st. sekr. sąd. Kamila Tomasik

po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 15 lipca 2015 r. w Ł.

sprawy (...) **Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością Spółki komandytowej z siedzibą w W.**

przeciwko **Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych Oddział w O. przy udziale zainteresowanych: U. W., J. R. (1), A. W., E. K.**

o ustalenie podstawy wymiaru składek,

na skutek apelacji (...) Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością Spółki komandytowej z siedzibą w W.

od wyroku Sądu Okręgowego w Kaliszu

z dnia 23 maja 2014 r. sygn. akt V U 1367/13,

oraz zażalenia organu rentowego

na postanowienie zawarte w punkcie czwartym wyroku Sądu Okręgowego w Kaliszu

z dnia 23 maja 2014 r. sygn. akt V U 1367/13,

1. **oddala apelację i zażalenie;**

2. **nie obciąża (...) Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością Spółki komandytowej z siedzibą w W. kosztami postępowania apelacyjnego.**

Sygn. akt: III AUa 1196/14

III AUz 172/14

## UZASADNIENIE

Decyzją z 16 sierpnia 2013 r., nr (...) co do E. K. oraz z decyzjami z 21 sierpnia 2013 r., nr (...) 1/342/2013 r. co do U. W., nr (...) 1/339/2013 r. co do A. W., nr (...) 1/346/2013 r. co do J. R. (2), Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w O. ustalił, że podstawa wymiaru składek na ubezpieczenie wymienionych osób, podlegających ubezpieczeniu jako osoby wykonujące pracę na podstawie umów zlecenia u płatnika składek Centrum (...) Spółka z o.o. i Spółka Komandytowa z siedzibą w O. w okresie podanym w każdej z decyzji wynosi tyle, ile kwoty wskazane

w sentencjach tych decyzji, z przypisaniem do konkretnych funduszy i konkretnych miesięcy. Organ rentowy w wyniku przeprowadzonej kontroli uznał, że płatnik wykazywał nieprawidłowe kwoty podstawy wymiaru składek za zleceniobiorców, wyłączając z podstawy wymiaru składek diety tych osób, pomimo że charakter wykonywanych umów zlecenia wskazywał, że zleceniobiorcy nie byli w podróży służbowej, ale świadczyli pracę na zasadzie oddelegowania, więc podstawa wymiaru składek winna być ustalona w oparciu o treść § 2 ust 1 pkt 16, a nie 15 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe.

Odwołania od wszystkich tych decyzji złożył płatnik składek Centrum (...) Spółka z o.o. Spółka Komandytowa w O. wnosząc o ich zmianę i ustalenie, że od wypłaconych zleceniobiorcom należności, nazwanych dietami, nie ma obowiązku opłacania składek na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne, bądź o uchylenie zaskarżonych decyzji.

Organ rentowy domagał się oddalenia odwołań. Sąd wezwał do udziału w sprawie w charakterze zainteresowanych U. W., J. R. (2), A. W. i E. K..

Zaskarżonym wyrokiem z 23 maja 2014 r., sygn. akt: V U 1367/13, Sąd Okręgowy w Kaliszu, V Wydział Pracy i Ubezpieczeń Społecznych, (w punkcie 1) zmienił sporną decyzję Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddziału w O. z 21 sierpnia 2013 r. znak (...) ustalając, że podstawa wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne i ubezpieczenie zdrowotne dla A. W. w miesiącu lutym 2013 r. wynosi odpowiednio 1528,97 zł i 1319,35 zł, (w punkcie 2) zmienił zaskarżoną decyzję Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddziału w O. z 21 sierpnia 2013 r. znak (...) ustalając, że podstawa wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne i ubezpieczenie zdrowotne dla J. R. (2) w miesiącach lutym i marcu 2013 r. wynosi odpowiednio 3646,00 zł i 3146,13 zł oraz 1968,29 zł i 1698,44 zł, (w punkcie 3) oddalając odwołanie w pozostałym zakresie oraz (w punkcie 4) nie obciążając odwołującej kosztami zastępstwa procesowego organu rentowego.

Sąd Okręgowy dokonał następujących ustaleń faktycznych:

Centrum (...) Spółka z o.o. Spółka Komandytowa jest spółką, w której wspólnikami są J. P. (1), A. P., J. P. (2), H. P.. Komplementariuszem jest Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością – Centrum (...). Prezesem zarządu jest J. P. (1). Działalność spółki jest prowadzona w O., przy ulicy (...), w pomieszczeniach wynajmowanych. Przedmiotem działalności firmy jest działalność wydawnicza w zakresie oprogramowania, działalność związana z oprogramowaniem, działalność związana z doradztwem w zakresie informatyki, z zarządzaniem urządzeniami informatycznymi, działalność usługowa w zakresie technologii informatycznych i komputerowych, działalność portali internetowych, przetwarzanie danych, zarządzanie stronami internetowymi, pośrednictwo pieniężne, finansowa działalność usługowa, działalność agentów i brokerów ubezpieczeniowych, pośrednictwo w obrocie nieruchomościami, zarządzanie nieruchomościami wykonywane na zlecenie, działalność prawnicza, działalność rachunkowo – księgową, doradztwo podatkowe, doradztwo w zakresie prowadzenia działalności gospodarczej i zarządzania, badania naukowe i prace rozwojowe w zakresie nauk przyrodniczych i technicznych, badania naukowe i prace rozwojowe w zakresie nauk przyrodniczych i technicznych, badanie rynku i opinii publicznej, pozostała działalność profesjonalna, działalność związana z wyszukiwaniem miejsc pracy i pozyskiwaniem pracowników, działalność agencji pracy tymczasowej, pozostała działalność związana z udostępnianiem pracowników, niespecjalistyczne i specjalistyczne sprzątanie budynków i obiektów przemysłowych, pozostałe sprzątanie, pozostałe pozaszkolne formy edukacji, pozostała działalność w zakresie opieki zdrowotnej, pomoc społeczne bez zakwaterowania dla osób w podeszłym wieku i osób niepełnosprawnych, działalność archiwów, leasing finansowy, wynajem i dzierżawa samochodów osobowych i furgonetek.

Firma (...), w poprzedniej formie organizacyjnej – Kancelaria Doradztwa (...) Spółka z o.o. w O., zawarła umowę współpracy z S. 24 e. K. R. (...) B. Deutschland. Przedmiotem umowy jest świadczenie usług przez wykonawcę, w zakresie czynności dotyczących pielęgnacji – opieki w domu i prac w gospodarstwie domowym, na skutek zlecenia dokonanego przez pośrednika. Zgodnie z tą umową wykonawca oddelegowuje pracownika, lub kilku na zmianę, w celu wykonania uzgodnionego świadczenia. Wykonawca może wykonywać usługi przez osoby

trzecie. Oddelegowany pracownik wykonawcy ma za zadanie wypełniać obowiązki objęte każdorazowo zleceniem na świadczenie poszczególnych usług. Odwołujący zawarł także umowę z Firmą (...), (...) opiekunów osób starszych i pomocy domowych. Przedmiotem umowy jest współpraca dotycząca pośrednictwa w zatrudnieniu pomocy domowych oraz opiekunów osób starszych w Niemczech. Firmy te są pośrednikami. Odwołujący zawiera także umowy bezpośrednio z zainteresowanymi, bez udziału pośredników.

Dla realizacji powyższych umów Centrum (...) zawierało umowy o świadczenie usług z konkretnymi osobami w Niemczech. Zgodnie z powyższą umową usługodawca, czyli Centrum (...), oddelegowuje pracowników do wypełniania uzgodnionych usług, określonych co do rodzaju, treści, częstotliwości czasowej w załączniku do umowy.

Struktura sprzedaży Centrum (...), jeśli chodzi o sprzedaż krajową i zagraniczną mieściła się, w 2012 r. i do marca 2013 r., pomiędzy 28 % – 40 % sprzedaż krajowa i 72 % – 60 % sprzedaż zagraniczna. Przychody Centrum (...) w 2011 r. (IV kwartał) wynosiły 1142718, 29 zł., w 2012 r. – 5345399, 56 zł, w 2013 r. od stycznia do marca – 1529016, 95 zł.

Firma (...) zawierała umowy zlecenia m.in. z osobami zainteresowanymi w niniejszej sprawie. W ramach tych umów zleceniobiorcy wjeżdżali do Niemiec, gdzie wykonywali pracę opiekuna seniora – pomocy domowej. Za wykonaną pracę ustalone zostało wynagrodzenie, odpowiadające 400 euro brutto miesięcznie oraz zwrot wydatków związanych z wykonywaniem usług w Niemczech, w wysokości 17 euro za dzień, potem 15 lub 16 euro. Zleceniobiorcy realizowali umowy w różnych okresach. Wykonywali wyłącznie pracę opiekuna seniora – pomocy domowej w Niemczech. Nadzór nad pracą zleceniobiorców sprawuje Centrum i dotyczy on prawidłowego wykonania usługi. Zleceniobiorcy za wykonaną pracę otrzymują wynagrodzenie według listy płac. Nie sporządzają rachunków. Podatek dochodowy od osób fizycznych jest opłacany w Polsce, jeżeli pobyt zagranicą nie przekroczył 183 dni. W Polsce zleceniobiorcy, według Prezesa Zarządu J. P. (1), mieli kreować wizerunek firmy, zajmować się pozyskiwaniem personelu, prowadzić rekrutację, uczestniczyć w szkoleniach. Co do osób objętych niniejszą sprawą faktycznie wykonywały one jedynie pracę w Niemczech. W umowie zlecenia określono jako rodzaj wykonywanej pracy usługi pielęgnacyjno – opiekuńcze seniorów i prace pomocy domowej. W umowach określano dane osób, których dotyczyło wykonywanie usług w Niemczech. Zawarto w nich także spis rodzaju czynności do wykonania. Co do żadnej z zainteresowanych w sprawie niniejszej, nie określono wykonywania usług rekrutacyjno – informacyjnych. W ramach zawartych umów zlecenia zainteresowane w sprawie, przy wykonywaniu usług opiekuńczych, świadczonych w miejscu zamieszkania seniora w Niemczech, miały zagwarantowany do dyspozycji własny pokój wraz z dostępem do łazienki i wc. Miały zapewnione wyżywienie oraz ubezpieczenie socjalne. Czasami zainteresowane dokupywały sobie niezbędne artykuły. Diety określone przez E., jako dodatkowy składnik ich wynagrodzenia, z założenia służyć miały pokryciu dodatkowych, własnych wydatków związanych z pracą poza miejscem zamieszkania (np. choćby koszty połączeń telefonicznych z bliskimi). Zróżnicowanie kwot diet J. P. (1) wyjaśnił dysproporcjami w cenach między miejscowościami gdzie praca była wykonywana.

Sąd Okręgowy ustalił, że zainteresowana U. W. wykonywała pracę związaną z opieką nad seniorem, na podstawie umowy zlecenia, w Niemczech, od 14 kwietnia 2012 r. do 30 czerwca 2012 r. oraz od 2 listopada 2012 r. do 27 grudnia 2012 r. i z tego tytułu otrzymała:

- w miesiącu maju 2012 r. wynagrodzenie w kwocie 945,68 zł i 1.134,81 zł z tytułu diet,
- w miesiącu czerwcu 2012 r., wynagrodzenie w kwocie 1.756,88 zł i 2.178,53 zł z tytułu diet,
- w miesiącu lipcu 2012 r. wynagrodzenie w kwocie 1.684,40 zł i 2.021,28 zł z tytułu diet,
- w miesiącu grudniu 2012 r. wynagrodzenie w kwocie 1.595,89 zł i 1.915,07 zł z tytułu diet,
- w miesiącu styczniu 2013 r. wynagrodzeni w kwocie 1.435,98 zł i 1.780,62 zł z tytułu diet.

Zainteresowana E. K. wykonywała pracę związaną z opieką nad seniorem w Niemczech na podstawie umów zlecenia w okresie od 19 czerwca 2012 r. do 4 sierpnia 2012 r. Z tego tytułu otrzymała:

- w miesiącu lipcu 2012 r. wynagrodzenie w kwocie 656,34 zł i 787,60 zł z tytułu diet,
- w miesiącu sierpniu 2012 r. wynagrodzenie w kwocie 1.590,80 zł i 1.972,59 zł z tytułu diet,
- w miesiącu sierpniu 2012 r., za miesiąc lipiec 2012 r. wynagrodzenie w kwocie 667,11 zł i 827,22 zł z tytułu diet,
- w miesiącu wrześniu 2012 r. wynagrodzenie w kwocie 209,17 zł i 259,37 zł z tytułu diet.

Zainteresowana J. R. (2) wykonywała pracę związaną z opieką nad seniorem w Niemczech, w ramach zawartej umowy zlecenia, od dnia 14 grudnia 2012 r. do 16 lutego 2013 r. Z tytułu powyższej pracy otrzymała:

- w miesiącu styczniu 2013 r. wynagrodzenie w kwocie 915,58 zł i 1.135,32 z tytułu diet,
- w miesiącu lutym 2013 r. wynagrodzenie w kwocie 1.626,68 zł i 2.018,32 zł z tytułu diet,
- w miesiącu marcu 2013 r. wynagrodzenie w kwocie 918,33 zł i 1.028,53 zł z tytułu diet.

Zainteresowana A. W. wykonywała pracę związaną z opieką nad seniorem w Niemczech, w ramach zawartej umowy zlecenia, od 11 lipca 2012 r. do 5 września 2012 r., od 7 grudnia 2012 r. do 13 stycznia 2013 r. i od 29 marca 2013 r. do 13 kwietnia 2013 r. Z tego tytułu otrzymała:

- w miesiącu sierpniu 2012 r. wynagrodzenie w kwocie 1.077,64 zł i 1.336,27 zł z tytułu diet,
- w miesiącu wrześniu 2012 r. wynagrodzenie w kwocie 1.621,08 zł i 2.010,14 zł z tytułu diet,
- w miesiącu październiku 2012 r. wynagrodzenie w kwocie 267,72 zł i 321,26 zł z tytułu diet,
- w miesiącu styczniu 2013 r. wynagrodzenie w kwocie 1.271,65 zł i 1.576,84 zł z tytułu diet,
- w miesiącu lutym 2013 r. wynagrodzenie w kwocie 682,58 zł i 846,39 zł z tytułu diet.

Jak wynika z powyższych danych, kwoty wypłacane z tytułu diet były wyższe niż z tytułu wynagrodzenia. Poza sporem jest, że osoby wyjeżdżające do pracy za granicę otrzymywały zwrot wydatków na bilet po wykazaniu wydatku, co ujęto na odrębnych listach wypłat z tego tytułu. Organ rentowy doliczył kwoty powyższe do podstawy wymiaru składek.

We wniosku z 26 marca 2012 r., (uzupełnionym 24 kwietnia 2012 r. i 4 czerwca 2012 r.) Centrum (...) Spółka z o.o. Spółka Komandytowa wystąpiła do Zakładu Ubezpieczeń Społecznych, Oddziału w G., o interpretację przepisów, wskazując, iż spółka prowadzi działalność gospodarczą, między innymi świadczy usługi opieki nad osobami starszymi i niepełnosprawnymi. Podała nadto, że prowadzi swoją działalność w Polsce i deleguje opiekunów do pracy na terenie Unii Europejskiej (głównie do Niemiec). Z uwagi na powyższe, spółka zawiera z opiekunami umowy zlecenia, w których przewidziana jest możliwość odbywania podróży służbowej w celu wykonywania obowiązków zleceniobiorcy, w ramach przedmiotu umowy zlecenia. We wniosku podano też, że na podstawie zawartej umowy zlecenia wypłaca zleceniobiorcom wynagrodzenie w wysokości 1600 zł za każdy miesiąc wykonywania usług opiekuńczych, a dodatkowo dokonuje zwrotu wydatków związanych z wykonywaniem usług poza granicami kraju, w formie diety za każdy dzień świadczenia usług w Niemczech, w wysokości 16 euro za dzień, a także dokonując zwrotu zleceniobiorcom wydatków na zakup biletów na dojazd do miejsca świadczenia usługi na terenie Niemiec, ale wyłącznie jeden raz na trzy miesiące, w wysokości 600 zł., na podstawie biletu przedstawionego przez zleceniobiorcę. W związku z takim stanem faktycznym przedsiębiorca zadał pytanie czy prawidłowo są obliczane składki na ubezpieczenie społeczne od wynagrodzenia 1600 zł, nie wliczając do podstawy wymiaru zwrotu wydatków związanych z wykonywaniem usług poza granicami kraju, w formie diety za każdy dzień świadczenia usług w Niemczech oraz kosztów dojazdu do miejsca świadczenia pracy. Wyrażając swój pogląd w omawianym wniosku spółka (...) stwierdziła, iż nie ma do opisanej sytuacji zastosowania § 2 ust. 1 punkt 16 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Społecznej z 18 grudnia 1998 r., w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne, ale § 2 ust. 1 punkt 15 cytowanego wyżej

rozporządzenia z 18 grudnia 1998 r. Powyższe stanowisko odwołującej spółki Zakład Ubezpieczeń Społecznych, Oddział w G., uznał decyzją nr (...) z 13 czerwca 2012 r. za prawidłowe.

W dniu 5 września 2012 r. Spółka (...) wystąpiła ponownie do Zakładu Ubezpieczeń Społecznych w G. o interpretację przepisów, na podstawie art. 10 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Opisano sytuację faktyczną wskazując, iż dla realizacji działalności gospodarczej zawierane są umowy zlecenia, w ramach których przewidziana jest możliwość podróży służbowych w celu wykonywania obowiązków zleceniobiorcy w ramach przedmiotu umowy zlecenia. Wskazano, iż zleceniobiorcom wypłacane są wynagrodzenia miesięczne oraz zwrot wydatków w formie diety za każdy dzień świadczenia pracy zagranicą zwrot kosztów biletu na dojazd do miejsca świadczenia pracy. W oparciu o powyższy stan faktyczny zadano pytanie, czy prawidłowo jest ustalana podstawa wymiaru składek od wynagrodzenia, bez uwzględnienia wydatków poniesionych na zakup biletu na dojazd do miejsca wykonywania pracy. Decyzją z 24 września 2012 r., Nr 296, Zakład Ubezpieczeń Społecznych, Oddział w G., powyższe stanowisko uznał za prawidłowe.

W dniu 8 stycznia 2013 r. odwołująca spółka ponownie wystąpiła do Zakładu Ubezpieczeń Społecznych, Oddziału w G., o interpretację przepisów, przy czym wniosek ten był prawie identyczny w swej treści, jak z 26 marca 2012 r. W związku z przedstawionym stanem faktycznym przedsiębiorca zadał pytanie, czy prawidłowo są obliczane składki na ubezpieczenie społeczne, od wynagrodzenia 1600 zł, nie wliczając do podstawy wymiaru zwrotu wydatków związanych z wykonywaniem usług poza granicami kraju, w formie diety za każdy dzień świadczenia usług w Niemczech oraz ryczałtu za nocleg. We własnym stanowisku spółka podała, iż nie ma do opisanej sytuacji zastosowania § 2 ust. 1 punkt 16 cytowanego rozporządzenia. W dniu 5 lutego 2013 r. Zakład Ubezpieczeń Społecznych wydał decyzję Nr (...), w której stwierdził, iż stanowisko przedsiębiorcy w zakresie interpretacji jest prawidłowe.

W dniu 10 stycznia 2013 r. odwołująca Spółka (...) wystąpiła do Ministra Finansów o interpretację prawa podatkowego podając, iż prowadzi swoją działalność w Polsce i zawiera z pracownikami umowy zlecenia, w ramach których przewidziana jest możliwość podróży w celu wykonywania obowiązków zleceniobiorcy na terenie Unii Europejskiej (głównie do Niemiec). Spółka wypłaca zleceniobiorcom wynagrodzenie w wysokości 1600 zł. za każdy miesiąc wykonywania usług, a także wypłaca zwrot wydatków związanych z wykonywaniem usług poza granicami kraju w formie diet za każdy dzień, w wysokości 16 euro, oraz ryczałt za nocleg, przy czym od diet oraz ryczałtu nie dokonuje potrąceń zaliczek na podatek dochodowy. Zadała pytanie o zasadność takiego postępowania. Minister Finansów także działania spółki uznał za prawidłowe.

Organ rentowy przeprowadził u odwołującego, w okresie od 24 kwietnia 2013 r. do 28 maja 2013 r., kontrolę prawidłowości naliczania składek na ubezpieczenie społeczne i innych składek, do których pobierania upoważniony jest organ rentowy. Kontrolą objęto okres od 1 października 2011 r. do 31 marca 2013 r. W wyniku kontroli stwierdzono nieprawidłowe wyliczenie podstawy wymiaru składek co do zleceniobiorców, w tym osób zainteresowanych w sprawie. Według organu rentowego zleceniobiorcom nieprawidłowo wyłączono z podstawy wymiaru składek należności nazywane dietami i ustalono tę podstawę w myśl § 2 ust. 1 punkt 15 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z 18 grudnia 1998 r., w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne i rentowe, zamiast w oparciu o § 2 ust. 1 punkt 16 cytowanego rozporządzenia. Do powyższego protokołu zastrzeżenia złożyło Centrum (...) Spółka z o.o. Spółka Komandytowa, zarzucając w zakresie będącym w zainteresowaniu niniejszej sprawy, że organ rentowy błędnie przyjął, iż do sytuacji zleceniobiorców, wykonujących pracę opiekuna seniorów – pomocy domowej w Niemczech, nie ma zastosowania § 2 ust. 1 punkt 15 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne i rentowe oraz pominięcie przez organ własnego stanowiska, wyrażonego na skutek wniosków o interpretację przepisów składanych przez odwołującego. Zastrzeżenia zostały przez organ rentowy rozpatrzone negatywnie.

W dniu 27 grudnia 2013 r. odwołująca Spółka (...) ponownie wystąpiła do Zakładu Ubezpieczeń Społecznych, Oddziału w G., o interpretację stanu faktycznego podanego we wcześniejszych wnioskach do tego organu z zapytaniem, jaki charakter mają podróże odbywane przez zleceniobiorców odwołującej spółki, czy mają charakter podróży służbowej czy oddelegowania, ale organ rentowy odmówił wydania interpretacji.

Sąd Okręgowy przedstawił również zastosowaną przez organ rentowy metodę wyliczania podstawy wymiaru składek dla poszczególnych osób, w poszczególnych miesiącach. Sąd wskazał, że w pierw ustalane było wynagrodzenie zleceniobiorcy wynikające z umowy (miesięczne lub proporcjonalne za część miesiąca). Następnie do tego wynagrodzenia dodawano koszty dojazdu przysługujące i wypłacone zleceniobiorcy (raz na trzy miesiącem). Doliczano je do miesiąca, którego dotyczył wyjazd do Niemiec. Następnie do kwoty wynagrodzenia dodawano należności określone jako diety – ilość dni pomnożona przez stawkę diety wynikającą z umowy. Od tak ustalonej kwoty przychodów odejmowano kwotę stanowiącą iloczyn liczby dni pracy w Niemczech przez stawkę diety w Niemczech przy oddelegowaniu – 42 euro. Otrzymane wielkości (często ujemne) podnoszono do przeciętnego wynagrodzenia w gospodarce, ustalonego w proporcji do liczby przepracowanych dni w miesiącu. Od tak ustalonej podstawy wymiaru składki za poszczególne miesiące obliczono należne składki. Ustalone przez organ rentowy różnice, stanowią różnicę między należnymi, według organu rentowego składkami, a składkami ustalonymi przez odwołującego. Kwoty przeciętnego wynagrodzenia wynosiły odpowiednio 526,00 zł. w 2012 r. i 3 713,00 zł. w 2013 r. Co do podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie zdrowotne, jest ona pomniejszona o kwotę składek finansowanych przez ubezpieczonego – 9,76 % ubezpieczenie emerytalne, 1,50 % ubezpieczenie rentowe, 2,45 % ubezpieczenie wypadkowe.

W świetle tak poczynionych ustaleń faktycznych Sąd Okręgowy doszedł do przekonania, że zgodnie z art. 18 ust. 1 ustawy z 13 października 1998 r., o systemie ubezpieczeń społecznych (t.j. Dz. U. z 2013 r., poz. 1442 ze zm.) podstawa wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe ubezpieczonych, wymienionych w art. 6 ust. 1 punkt 1 – 3 i punkt 18a, stanowi przychód, o którym mowa w art. 4 punkt 9 i 10, z zastrzeżeniem ust. 1a i 2, ust. punkt 5 i ust. 12. W myśl ustępu 3 wyżej cytowanego artykułu, podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe zleceniobiorców, ustala się zgodnie z ust. 1, jeżeli w umowie agencyjnej lub umowie zlecenia albo w innej umowie o świadczenie usług, do której, zgodnie z kodeksem cywilnym, stosuje się przepisy dotyczące zlecenia, określono odpłatność za jej wykonywanie kwotowo, w kwotowej stawce godzinowej, akordowej albo prowizyjnie. Zgodnie zaś z art. 4 pkt 10 przywołanej ustawy, przez przychód rozumie się przychody w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu: zatrudnienia w ramach stosunku pracy, pracy nakładczej, służby, wykonywania mandatu posła lub senatora, wykonywania pracy w czasie odbywania kary pozbawienia wolności lub tymczasowego aresztowania, pobierania zasiłku dla bezrobotnych, świadczenia integracyjnego i stypendium wypłacanych bezrobotnym oraz stypendium sportowego, a także z tytułu prowadzenia pozarolniczej działalności oraz umowy agencyjnej lub umowy zlecenia, jak również z tytułu współpracy przy tej działalności lub współpracy przy wykonywaniu umowy. Stosownie do treści art. 20 ust. 1 ustawy systemowej, podstawę wymiaru składki na ubezpieczenie chorobowe i wypadkowe stanowi podstawa wymiaru składki na ubezpieczenie emerytalne i rentowe. Sąd przywołał również art. 66 ust. 1 punkt 1 lit. a ustawy z 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych, zgodnie, z którym obowiązkowemu ubezpieczeniu zdrowotnemu podlegają osoby, wykonujące pracę na podstawie umowy agencyjnej lub umowy zlecenia albo innej umowy o świadczenie usług, do której stosuje się przepisy Kodeksu cywilnego, dotyczące zlecenia lub osobami z nimi współpracującymi. W myśl art. 81 ust. 1 tej ostatniej ustawy, do ustalenia podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia zdrowotne osób, o których mowa w art. 66 ust. 1 punkt 1 lit. a stosuje się przepisy określające podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe. Zgodnie z art. 21 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, minister właściwy do spraw zabezpieczenia społecznego określa, w drodze rozporządzenia, szczegółowe zasady ustalania podstawy wymiaru składek, z uwzględnieniem ograniczenia, o którym mowa w art. 19 ust. 1 oraz wyłączenia z podstawy wymiaru składek niektórych przychodów. W myśl art. 19 ust. 1 ustawy systemowej, różna podstawa wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe osób, o których mowa w art. 6 i 7 w danym roku kalendarzowym, nie może być wyższa od kwoty odpowiadającej trzydziestokrotności prognozowanego wynagrodzenia miesięcznego w gospodarce narodowej, za dany rok kalendarzowy, określony w ustawie budżetowej, ustawie o przewidywanym budżetowym lub ich projektach, jeżeli odpowiednie ustawy nie zostały uchwalone zgodnie z Obwieszczeniem Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 16 grudnia 2011 r. w sprawie kwoty ograniczenia rocznej podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe w roku 2012 oraz przyjętej do jej ustalenia kwoty przeciętnie prognozowanego przeciętnego wynagrodzenia – kwota ograniczenia rocznej podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe wynosi w 2012 roku 105780 zł, a przyjęta do jej ustalenia kwota przeciętnego wynagrodzenia wynosi 3526 zł. Według zaś Obwieszczenia

Ministra Pracy i Polityki Społecznej z 14 grudnia 2012 r. w sprawie kwoty ograniczenia rocznej postawy wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe w roku 2013 oraz przyjętej dla jej ustalenia kwoty prognozowanego przeciętnego wynagrodzenia, kwota ograniczenia rocznej podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne i rentowe w 2013 r. wynosi 111.390 zł, a przyjęta do jej ustalenia kwota przeciętnego wynagrodzenia wynosi 3.713 zł.

W dalszej części uzasadnienia Sąd Okręgowy przywołał przepisy rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe. Zgodnie z § 1 ww. rozporządzenia podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe stanowi przychód w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych, osiągniany przez pracowników u pracodawcy z tytułu zatrudnienia w ramach stosunku pracy. Według brzmienia § 2 ust. 1 punkt 15, podstawy wymiaru składek nie stanowią diety i inne należności z tytułu podróży służbowej pracownika – do wysokości określonej w przepisach w sprawie wysokości oraz warunków ustalania należności przysługujących pracownikowi, zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej, z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju oraz poza granicami kraju, z zastrzeżeniem punktu 17. Natomiast w myśl § 2 ust. 1 punkt 16, podstawy wymiaru składek nie stanowi część wynagrodzenia pracowników zatrudnionych za granicą u polskich pracodawców, z wyłączeniem osób wymienionych w art. 18 ust. 12 ustawy – w wysokości równowartości diety, przysługującej z tytułu podróży służbowych poza granicami kraju, za każdy dzień pobytu, określonej w przepisach w sprawie wysokości oraz warunków ustalania należności przysługujących pracownikowi, zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej poza granicami kraju, z tym zastrzeżeniem, że tak ustalony miesięczny przychód tych osób, stanowiący podstawę wymiaru składek, nie może być niższy od kwoty przeciętnego wynagrodzenia, o którym mowa w art. 19 ust. 1 ustawy. Istotny dla sprawy jest także § 4 rozporządzenia, który przewiduje, że stanowiące podstawę wymiaru składek przychody pracownika, osiągnane w walutach obcych, przelicza się na złote w sposób przyjęty w przepisach o podatku dochodowym od osób fizycznych, a w myśl § 5 ust. 2 tego rozporządzenia, przepisy § 2 – 4 stosuje się odpowiednio przy ustalaniu podstawy wymiaru składek członków rolniczych spółdzielni produkcyjnych i spółdzielni kółek rolniczych oraz osób wykonujących pracę na podstawie umowy agencyjnej lub umowy zlecenia albo innej umowy o świadczenie usług, do której zgodnie z Kodeksem cywilnym, stosuje się przepisy dotyczące zlecenia.

Sąd Okręgowy przywołał także przepisy ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, której art. 10 ust. 1 pkt 2 stanowi, że źródłami przychodów jest działalność wykonywana osobiście, przy czym, zgodnie z art. 13 pkt 8 tejże ustawy, za przychody z działalności wykonywanej osobiście uważa się przychody z tytułu wykonywania tych usług na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło, uzyskiwane wyłącznie od osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą, osoby prawnej i jej jednostki organizacyjnej oraz jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej. Art. 12 ust. 1 tej ustawy reguluje, że za przychody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej oraz spółdzielczego stosunku pracy, uważa się wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne oraz wartość pieniężną świadczeń w naturze, bądź ich ekwiwalent, bez względu na źródło finansowe tych wypłat i świadczeń, a w szczególności wynagrodzenie zasadnicze, wynagrodzenie za godziny nadliczbowe, różnego rodzaju dodatki, nagrody, ekwiwalenty za niewykorzystany urlop i wszelkie inne kwoty należności, niezależnie od tego, czy ich wysokość została z góry ustalona, a ponadto świadczenia pieniężne ponoszone za pracownika, jak i również wartość innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych.

Sąd przypomniał przy tym, że zgodnie z art. 21 ust. 1 punkt 16 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wolne od podatku dochodowego są diety i inne należności za czas (a) podróży służbowej pracownika oraz (b) podróży osoby niebędącej pracownikiem, do wysokości określonej w odrębnych ustawach lub przepisach wydanych przez ministra właściwego do spraw pracy, w sprawie wysokości oraz warunków ustalania należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce budżetowej, z tytułu podróży służbowej na terenie kraju oraz poza granicami kraju.

O podróży służbowej pracowników traktuje zaś art. 77<sup>5</sup> § 1 k.p. stanowiąc, że pracownikowi, wykonującemu na polecenie pracodawcy zadanie służbowe poza miejscowością, w której znajduje się siedziba pracodawcy, lub poza

stałym miejscem pracy, przysługują należności na pokrycie kosztów związanych z podróżą służbową. W § 2 art. 77<sup>5</sup> k.p. zawarta została delegacja dla ministra właściwego do spraw pracy, który określić ma w drodze rozporządzenia wysokość oraz warunki ustalania należności przysługujących pracownikowi, zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej, z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju lub poza granicami kraju. Rozporządzenie powinno w szczególności określać wysokość diet, z uwzględnieniem czasu trwania podróży, a w przypadku podróży poza granicami kraju – walutę, w jakiej będzie ustalana dieta i limit na nocleg w poszczególnych państwach, a także warunki zwrotu kosztów przejazdów, noclegów i innych wydatków. W myśl załącznika do rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Społecznej z 19 grudnia 2002 r. w sprawie wysokości oraz warunków ustalania należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej, z tytułu podróży służbowej poza granicami kraju, dieta za podróż do Niemiec, do 28 lutego 2013 r., wynosiła 42 euro.

Odnosząc się do kwestii podróży służbowej Sąd Okręgowy podkreślił, że w doktrynie oraz orzecznictwie podnosi się, iż podróż służbowa ma charakter incydentalny w zakresie obowiązków pracowniczych. I tak, w wyroku z 3 grudnia 2009 r., II PK 138/09, Sąd Najwyższy wskazał, że typowa podróż służbowa charakteryzuje się tym, iż w kompleksie obowiązków pracownika stanowi zjawisko nietypowe, okazjonalne. Natomiast w wyroku z 4 lutego 2009 r., II PK 230/08, Sąd Najwyższy wyjaśnił, że nie jest podróżą służbową wykonywanie zadań w różnych miejscowościach, gdy przedmiotem zobowiązania pracownika jest stałe wykonywanie pracy (zadań) w tych miejscowościach. Podobnie w wyroku z 30 maja 2001 r., II PKN 424/00, Sąd Najwyższy podkreślił, że podróżą służbową poza granicami kraju jest wykonywanie zadania określonego przez pracodawcę, poza miejscowością, w której znajduje się stałe miejsce pracy pracownika. Gdy zaś chodzi o ustalenie podstawy wymiaru składek, to w wyroku z 12 września 2012 r., II UK 45/12, Sąd Najwyższy wskazał, że odliczenie od podstawy wymiaru składek, diet i innych należności z tytułu podróży służbowych, o których mowa w § 2 pkt 15 rozporządzenia z 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe, dotyczy wyłącznie należności uzyskiwanych z tych właśnie tytułów przez pracowników faktycznie przebywających w podróży służbowej. Świadczenie pracodawcy, choćby nazwane dietą z tytułu podróży służbowej, wypłacone pracownikowi nieodbywającemu takiej podróży, a mających miejsce pracy za granicą, nie jest tą należnością, o której mowa w § 2 punkt 15 rozporządzenia, tylko przychodem, stanowiącym podstawę wymiaru składek w rozumieniu art. 18 ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych. Podobnie rzecz się ma z tzw. podatkiem za rozłąkę. Podobny pogląd wyrażony został również przez Sąd Najwyższy w wyroku z 17 lutego 2012 r., III UK 54/11, przez stwierdzenie, że czym innym jest wykonywanie pracy za wynagrodzeniem, a czym innym podróż służbowa, gdyż diety i inne świadczenia, przysługujące z tytułu tej podróży nie stanowią wynagrodzenia za pracę lecz inne świadczenia związane z pracą. Instytucja podróży służbowej nie może być bowiem aplikowana, tym bardziej instrumentalnie, dla ukrywania wynagrodzenia za pracę, czasu pracy, czy też dla zmniejszenia obciążeń podatkowych i składkowych.

To ostatecznie stanowisko Sądu Okręgowego uznał za mające szczególne odniesienie do okoliczności niniejszej sprawy, gdyż z porównania kwot wynagrodzenia i diet wynika jednoznacznie, że zwykle kwoty wypłacanych zainteresowanym diet były wyższe, niż z tytułu wynagrodzenia, co przeczy twierdzeniom odwołującego się, że diety miały stanowić tylko uzupełnienie wydatków związanych z pobytem poza domem. Samo wynagrodzenie ustalone było na tak niskim poziomie, że wątpliwe jest, by ktokolwiek wyłącznie za takim wynagrodzeniem podjął się trudnej pracy opieki nad seniorami w oddaleniu od własnego domu.

Powyższe rozważania w ocenie Sądu Okręgowego prowadzą do wniosku, że w sprawie tej brak podstaw do przyjęcia, iż zleceniobiorcy pracując w Niemczech odbywali „podróż służbową”, ponieważ praca tam nie miała charakteru incydentalnego na gruncie ich umów z odwołującą się spółką i nie stanowiła części zajęć, ale ich istotę. Składki na ubezpieczenia społeczne powinny być zatem wyliczone stosownie do § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z 18 grudnia 1998 r. Co do zasad obliczania podstawy wymiaru składek w odniesieniu do pracowników delegowanych, tj. o jakich mowa w przepisie § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z 18 grudnia 1998 r., orzecznictwo Sądu Najwyższego jest już ugruntowane. I tak w myśl uchwały Sądu Najwyższego 10 września 2009 r., I UZP 5/09, podstawą wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe

pracowników jest faktycznie wypłacane im w danym miesiącu wynagrodzenie, pomniejszone o te należności (kwoty), które nie stanowią podstawy wymiaru składek w myśl przepisów cytowanego rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r. W kolejnych orzeczeniach z 2 października 2013 r., II UK 78/13, oraz w wyroku z 10 października 2013 r., II UK 104/13, Sąd Najwyższy podkreślił, że kwota przeciętnego wynagrodzenia, o której mowa w § 2 ust. 1 pkt 16 in fine rozporządzenia z 18 grudnia 1998 r., nie jest progiem, od którego podstawa wymiaru składek nie może być niższa, a jeżeli rzeczywisty przychód pracownika jest od tej kwoty niższy, to jest progiem mającym zastosowanie, gdy faktycznie wypłacone wynagrodzenie jest wyższe niż przeciętne, a zastosowanie odliczeń, przewidzianych przepisem, spowodowałyby obniżenie podstawy wymiaru składek poniżej tego progu. Taką samą interpretację co do sposobu obliczania składek na tle § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia Sąd Najwyższy przedstawił w wyroku z 14 listopada 2013 r., II UK 204/13. Sąd Okręgowy podzielił w całości to stanowisko, podkreślając dodatkowo, że nie ma wątpliwości co do konstytucyjności cytowanego wyżej art. 21 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, jak i co do cytowanego przywołanego § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia (por. wyrok Sadu Najwyższego z 29 września 2009 r., I UK 122/09, OSNP 2011 nr 9-10, poz. 136, LEX nr 794878, wyrok Sądu Apelacyjnego w Gdańsku z dnia 10 października 2012 r. III AUa 1774/11, portal orzeczeń sądów powszechnych). Z kolei w wyroku Sądu Najwyższego z 3 kwietnia 2008 r., II UK 172/07 (LEX nr 465965) przyjęto, że każde przysporzenie majątkowe, w tym także ekwiwalenty pieniężne z tytułu ponoszonych kosztów przejazdów do pracy środkami lokomocji, wypłacane pracownikom przez pracodawcę na podstawie aktów lub przepisów prawa pracy, podlegają wyłączeniu z podstawy wymiaru składek.

Mając na względzie powyższe zasady obliczania podstawy wymiaru składek za pracowników delegowanych, który to sposób stosuje się również do zleceniobiorców, Sąd Okręgowy przyjął, że od uzyskanego przez zleceniobiorców przychodu odlicza się część wynagrodzenia zleceniobiorców zatrudnionych za granicą u polskich pracodawców, w wysokości diety przysługującej z tytułu podróży służbowej poza granicami kraju, a następnie, jeśli po odliczeniu przychód jest niższy od prognozowanego przeciętnego wynagrodzenia – podstawę wymiaru składek podwyższa się do tej wartości, gdyż ustalony miesięczny przychód tych osób, stanowiący podstawę wymiaru składek, nie może być niższy od kwoty prognozowanego przeciętnego wynagrodzenia. Mechanizm ten jednak nie ma zastosowania wówczas, gdy przychód faktyczny jest niższy, niż prognozowane przeciętne wynagrodzenie za analogiczny okres. Zatem w przypadku, gdy przychód, osiągnięty przez zleceniobiorcę w danym miesiącu, będzie niższy od przeciętnego wynagrodzenia, to podstawa wymiaru składek nie może być podwyższona do kwoty przeciętnego wynagrodzenia i będzie odpowiadać wysokości przychodu faktycznego, w rozumieniu art. 11 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Do obliczeń ma przy tym zastosowanie zawarta w art. 18 ust. 9 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, zasada proporcjonalnego umniejszenia najniższej podstawy wymiaru składek za miesiąc, w którym nastąpiło odpowiednio objęcie ubezpieczeniem lub ich ustalenie i jeżeli trwały one tylko przez miesiąc – kwotę najniższej podstawy wymiaru składek zmniejsza się proporcjonalnie, dzieląc w takim przypadku kwotę prognozowanego, przeciętnego wynagrodzenia w gospodarce narodowej na dany rok kalendarzowy, przez liczbę dni kalendarzowych danego miesiąca i mnożąc przez liczbę dni podlegania ubezpieczeniu, to jest czas trwania umowy zlecenia.

Prognozowane, przeciętne miesięczne wynagrodzenie w 2012 r. wynosiło 3.526 zł, w 2013 r. 3.713 zł, a dieta należna za jeden dzień pobytu w Niemczech wynosiła 42 euro.

Sąd Okręgowy wskazał, że szczegółowe wyliczenia podstawy wymiaru składek, z pominięciem kosztów biletu i bez podwyższania do przeciętnego prognozowanego wynagrodzenia, dokonane na zlecenia Sądu, zawarte zostało w zestawieniu tabelarycznym, którego egzemplarz został przesłany pełnomocnikowi odwołującej się i znajduje na karcie 39 akt sprawy.

Uwzględniając powyższe Sąd Okręgowy doszedł do przekonania, że wyliczenie dokonane podczas kontroli ZUS okazało się wadliwe tylko w kilku miejscach. Korekta ta dotyczyła zainteresowanych A. W. i J. R. (2), a jej odzwierciedleniem są pozycje wyszczególnione w punkcie 1 – 2 wyroku. Zaskarżone decyzje podlegały w zakresie tym zmianie, o czym orzeczono zgodnie z art. 477<sup>14</sup>§ 2 k.p.c.

W pozostałej części i odnośnie pozostałych zainteresowanych, decyzje ZUS okazały się prawidłowe, a odwołanie od nich, jako nieuzasadnione, podlegało zdaniem Sądu Okręgowego oddaleniu, o czym orzeczono zgodnie z art. 477<sup>14</sup> § 1 k.p.c. w pkt 3 wyroku.

Odnosząc się do stawianego przez odwołującą się spółkę zarzutu pominięcia interpretacji, udzielonej przez ZUS na zapytanie odwołującej się spółki, Sąd stwierdził, że wprawdzie spółka (...) zwracała się do ZUS w przewidzianym trybie o potwierdzenie prawidłowości stosowanej praktyki przy obliczaniu składek, ale nie przedstawiła rzeczywistego stanu faktycznego. Zgodnie ze stanowiskiem judykatury, istotą tego postępowania jest uzyskanie przez strony wyjaśnienia treści przepisów prawa i ich zastosowania w odniesieniu do indywidualnej sytuacji, wskazanej we wniosku, a organ rentowy wydający decyzje nie może ingerować w stan faktyczny opisany we wniosku, podważać go, uzupełniać. We wniosku spółki (...) o interpretację w przedstawianym stanie faktycznym była mowa o tym, że spółka prowadzi działalność w Polsce i przewiduje możliwość wysyłania opiekunów do pracy w Niemczech. W rzeczywistości umowy dotyczące opieki nad seniorami realizowane są w całości w Niemczech i osoby, których dotyczy wątpliwość na terenie Polski nie wykonywały żadnej pracy, a taki stan nie był zawarty w zapytaniu. Przewidywanie „możliwości” wysłania opiekunów do pracy za granicę to nie to samo co sprawowanie opieki wyłącznie na terenie Niemiec. Przy takim przedstawieniu stanu faktycznego interpretacji nie można uważać za mającą zastosowanie do innej sytuacji niż opisana w pytaniu. Nie można też stawiać zarzutu, że organ rentowy nie żądał uzupełnienia danych o sytuacji faktycznej.

Sąd Okręgowy stwierdził, że w niniejszej sprawie płatnik składek nie może, więc skutecznie powoływać się na to, że opłacając składki za zainteresowanych, jak za osoby odbywające podróż służbowa, postąpił właściwie, zgodnie z uzyskaną interpretacją.

W ocenie Sądu zgodzić się zaś należy ze stanowiskiem odwołującego, że organ rentowy wadliwie przyjął do podstawy wymiaru składek koszty biletów zwracane osobom wyjeżdżającym do Niemiec. Organ rentowy doliczył do podstawy wymiaru składek należności otrzymane od spółki (...) przez poszczególne osoby uznając je za przychód. W orzecznictwie podnosi się natomiast, że ekwiwalenty pieniężne z tytułu ponoszenia kosztów przejazdu do pracy środkami lokomocji, wypłacone pracownikowi przez pracodawcę, podlegają wyłączeniu z podstawy wymiaru składek. W wyroku Sądu Najwyższego z 3 kwietnia 2008 r. (I UK 172/07, LEX nr 465965) stwierdzono, iż każde przysporzenie majątkowe, w tym także ekwiwalenty pieniężne z tytułu ponoszonych kosztów przejazdów do pracy środkami lokomocji, wypłacane pracownikom przez pracodawcę na podstawie aktów lub przepisów prawa pracy, podlegają wyłączeniu z podstawy wymiaru składek (§ 2 ust. 1 pkt. 26 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 roku w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe). Podobny pogląd wyraził też Sąd Apelacyjny w Poznaniu w wyroku z dnia 27 września 2012 roku (III AUa 445/12, Lex nr 1223405). Podzielając te poglądy, koszty biletów nie podlegają zatem wliczeniu do podstawy wymiaru składek. Stwierdzić należy jednak, że nawet ich pominięcie nie wpływa jednak na wyliczenie należności składkowych w odniesieniu do osób zainteresowanych.

Analiza szczegółowych, ostatecznych wyliczeń dokonanych przez ZUS, a na zlecenie Sądu, bez doliczania kosztów biletów wskazuje, że nawet przy pominięciu kosztów biletów, zarobek uzyskany faktycznie, łącznie z tytułu wynagrodzenia i diet, przekraczał zwyczajowo kwotę prognozowanego, przeciętnego wynagrodzenia, co upoważniało do dokonania pomniejszenia o równowartość diet z tytułu podróży służbowej poza granicami kraju, a to z kolei powodowało obniżenie podstawy wymiaru składek poniżej progu kwoty przeciętnego wynagrodzenia, a w efekcie zachodziła sytuacja obligująca do podwyższenia podstawy wymiaru składek do tego progu. Najczęściej podstawa wymiaru składek na FUS stanowiła więc kwota prognozowanego wynagrodzenia przeciętnego (za cały miesiąc lub w proporcji do przepracowanych dni).

W przedmiocie kosztów procesu Sąd Okręgowy orzekł na podstawie art. 102 k.p.c. Sąd wskazał, że przedmiotowa sprawa jest jedną z wielu, tożsamy, co do okoliczności faktycznych, jakie były i są nadal rozpoznawane przez tutejszy Sąd. Ich zbliżony stan faktyczny, taka sama podstawa prawna prowadzonych rozważań, nakazywały, w imię

zasady ekonomiki procesowej, zastosowanie przepisu art. 219 k.p.c. We wcześniej zakończonych sprawach organ rentowy uzyskał koszty swojego procesowego zastępstwa (m.in. w sprawie V U 1324/13, czy też w sprawie V U 1343/13). Wydanie przez organ rentowy wielu decyzji dotyczących wysokości podstawy składek na ubezpieczenie społeczne, osobno, do każdego ubezpieczonego (pracownika tego samego pracodawcy), nie powinno przekładać się na zwielokrotnienie kosztów zastępstwa procesowego stron. Taki pogląd wyraził też Sąd Najwyższy w postanowieniu z dnia 11 maja 2012 r. w sprawie I UZ 17/12 (OSNP 2013/11- 12/141), a Sąd Okręgowy, w składzie rozpoznający sprawę przedmiotową, stanowisko to podzielił.

Wyrok Sądu Okręgowego zaskarżył apelacją z 24 czerwca 2014 r. płatnik składek – (...) Spółka z o.o. Spółka komandytowa w O. (obecnie (...) Spółka z o.o. Spółka komandytowa w W.). Skarżący zarzucił orzeczeniu niezgodność ustaleń faktycznych poczynionych przez Sąd Okręgowy ze zgromadzonym w sprawie materiałem dowodowym, w szczególności przez ustalenie, że spółka we wnioskach o wydanie indywidualnych interpretacji zawarła okoliczność, iż zleceniobiorcy mogą być wysłani w „podróż służbową” w celu wykonywania obowiązków zleceniobiorcy w ramach przedmiotu umowy i tym samym nieprawidłowo przedstawiła stan faktyczny, podczas gdy analiza wniosku o wydanie interpretacji, którego dotyczy decyzja (...) nr (...), pozwala na jednoznaczne stwierdzenie, że odwołujący nie posłużył się takim pojęciem.

Skarżący zakwestionował też ustalenie Sądu Okręgowego, zgodnie z którym określenie przez odwołującą we wniosku o wydanie pisemnej interpretacji „że spółka prowadzi działalność w Polsce i przewiduje możliwość wysyłania opiekunów do pracy w Niemczech”, powoduje że interpretacji nie można uważać za mającą zastosowanie do innej sytuacji niż opisana w pytaniu, a które nie jest trafne.

Płatnik zakwestionował też ustalenie, zgodnie z którym organ rentowy nie miał podstaw do podnoszenia wątpliwości, dotyczących udzielenia pozytywnej odpowiedzi na pytanie zadane we wnioskach o wydanie interpretacji.

Apelujący zarzucił również naruszenie przepisów postępowania, które miało wpływ na wynik sprawy, tj.:

1. Art. 233 § 1 k.p.c. w związku z art. 328 § 2 k.p.c. przez przekroczenie granic swobodnej oceny dowodów poprzez:

a/ pominięcie zapisów zawartych w umowach zlecenia i zapisanej woli stron co do wynagradzania i zwrotu wydatków związanych z podróżą zleceniobiorcy,

b/ pominięcie uzyskanych przez odwołującą się interpretacji na okoliczność ochrony przedsiębiorcy, jaką powinny one zapewniać, co w konsekwencji doprowadziło do błędnego przyjęcia zarówno na etapie subsumcji jak i wyrokowania, że metoda obliczania podstawy wymiaru składek przyjęta przez płatnika jest nieprawidłowa,

c/ niewskazanie w uzasadnieniu wyroku podstawy faktycznej rozstrzygnięcia oraz dowodów, na których Sąd się oparł i przyczyn, dla których uznał, że bez znaczenia jest okoliczność, że za okres objęty sporem zainteresowani i odwołująca się nie zmienili dotychczasowych umów zlecenia i nie ustalili innych warunków świadczenia usług i wynagrodzenia, jak również, że bez znaczenia są formalne działania odwołującej się, polegające na wydaniu polecenia wyjazdu oraz wypłacaniu diet.

2. Art. 328 § 2 k.p.c. przez nierozpoznanie istoty sprawy i spłylenie sporu jedynie do określenia, że zleceniobiorcy znajdowali się w podróży służbowej, z pominięciem okoliczności wynikających z umów zleceń, jak również przez odmówienie ochrony uzyskanym interpretacjom indywidualnym, również z pominięciem powyższych okoliczności.

Po drugie, poprzez brak odniesienia się do nieprawidłowości organu w trakcie postępowania administracyjnego, w szczególności, co do braku uzasadnienia decyzji połączonego z nieprawidłowym wskazaniem wysokości podstawy wymiaru składek poszczególnych ubezpieczonych, w praktyce nie do zweryfikowania dla strony bez szczegółowego wyliczenia, przedstawionego przez organ dopiero w postępowaniu sądowym.

Apelujący zarzucił następnie naruszenie prawa materialnego przez:

1. Niezastosowanie w przedmiotowej sprawie art. 10a ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej przez odrzucenie ochrony, jaką zapewnia zastosowanie się do wydanej interpretacji indywidualnej, co prowadzi do naruszenia art. 32 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. Naliczone składki w związku z ochroną, jaką uzyskał rzetelny przedsiębiorca powinny zostać uznane za nienależne;
2. Niewłaściwe zastosowanie art. 77<sup>5</sup> k.p., podczas gdy w przedmiotowym sporze regulacje Kodeksu pracy w ogóle nie znajdują zastosowania.
3. Niezastosowanie art. 18 ust. 3 i art. 20 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych w związku z § 2 ust. 1 pkt 15 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej w sprawie zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne.
4. Nieprawidłowe zastosowanie art. 18 ust. 3 i art. 20 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych w związku z § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej w sprawie zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne, przez uznanie, że w przedmiotowej sprawie doszło do oddelegowania zleceniobiorców, podczas gdy w pisemnych motywach uzasadnienia brak jest jakichkolwiek rozważań dotyczących definicji oddelegowania i oceny, czy w przedmiotowej sprawie zaistniały przesłanki oddelegowania.
5. Rażąco naruszenie art. 742 i art. 353<sup>1</sup> k.c. przez nieuwzględnienie prawa do zwrotu kosztów przyjmującego zlecenie przez zleceniodawcę.
6. Naruszenie art. 12 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych przez uznanie, że zwrot wydatków zleceniobiorcy w przedmiotowej sprawie stanowi przychód w rozumieniu ustawy podatkowej, do którego z kolei odwołuje się ustawa o systemie ubezpieczeń społecznych – art. 4 pkt 1.
7. Naruszenie art. 2 Konstytucji RP – fundamentalnej zasady porządku prawnego, tj. zasady demokratycznego państwa prawnego oraz pochodnej zasady zaufania obywateli do organów władzy publicznej przez przyjęcie, że organ może dokonywać odmiennej interpretacji i wykładni obowiązującego prawa, jeżeli uprzednio wydał korzystną dla płatnika interpretację przepisów.
8. Naruszenie art. 12 ust. 1 Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 883/2004 z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie koordynacji systemów zabezpieczenia społecznego przez przyjęcie, że zleceniobiorcy zostali oddelegowani do pracy za granicę.

W świetle tak sformułowanych zarzutów skarżący wniósł o zmianę zaskarżonego wyroku przez uwzględnienie odwołań w całości oraz zasądzenie od organu na rzecz odwołującej się spółki kosztów zastępstwa procesowego za obydwie instancje według norm przepisanych, a w przypadku uznania prawidłowości metody obliczania podstawy wymiaru składek przez organ rentowy – zmianę zaskarżonego wyroku przez orzeczenie, że naliczone przez organ składki są nienależne w związku z ochroną, jaka przysługuje przedsiębiorcy w związku z uzyskaniem interpretacji indywidualnej o prawidłowości jego działań, jak też o orzeczenie o nieponoszeniu przez apelującą kosztów postępowania, w związku z rażącymi naruszeniami prawa przez organ na etapie jego postępowania, czyniące zasadnym i koniecznym ochronę praw w postępowaniu sądowym.

W piśmie procesowym z 14 października 2014 r. apelujący rozwinął zarzut naruszenia art. 10a ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, załączając dowód z dokumentu w postaci opinii prywatnej biegłej z zakresu kultury języka polskiego, poprawności językowej oraz interpretacji tekstów w języku polskim. Biegła dokonała analizy językowej wniosku o interpretację oraz treści decyzji nr (...) Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddziału w G.. Natomiast do pisma procesowego z 15 maja 2015 r. apelujący załączył kopie pięciu decyzji interpretacyjnych wydanych przez Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w G. oraz Oddział w L. na tle stosowania § 2 ust. 1 pkt 15 i § 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.

W piśmie z 23 lipca 2014 r. Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w O., stanowiącym odpowiedź na apelację, wniósł o jej oddalenie oraz zasądzenie kosztów zastępstwa procesowego w postępowaniu apelacyjnym według norm przepisanych.

Zażaleniem z 26 czerwca 2014 r. Zakład Ubezpieczeń Społecznych zakwestionował postanowienie o kosztach zawarte w pkt 4 wyroku Sądu Okręgowego zarzucając mu naruszenie art. 102 k.p.c. poprzez błędne jego zastosowanie, wnosząc o zmianę tego rozstrzygnięcia i zasądzenie na rzecz organu rentowego kosztów zastępstwa procesowego w kwocie 1980 zł, jak również kosztów zastępstwa procesowego za drugą instancję.

W piśmie z 11 lipca 2014 r., będącym odpowiedzią płatnika składek, na zażalenie organu rentowego z 26 czerwca 2014 r., spółka podtrzymała wnioski sformułowane w treści wywiezionej apelacji.

### **Sąd Apelacyjny zważył, co następuje:**

Apelacja płatnika jest niezasadna.

Przypomnieć należy, że przedmiotowy spór zaistniał w związku z zaskarżeniem decyzji Zakładu Ubezpieczeń Społecznych z 16 sierpnia 2013 r. i 21 sierpnia 2013 r., dotyczących postawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne zleceniobiorców, mających w procesie status zainteresowanych. Organ rentowy stwierdził, że płatnik składek – Spółka Centrum (...) w O. zaniżył podstawy wymiaru składek przez pominięcie w tych podstawach diet, wypłaconych tytułem „odbywania podróży służbowej w celu wykonywania obowiązków zleceniobiorcy” osobom wykonującym usługi w 2012 r. i 2013 r. w Niemczech. Zakład Ubezpieczeń Społecznych zakwalifikował owe diety jako przychód, podlegający uwzględnieniu w podstawach wymiaru składek każdej z osób ubezpieczonych gdyż uznał, że wykonawcy usług opiekuńczych na terenie Niemiec nie byli w podróży służbowej.

Trafnie wskazał Sąd Okręgowy, że w myśl § 2 ust. 1 pkt 15 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe (Dz.U. Nr 161, poz. 1106 ze zm.) diety i inne należności z tytułu podróży pracownika nie stanowią podstawy wymiaru składek - do wysokości określonej w przepisach w sprawie warunków ustalania należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej, z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju oraz poza granicami kraju. Płatnik stosował się do tej właśnie zasady i ustalając podstawy wymiaru składek zleceniobiorców nie włączał do nich diet, ponieważ kwoty te nie przekraczały pułapu wysokości, o którym mowa w § 2 ust. 1 pkt 15 rozporządzenia z 18 grudnia 1998 r. Organ rentowy w wyniku kontroli przeprowadzonej w spółce przyjął, że zleceniobiorcy nie byli w podróży służbowej, lecz wykonywali swe usługi w ramach tzw. oddelegowania (wysłania) do wykonywania za granicą umówionej pracy, toteż stosować należy § 2 ust. 1 pkt 16 przywołanego rozporządzenia. Zgodnie z tą regulacją, podstawy wymiaru składek nie stanowi część wynagrodzenia pracowników zatrudnionych za granicą u polskich pracodawców – w wysokości równowartości diety przysługującej z tytułu podróży służbowych poza granicami kraju, za każdy dzień pobytu, 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 z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (t.j. Dz.U. z 2015 r. poz. 121). Ponieważ wypłacone zleceniobiorcom przez spółkę diety oraz pozostałe wydatki, w tym zwrot kosztów przejazdu, przewyższały ową część wynagrodzenia, o której stanowi § 2 ust. 1 pkt 16, organ rentowy ustalił nowe podstawy wymiaru składek z uwzględnieniem wszystkich wypłat.

Sąd pierwszej instancji zaakceptował stanowisko organu rentowego co do zasady, a więc w zakresie ustalenia, że zleceniobiorcy nie byli w podróży służbowej, lecz wykonywali swą stałą pracę za granicą, jako osoby skierowane tam przez zleceniodawcę, czego dotyczy § 2 ust. 1 pkt 16 w związku z § 5 ust. 2 pkt 2 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r., jednakże zakwestionował prawidłowość przyjętej przez ZUS metody obliczania podstawy wymiaru składek. Z powołaniem się na zapatrywania wyrażone przez Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 10 października 2013 r.,

II UK 104/13 (OSNP 2015 nr 1, poz. 13) Sąd Okręgowy zlecił organowi rentowemu dokonanie wyliczenia podstawy wymiaru składek zainteresowanych na nowo. Sąd Najwyższy w motywach tego wyroku wyłożył, że z przepisu § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r. wynika, iż od podstawy wymiaru składek odlicza się wskazane w przepisie przychody (zasada), jednak nie stosuje owego odliczenia od podstawy w przypadku, gdy po tak dokonanym odliczeniu miesięczny przychód, który stanowi podstawę wymiaru składek, okaże się niższy od kwoty przeciętnego wynagrodzenia lub jego proporcjonalnego umniejszenia (wyjątek). Innymi słowy, odliczenie równowartości diety za każdy dzień pobytu za granicą jest możliwe co do miesiąca, w którym po takiej operacji rachunkowej miesięczny przychód, stanowiący podstawę wymiaru składek, będzie wynosił co najmniej równowartość kwoty przeciętnego wynagrodzenia. Natomiast w przypadku, gdy osiągnięty przychód będzie niższy od przeciętnego wynagrodzenia, to podstawa wymiaru składek nie może być już podwyższana do kwoty przeciętnego wynagrodzenia i będzie wówczas odpowiadać wysokości faktycznego przychodu w rozumieniu art. 11 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. z 2012 r. poz. 361 ze zm.) - bez żadnych odliczeń. Pogląd ten jest w orzecznictwie powszechnie akceptowany (zob. także wyrok Sądu Najwyższego z dnia 14 stycznia 2015 r., II UK 150/13, Legalis nr 1186148).

W zaskarżonych decyzjach organ rentowy dokonywał podwyższenia podstawy wymiaru składek do kwoty przeciętnego wynagrodzenia także wówczas, gdy przychody zleceniobiorców były niższe od przeciętnego prognozowanego wynagrodzenia, czyli błędnie. Natomiast Sąd pierwszej instancji, orzekając reformatoryjnie, ustalił podstawy wymiaru składek na poziomie kwot faktycznego przychodu zleceniobiorców w tych miesiącach, w których był on niższy od wynagrodzenia przeciętnego, bez podwyższania do poziomu przeciętnego prognozowanego wynagrodzenia. Poprawność wyliczeń organu rentowego nie była kwestionowana ani w toku postępowania przed sądem I instancji, ani w toku postępowania przed Sądem Apelacyjnym. Oznacza to, że przed Sądem drugiej instancji poza sporem pozostała kwestia określenia wysokości podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne zainteresowanych – przy założeniu, że wykonywali oni swe usługi w ramach skierowania do pracy (oddelegowania), a nie podczas podróży służbowych (polecenia wykonania konkretnego zadania).

Nie ma wątpliwości, że właściwa kwalifikacja charakteru pobytu zainteresowanych poza granicami kraju w celu świadczenia usług, w postaci opieki nad seniorami, stanowi istotę przedmiotowego sporu. Przepisy prawa ubezpieczeń społecznych nie zawierają własnej definicji podróży służbowej, a przepisy wykonawcze, dotyczące zasad ustalania podstawy wymiaru składek, wydane zostały na podstawie delegacji określonej w ustawie o systemie ubezpieczeń społecznych. Ustawa ta, choć w art. 8 ust. 2a wykreowała samodzielną definicję pracownika, obejmującą także osobę wykonującą pracę na podstawie umowy zlecenia, reguluje podleganie ubezpieczeniom społecznym przede wszystkim przez pracowników w znaczeniu art. 2 k.p. Sięgając do wykładni systemowej pojęcia podróży służbowej, wypracowanej na gruncie prawa pracy, Sąd Okręgowy przywołał przepis art. 77<sup>5</sup> § 1 k.p. i zapatrywania na jego tle. Sąd Apelacyjny podziela pogląd Sądu pierwszej instancji, że w rozpatrywanym przypadku zleceniobiorcy nie wykonywali pracy w ramach umów zlecenia na terenie Niemiec będąc w zagranicznych podróżach służbowych w rozumieniu § 2 ust. 1 pkt 15 w związku z § 5 ust. 2 pkt 2 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r. Wbrew wywodom apelującego, przydatne i właściwe jest odwołanie się przez Sąd Okręgowy do bogatego dorobku orzecznictwa na tle pojęcia podróży służbowej pracowników, toteż nie zachodzi potrzeba ponownego przytaczania utrwalonych w judykaturze zapatrywań i argumentów na ich poparcie, zwłaszcza że skarżący uważa, że stanowisko to jest nie do przyjęcia głównie dlatego, iż zleceniobiorcy nie byli pracownikami. Jest to myśl o tyle niekonsekwentna, że płatnik ustalając podstawy wymiaru składek dla zainteresowanych kwalifikował wypłacone diety według § 2 ust. 1 pkt 15 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r., a więc wskutek uznania, że zleceniobiorcy byli w podróży służbowej, gdyż przepis ten operuje pojęciem „podróży służbowej” pracownika. Jest przy tym oczywiste, że gdyby w istocie zainteresowani odbywali „podróże służbowe” w takim znaczeniu, jak przyjmuje się w odniesieniu do pracowników, to byłby to zabieg prawidłowy, gdyż § 5 ust. 2 pkt 2 tego rozporządzenia jasno stanowi, że przepisy § 2 – 4 stosuje się odpowiednio przy ustalaniu podstawy wymiaru składek osób wykonujących pracę na podstawie umowy agencyjnej, umowy zlecenia albo innej umowy o świadczenie usług.

Odpowiednie stosowanie przepisu § 2 ust. 1 pkt 15 rozporządzenia oznacza w tym przypadku, że zasadnicze warunki kwalifikowania podróży odbywanej w celu wykonywania pracy – czy to na podstawie umowy o pracę czy też umowy agencyjnej bądź umowy zlecenia – są takie same. W przeciwnym wypadku naruszona zostałaby zasada równości, co wynika również z analizy motywów wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 lutego 2010 r., P 16/09 (OTK-A 2010 nr 2, poz. 12). W sprawie tej Trybunał stwierdził niezgodność § 2 ust. 1 pkt 6 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r. z normą art. 92 ust. 1 Konstytucji RP, w której sformułowane zostały wymagania stawiane upoważnieniu ustawowemu. W uzasadnieniu wyroku Trybunał podkreślił, że zaskarżony przepis rozporządzenia wykracza poza delegację zawartą w upoważnieniu ustawowym z art. 21 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, gdyż odmiennie traktuje grupy ubezpieczonych, mimo braku wskazań ustawowych dla takiego podmiotowego różnicowania aktem wykonawczym. Owe grupy ubezpieczonych, to osoby świadczące pracę na podstawie umowy o pracę oraz na podstawie umowy zlecenia. Ustawa z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych w art. 18 ust. 1 i 3 przewiduje regułę, że w przypadku tej kategorii ubezpieczonych, jakimi są zleceniobiorcy, podstawę wymiaru składek stanowi faktyczny przychód w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych. Natomiast szczegółowe zasady ustalania podstawy wymiaru składek, w tym przychody wyłączone z podstawy wymiaru, określa wymienione rozporządzenie z dnia 18 grudnia 1998 r., wydane na podstawie delegacji zawartej w art. 21 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych. Sąd Apelacyjny w Łodzi wielokrotnie wypowiadał się, że stwierdzony przez Trybunał Konstytucyjny wyrokiem z dnia 16 lutego 2010 r. błąd legislacyjny dotyczył bez wątpienia również przepisu § 2 ust. 1 pkt 15 w zw. z § 5 rozporządzenia z 18 grudnia 1998 r. - według stanu prawnego obowiązującego do dnia 31 lipca 2010 r. (por. wyroki Sądu Apelacyjnego w Łodzi z dnia 13 grudnia 2012 r., III AUa 49/12, Legalis nr 734631, z dnia 6 czerwca 2013 r., III AUa 1/13, LEX nr 1322495). Skoro bowiem prawodawca w ustawie systemowej uznał, że podstawę wymiaru składek zleceniobiorców, dla których w umowie określono odpłatność kwotowo, ustala się tak samo, jak podstawę wymiaru składek pracowników i skoro na podstawie jednej delegacji ustawowej do wydania rozporządzenia takie jedno rozporządzenie wydano, to należało przyjmować, że przepisy rozporządzenia należy stosować zarówno do pracowników, jak do zleceniobiorców oraz do innych ubezpieczonych wymienionych w § 5. Nadto uwzględnienie wyłączeń z podstawy wymiaru składek tylko w stosunku do niektórych ubezpieczonych kłóci się z zasadą równości składek, sformułowaną w art. 15 ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych. Właśnie wskutek wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 16 lutego 2010 r. nastąpiła zmiana stanu prawnego – z dniem 1 sierpnia 2010 roku, przez dodanie do § 5 ust. 2 rozporządzenia zapisu, że przepisy § 2 – 4 stosuje się odpowiednio przy ustalaniu podstawy wymiaru składek „osób wykonujących pracę na podstawie umowy agencyjnej lub umowy zlecenia albo innej umowy o świadczenie usług, do której zgodnie z Kodeksem cywilnym stosuje się przepisy dotyczące zlecenia” (rozporządzeniem zmieniającym (...) z dnia 9 lipca 2010 r., Dz.U. Nr 127, poz. 860). Właściwy minister prawidłowo odczytał zapatrywania prawne dotyczące przekroczenia delegacji ustawowej i jeszcze przed upływem terminu 12 miesięcy, po którym niekonstytucyjny przepis utraciłby moc (derogacja normodawcy), jak też szerzej, niż wynika to wprost z wyroku Trybunału Konstytucyjnego, znowelizował przedmiotowe rozporządzenie, odnosząc odpowiednio do zleceniobiorców wszystkie wyłączenia z podstawy wymiaru składek zawarte w § 2, a więc także wyłączenia dotyczące diet i kosztów podróży przewidziane w § 2 ust. 1 pkt 15 tego aktu. Rozważania te prowadzą do konkluzji, że nie ma jakichkolwiek podstaw do różnicowania wyłączeń z podstawy wymiaru składek diet i innych należności z tytułu podróży służbowej pracowników oraz zleceniobiorców, którym płatnik składek także zlecać może podróże w celu wykonania zlecenia i dla których podstawę wymiaru składek stanowi, podobnie jak w przypadku pracowników, przychód w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Nadmierne znaczenie przypisuje przy tym apelujący różnicy semantycznej wywodząc, że zleceniobiorca nie może odbywać podróży „służbowej”, gdyż pojęcie to jest zastrzeżone dla tylko dla pracowników. Tymczasem pojęcie „służbowy” nie może być w tym przypadku wykładane ścieśniająco, gdyż taka wykładnia prowadzić by mogła do dość absurdalnych wniosków, że podróż służbową odbywają tylko osoby pozostające w stosunku służby (art. 8 ust. 15 ustawy systemowej). Pojęcie „służbowy” w odniesieniu do podróży ma związek z elementem podporządkowania w stosunkach pracy (podległości służbowej, polecenia służbowego, obowiązków służbowych itp.). Co do zasady w umowie zlecenia, zdefiniowanej w art. 734 k.c., nie istnieje stosunek zależności ani podporządkowania, choć istota umowy zlecenia wyraża się w tym, że przyjmujący zlecenie zobowiązuje się do dokonania określonej czynności

dla dającego zlecenie. Jeśli więc w celu prawidłowego wykonania usługi zleceniodawca „zleca” podróż, zwłaszcza gdy bez odbycia tej podróży wykonanie usługi w ogóle byłoby możliwe, to w takiej umowie występuje element konieczności zastosowania się do owego „zlecenia” odbycia podróży. Nie jest to jednak zależność tożsama z pracowniczym podporządkowaniem. W stanie faktycznym sprawy zainteresowani nie odbywali tak rozumianych „podróży służbowych”, gdyż w Niemczech znajdowało się ich stałe miejsce świadczenia usług opiekuńczych, a więc z przyczyn wyłożonych przez Sąd pierwszej instancji. Zdaniem Sądu Apelacyjnego, użycie określenia „podróż służbowa” nie jest jednak, na gruncie stosowania wyłączeń przedmiotowych przy ustalaniu podstawy wymiaru składek, elementem istotnie różnicującym pojęcie podróży odbywanych przez pracowników i zleceniobiorców, a to wskutek zapisu z § 5 ust. 2 pkt 2 rozporządzenia, iż przepis dotyczący ustalania podstawy wymiaru składek dla pracowników stosuje się odpowiednio wobec osób wykonujących pracę na podstawie umowy zlecenia, jak też w świetle szerokiej definicji pracownika w ustawie o systemie ubezpieczeń społecznych. Jak słusznie stwierdził Sąd Apelacyjny w Gdańsku w uzasadnieniu wyroku z dnia 26 marca 2014 r., III AUa 1208/13 (LEX nr 1454444), na gruncie przedmiotowego rozporządzenia - teza, że podróż w ramach umowy zlecenia ma być rozumiana szerzej, niż podróż służbowa pracownika, jest oczywistym nieporozumieniem logicznym jak i systemowym. Zatem skoro w sprawie niniejszej jest poza sporem, że wszyscy zainteresowani wykonywali usługi opiekuńcze wyłącznie poza granicami kraju na podstawie umów, w których miejsce świadczenia pracy oznaczono w Niemczech, to nie odbywali oni podróży służbowych w rozumieniu § 2 ust. 1 pkt 15 w związku z § 5 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r. Podróż do miejsca wykonywania pracy za podstawie umowy zlecenia była dla nich po prostu drogą do pracy, a nie podróżą w celu wykonania zadania sporadycznego. Na terenie Niemiec realizowali swe zwykłe, umówione ze zleceniodawcą czynności. Fakt, że zleceniobiorcy zamieszkiwali w trakcie realizowania usług poza granicami kraju wynikał ze specyfiki usług i nie nadaje drodze do miejsca pracy kształtu prawnego podróży służbowej. Zleceniobiorcy nie mieli stałego miejsca pracy w Polsce, a więc nie można mówić o zleceniu im poszczególnych zadań do wykonania poza krajem. Jak trafnie wywiódł Sąd pierwszej instancji, osoba wykonująca swą stałą pracę za granicą, czy to na podstawie umowy o pracę, czy też na jakiegokolwiek innej podstawie prawnej, nie przebywa w podróży służbowej. Ten pogląd jest w judykaturze ukształtowany jednolicie (vide wyrok Sądu Apelacyjnego w Białymstoku z dnia 8 lipca 2014 r., III AUa 861/13, LEX nr 1493731 i orzecznictwo tam powołane).

Szeroki dorobek orzecznictwa zaprezentował także Sąd Okręgowy, co zwalnia Sąd drugiej instancji od powielania argumentacji prowadzącej do stwierdzenia, że zainteresowani wykonując usługi opiekuńcze nie pozostawali w podróży służbowej na terenie Niemiec. W konsekwencji, za chybione uznać należy apelacyjne zarzuty naruszenia prawa procesowego i materialnego zmierzające do obalenia ustaleń faktycznych i prawnych Sądu a quo w tym przedmiocie. W szczególności nie jest trafny zarzut naruszenia art. 233 § 1 k.p.c. w związku z art. 328 § 1 k.p.c. przez pominięcie zapisów zawartych w umowach zlecenia i woli stron co do wynagrodzenia i zwrotu wydatków w związku z podróżą, jak też uznanie, że bez znaczenia jest okoliczność, iż zainteresowani nie zmienili dotychczasowych umów zleceń i nie ustalili innych warunków świadczenia usług oraz wynagrodzenia, jak i to, że bez znaczenia dla Sądu były działania odwołującej się spółki, polegające na wydawaniu poleceń wyjazdów oraz wypłacaniu diet. Dla ustalenia, czy praca była wykonywana w ramach podróży służbowej drugorzędne znaczenie mają okoliczności podniesione w przytoczonych zarzutach apelującego. Istotne są natomiast okoliczności wskazane przez Sąd Okręgowy, a więc charakter i cel przejazdu i pobytu, przy respektowaniu zasady, że typową podróżą służbową poza granice kraju jest wykonywanie zadania poza miejscowością, w której znajduje się stałe miejsce pracy osoby wykonującej pracę (zob. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 30 maja 2001 r., I PKN 424/00, OSNP 2003 nr 7, poz. 172). O tym, czy wykonywanie danej pracy ma charakter podróży służbowej decydują przesłanki obiektywne. Ustalenie w umowie, że osoba wykonująca pracę otrzyma wydatki związane z podróżą, wystawienie polecenia wyjazdu (delegacji), jak i rozliczenie delegacji, nie kwalifikuje wypłaconych diet i wydatków według § 2 ust. 1 pkt 15 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r., jeśli nie są spełnione owe przesłanki obiektywne. Nadto przepisy prawa ubezpieczeń społecznych dotyczące ustalania podstaw wymiaru składek mają charakter *ius cogens* i nie mogą być modyfikowane wolą stron.

Niezasadny jest również zarzut naruszenia art. 328 § 2 k.p.c. przez brak odniesienia się do nieprawidłowości organu w trakcie postępowania administracyjnego, w tym nieprawidłowości polegającej na braku uzasadnienia decyzji co do wysokości podstawy wymiaru składek każdego z ubezpieczonych, „w praktyce nie do zweryfikowania dla strony

bez szczegółowego wyliczenia, przedstawionego przez organ dopiero w postępowaniu sądowym”. W sprawach z zakresu ubezpieczeń społecznych treść decyzji wyznacza zakres i przedmiot rozpoznania oraz rozstrzygnięcia, a to oznacza, że sąd kontroluje legalność i zasadność decyzji, zaś uchybienia organu rentowego w trakcie postępowania administracyjnego oraz dotyczące samej decyzji tylko wtedy mogą mieć znaczenie istotne, gdy wady decyzji dyskwalifikują ją w stopniu odbierającym tej decyzji cechy aktu administracyjnego, jako przedmiotu odwołania. Będące przedmiotem odwołań decyzje Zakładu Ubezpieczeń Społecznych nie są obarczone takimi wadami, zaś w odniesieniu do uszczegółowionych w procesie wyliczeń podstaw wymiaru składek, odrębnie dla każdej osoby, strona apelująca nie zgłosiła zastrzeżeń co do ich rachunkowej poprawności. Dodać przy tym trzeba, że zarzut obraży art. 328 § 2 k.p.c. tylko wtedy może okazać się skuteczny, gdy niedostatki uzasadnienia są na tyle istotne, że uniemożliwiają dokonanie oceny prawidłowości zapadłego wyroku, a taka sytuacja w rozpatrywanej sprawie nie zachodzi. Motywy zaskarżonego wyroku są rozbudowane, także w części poświęconej metodzie obliczania wysokości podstaw wymiaru składek poszczególnych ubezpieczonych.

Dodatkowo podkreślenia wymaga, że przeniesienie sprawy na drogę postępowania sądowego przez złożenie odwołania od decyzji ogranicza kognicję sądu do okoliczności uwzględnionych w decyzji, a między stronami spornych, zaś poza tymi okolicznościami spór sądowy nie może zaistnieć. W judykaturze nie jest kwestionowany pogląd, że przed sądem ubezpieczeń społecznych strona odwołująca może żądać jedynie korekty stanowiska zajętego przez organ rentowy i wykazywać swoją rację, odnosząc się do przedmiotu sporu objętego decyzją, nie może natomiast żądać czegoś, o czym organ rentowy nie decydował. Z tego względu odwołanie od decyzji nie ma charakteru samodzielnego żądania (zob. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 9 września 2010r., II UK 84/10, LEX nr 661518). Zauważyć należy, że charakter umów zlecenia, jako tytułów podlegania ubezpieczeniom społecznym przez zainteresowanych, nie był przedmiotem spornych decyzji, lecz tylko wysokość podstawy wymiaru składek z tego tytułu. Nie była też przedmiotem decyzji kwestia podlegania ustawodawstwu krajowemu i w tym przedmiocie nie istnieje żaden spór pomiędzy stronami.

Niewątpliwie zainteresowani w okresach wskazanych w decyzjach podlegali ustawodawstwu polskiemu i nie ma danych na to, aby oni bądź płatnik ubiegali się o ustalenie ustawodawstwa niemieckiego w zakresie zabezpieczenia społecznego, bądź by organ rentowy powziął wątpliwość w tym przedmiocie. Z tych względów nie jest jasny apelacyjny zarzut naruszenia art. 12 ust. 1 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego w Rady (WE) nr 883/2004 z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie koordynacji systemów zabezpieczenia społecznego (Dz.U.U.E.L. 2004 Nr 166, poz. 1). Instytucja oddelegowania pracowników do wykonywania pracy na terytorium innego państwa członkowskiego Unii Europejskiej stanowi wyjątek od generalnej reguły podlegania ustawodawstwu tego państwa, w którym wykonywana jest praca lub prowadzona działalność. Mimo bowiem, że praca wykonywana jest w innym państwie, ustawodawstwem właściwym jest prawo tego kraju, z którego nastąpiło oddelegowanie. W kontekście instytucji oddelegowania pracowników jako istotny jawi się problem „normalnego prowadzenia działalności” w ujęciu art. 12 ust. 1 rozporządzenia 883/2004, który dotyczy zwłaszcza agencji pracy (...) normalnego prowadzenia działalności dokonuje się m.in. pryzmat wielkości obrotu (25 %) w państwie oddelegowania. Sąd Okręgowy ustalił, że struktura sprzedaży usług Centrum (...) w 2012 r. oraz do marca 2013 r. mieściła się pomiędzy 28 % - 40 % gdy chodzi o sprzedaż krajową i 72 % - 60 % - sprzedaż zagraniczną. Zdaniem Sądu Apelacyjnego, w sprawie niniejszej nie było niezbędnej potrzeby odwoływania się do tego kryterium, gdyż płatnik nie delegował za granicę pracowników tylko zleceniobiorców, zaś na gruncie regulacji unijnych „delegowanie zleceniobiorców” nie przedstawia się identycznie. Kwestię uznania danej osoby za pracownika w rozumieniu unijnej koordynacji zasadniczo pozostawiono ustawodawstwom poszczególnych państw członkowskich, choć z treści niektórych przepisów wynikają pewne ograniczenia. Przykładem jest właśnie art. 12 ust. 1 rozporządzenia 883/2004 oraz odpowiednie przepisy rozporządzenia z dnia 16 września 2009 r. dotyczącego wykonania rozporządzenia (WE) nr 883/2004 w sprawie koordynacji systemów zabezpieczenia społecznego (Dz.U.U.E.L. 2009 nr 284, poz. 1). Zgodnie z art. 12 ust. 1 rozporządzenia 883/2004, osoba, która wykonuje działalność jako pracownik najemny w państwie członkowskim w imieniu pracodawcy, który normalnie tam prowadzi swą działalność, a która jest delegowana przez tego pracodawcę do innego państwa członkowskiego do wykonywania pracy w imieniu tego pracodawcy nadal podlega ustawodawstwu pierwszego państwa członkowskiego pod warunkiem, że przewidywany czas takiej pracy nie przekracza dwudziestu czterech miesięcy i że osoba ta nie jest wysłana aby zastąpić inną osobę. Przesłanki wskazane w przytoczonym

przepisie skonkretyzowane zostały w art. 14 rozporządzenia wykonawczego oraz art. 1 pkt 1 decyzji A2 Komisji Administracyjnej z dnia 12 czerwca 2009 r., dotyczącej wykładni art. 12 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) 883/2004 w sprawie ustawodawstwa mającego zastosowanie do pracowników delegowanych i osób wykonujących pracę na własny rachunek, tymczasowo pracujących poza państwem właściwym (Dz.U.UE.C. 2010 nr 106, poz. 5), w których to przepisach stwierdzono, że pracę uważa się za wykonywaną na rzecz pracodawcy państwa wysyłającego, jeżeli ustalono, że praca ta jest wykonywana dla tego pracodawcy oraz że wciąż istnieje bezpośredni związek między pracownikiem a pracodawcą który go delegował. Natomiast w celu ustalenia, czy taki bezpośredni związek istnieje uwzględnić trzeba wiele elementów, m.in. odpowiedzialność za rekrutację, istnienie umowy o pracę, wynagrodzenie oraz prawo do określenia charakteru pracy. Uważne odczytanie decyzji (...) prowadzi do wniosku, że o możliwości delegowania danego pracownika przesądzają dwa podstawowe elementy: wykonywanie pracy na rzecz pracodawcy wysyłającego oraz podporządkowanie pracownika w procesie pracy, a to z kolei wiedzie do konkluzji, że na podstawie art. 12 ust. 1 rozporządzenia 883/2004 za pracownika delegowanego uznać można, przy zastosowaniu przepisów prawa krajowego, tylko pracownika w rozumieniu art. 2 k.p. W odniesieniu do pracownika cechą typową jest podporządkowanie w procesie pracy oraz wydawanie poleceń w związku z pracą. Taka więc z zasady nie istnieje pomiędzy zleceniodawcą i zleceniobiorcą. Wątpliwe jest zatem przyznanie zleceniobiorcom statusu „pracowników delegowanych” na gruncie art. 12 ust. 1 rozporządzenia 883/2004, a więc w myśl reguł unijnej koordynacji. Zważyć jednak trzeba, że nie jest rolą Sądów w sprawie niniejszej spekulowanie, czy niemiecka instytucja ubezpieczeniowa potwierdziłaby podleganie zleceniobiorców ustawodawstwu niemieckiemu w związku z wykonywaniem na terenie Niemiec umów zlecenia, zawartych z polskim zleceniodawcą. Stoi temu na przeszkodzie nie tylko fakt, że polskie instytucje (w rozumieniu art. 6 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego, a więc i sądy krajowe) ustalać mogą podleganie ustawodawstwu polskiemu, a nie obcemu, ale przede wszystkim zakreślenie kognicji treścią zaskarżonych decyzji. Ponadto kwestia uznania zleceniobiorców za „pracowników delegowanych”, w rozumieniu regulacji unijnych, nie determinuje sposobu ustalania, w myśl prawa krajowego, podstawy wymiaru składek dla zleceniobiorców podlegających ustawodawstwu polskiemu i wykonujących swe usługi za granicą. Niewątpliwie w kręgu osób, zakreślonym normą § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r., znajdują się pracownicy delegowani, o których traktują przytoczone wyżej regulacje dotyczące koordynacji systemów zabezpieczenia społecznego, choć przepis ten ma znaczenie szersze i dotyczy osób delegowanych do pracy nie tylko w państwach członkowskich Unii Europejskiej. Dla prawidłowego rozpoznania przedmiotowej sprawy istotne i wystarczające jest, że polski pracodawca zdecydował, iż w krajowym porządku prawnym w taki sam sposób, jak w przypadku pracowników delegowanych przez polskiego pracodawcę do pracy w jakimkolwiek innym państwie, ale podlegających ubezpieczeniom społecznym w Polsce, będzie obliczana podstawa wymiaru składek zleceniobiorców wykonujących swą zwykłą pracę za granicą w miejscach uzgodnionych ze zleceniodawcą i podlegających ubezpieczeniom w Polsce – nakazując w § 5 ust. 2 pkt 2 rozporządzenia odpowiednie stosowanie § 2 ust. 1 pkt 16 do zleceniobiorców. Jak wyżej wskazano, jest to regulacja, która odpowiada obowiązującej w prawie krajowym zasadzie równości składek – art. 15 ust. 1 ustawy systemowej. Nie oznacza to, że zleceniobiorcy muszą mieć status „pracowników delegowanych” w rozumieniu art. 12 ust. 1 rozporządzenia 883/2004. Z tych względów Sąd drugiej instancji uznał omawiany zarzut za chybiony.

Wszystkie pozostałe zarzuty apelacji, zarówno procesowe jak i materialnoprawne, mają związek z problematyką interpretacji co do zakresu stosowania przepisów, uzyskanej przez płatnika składek decyzjami Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddziału w G.. Zgodnie z art. 10 ust. 1, 2, 3, 5 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (t.j. Dz.U. z 2015 r. poz. 584 ze zm.), przedsiębiorca może złożyć do właściwego organu administracji publicznej lub państwowej jednostki organizacyjnej wniosek o wydanie pisemnej interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania przepisów, z których wynika obowiązek świadczenia przez przedsiębiorcę daniny publicznej oraz składek na ubezpieczenia społeczne lub zdrowotne, w jego indywidualnej sprawie. Wniosek taki dotyczyć może zaistniałego już stanu faktycznego lub zdarzeń przyszłych. We wniosku o wydanie interpretacji przedsiębiorca obowiązany jest przedstawić stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe oraz własne stanowisko w sprawie. Interpretacja przybiera postać decyzji i zawiera wskazanie prawidłowego stanowiska w sprawie wraz z uzasadnieniem prawnym. W myśl art. 10a ust. 2 tej ustawy, interpretacja nie jest wiążąca dla przedsiębiorcy, jednakże nie może być on obciążony jakimikolwiek daninami publicznymi, sankcjami administracyjnymi, finansowymi lub karami w zakresie, w jakim zastosował się do uzyskanej interpretacji. Interpretacja ta jest natomiast wiążąca dla organów administracji publicznej lub

państwowych jednostek organizacyjnych właściwych dla przedsiębiorcy i może zostać zmieniona wyłącznie w drodze wznowienia postępowania.

Z dniem 1 stycznia 2013 r. ustawodawca wprowadził do ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych korelującą z powyższą regulacją art. 83d (ustawą z dnia 16 listopada 2012 r. o redukcji niektórych obciążeń administracyjnych w gospodarce - Dz.U. z 2012 r. poz. 1342). Przepis ten stanowi, że Zakład Ubezpieczeń Społecznych wydaje interpretacje indywidualne, o których mowa w art. 10 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r., w zakresie obowiązku podlegania ubezpieczeniom społecznym, zasad obliczania składek na ubezpieczenia społeczne, ubezpieczenia zdrowotne, Fundusz Pracy, Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych i Fundusz Emerytur Pomostowych oraz podstawy wymiaru tych składek.

W pełni uprawnione są rozważania Sądu pierwszej instancji, wsparte orzecznictwem Sądu Najwyższego, że Zakład Ubezpieczeń Społecznych, wydając pisemną interpretację w trybie art. 10 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r., przedstawia swój pogląd dotyczący rozumienia przepisów prawa i sposobu ich zastosowania w oparciu o przedstawiony stan faktyczny, bez możliwości prowadzenia postępowania wyjaśniającego czy dowodowego. Innymi słowy, treść wniosku wszczynającego postępowanie konstytuuje zakres i przedmiot sprawy o udzielenie interpretacji, której to treści organ nie może podważać, uzupełniać ani zmieniać (zob. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 12 listopada 2014 r., I UK 126/14, LEX nr 1532829, postanowienie z dnia 18 września 2014 r., III UK 122/13, Legalis nr 1073329). Spółka (...) dwukrotnie uzyskała interpretację w trybie art. 10 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej z Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddziału w G.. W decyzjach nr (...) organ rentowy uznał za prawidłowe stanowisko zawarte we wnioskach przedsiębiorcy. Z tego też względu płatnik składek, zwalczając zaskarżone decyzje, od początku powoływał się na ochronę wynikającą z art. 10a ust. 2 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. Większość apelacyjnych zarzutów ma związek z tą właśnie ochroną, której płatnik oczekiwał również w postępowaniu odwoławczym. Oczekiwania te nie są jednak możliwe do zaakceptowania.

Kwestia zakwalifikowania pracy wykonywanej za granicą jako podróży służbowej bądź w ramach tzw. oddelegowania do wykonywania stałych obowiązków, wymaga dokonania określonych ustaleń faktycznych. Nie ma racji apelujący wywodząc, że jest to wyłącznie sfera oceny prawnej. Ustalić należy właśnie, czy są to zwykłe czynności, czy tylko zleczone zadania. Przesądzenie tej kwestii ma charakter pierwotny względem zastosowania właściwej regulacji, dotyczącej obliczania podstawy wymiaru składek. Organ rentowy dopiero w postępowaniu kontrolnym, dotyczącym wymiaru składek, zbadał okoliczności statuujące określoną sytuację faktyczną u płatnika i stwierdził, że zleceniobiorcy nie byli w podróży służbowej. Nie miał zaś takiej możliwości w postępowaniu wywołanym wnioskiem o interpretację co do prawa, w której przedsiębiorca przedstawił własny stan faktyczny, wskazując na podróże służbowe.

I tak we wniosku z dnia 26 marca 2012 r., uzupełnionym 24 kwietnia i 4 czerwca 2012 r., płatnik składek wskazał, że spółka „zawiera z opiekunami umowy zlecenia, w ramach których przewidziana jest możliwość podróży służbowych w celu wykonywania obowiązków zleceniobiorcy”, przy czym są „wyjazdy w celach służbowych ustalane w ramach cywilnoprawnej swobody stron”. W dalszej części pytający wyjaśnił, że wypłaca zleceniobiorcom wynagrodzenie kwotowe oraz dodatkowo „zwrot wydatków związanych z wykonywaniem usług poza granicami kraju, w formie diety za każdy dzień świadczenia usług w Niemczech”. Ponadto dokonuje zwrotu na rzecz zleceniobiorcy „wydatków poniesionych przez niego na zakup biletów na dojazd do miejsca świadczenia usługi w Niemczech”. Dalej spółka przedstawiła własne stanowisko, z którego wynika, że oblicza podstawy wymiaru składek zleceniobiorców bez uwzględniania „zwrotu kosztów podróży służbowej i biletów za dojazd do miejsca wykonywania usługi”. Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w G. decyzją nr (...) z dnia 13 czerwca 2012 r. stanowisko płatnika składek - co do stanu faktycznego przedstawionego we wniosku - uznała za prawidłowe, gdyż dodatkowe wypłaty w postaci zwrotu kosztów podróży służbowej (diety) i kosztów biletów za dojazd do miejsca wykonywania usług nie stanowią podstawy wymiaru składek, ze względu na ich wyłączenie w § 2 ust. 1 pkt 15 rozporządzenia.

W kolejnym wniosku o interpretację z dnia 8 stycznia 2013 r. Spółka (...) zaznaczyła, że „wysyła swoich pracowników do wykonywania usług na terenie Unii Europejskiej (głównie Niemiec)” i że w tym celu zawiera „z pracownikami umowy zlecenia”. Dalej zaznaczyła, że w umowach zlecenia „znajdują się zapisy, w których przewidziana jest

możliwość wykonywania pracy poza granicami kraju i w związku z tym zwrot wydatków związanych z wykonywaniem usług poza granicami w formie diet za każdy dzień świadczenia usług i ryczałtu za nocleg za każdy dzień pobytu poza granicą” oraz że „są to wyjazdy w celach służbowych ustalane w ramach cywilnoprawnej swobody stron”. W tak przedstawionym stanie faktycznym (...) Oddział w G. decyzją nr (...) z dnia 5 lutego 2013 r. uznał za prawidłowe stanowisko płatnika „w przedmiocie wyłączenia z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne zwrotu wydatków związanych z wykonywaniem przez zleceniobiorców usług na terenie Unii Europejskiej (głównie Niemiec), w formie diety za każdy dzień świadczenia usług oraz ryczałtu za nocleg”.

Lektura treści obu wniosków Centrum (...) o udzielenie interpretacji co do zakresu stosowania prawa prowadzi do stwierdzenia, że pytania spółki dotyczyły prawidłowości ustalania podstawy wymiaru składek na podstawie § 2 ust. 1 pkt 15 rozporządzenia z 18 grudnia 1998 r. - przez wyłączenie z tej podstawy diet, ryczałtów za nocleg i zwrotu kosztu biletów - dla zleceniobiorców będących w podróżach służbowych, a więc stan faktyczny sprawy dotyczył „podróży służbowych” zleceniobiorców (określanych przez płatnika także jako wyjazdy w celach służbowych). Stanowisko organu rentowego wyrażone w obu decyzjach interpretacyjnych było zatem prawidłowe, gdyż w istocie podstawę wymiaru składek dla zleceniobiorców, będących w podróżach służbowych w celu wykonania usług za granicą, należy obliczać według brzmienia § 2 ust. 1 pkt 15 w związku z § 5 ust. 2 pkt przywołanego rozporządzenia. Rzecz jednak w tym, że zleceniobiorcy - zainteresowani w sprawie nie odbywali podróży służbowych w rozumieniu § 2 ust. 1 pkt 15 rozporządzenia, co wykazało postępowanie kontrolne przeprowadzone przez Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w O. w miesiącach kwiecień - maj 2013 r. Bezzasadne są w konsekwencji zarzuty apelującego, że do podwyższenia składek przez organ rentowy zaskarżonymi decyzjami, a więc do określenia wyższej daniny publicznej, doszło wskutek naruszenia mocy wiążącej interpretacji, która skutkuje ochroną przedsiębiorcy zagwarantowaną w art. 10a ust. 2 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Jak wskazano wyżej, organ wydający decyzję interpretacyjną nie może ingerować w stan faktyczny opisany we wniosku, podważać go czy zmieniać w oparciu o inne źródła lub wiedzę znaną mu z urzędu. Zasadniczo więc nie istnieje możliwość popełnienia przez Zakład błędu w zakresie prawidłowego ustalenia stanu faktycznego (zob. artykuł T. Brzezickiego i J. Wantoch – Rekowskiego „O możliwości wyeliminowania z obrotu prawnego interpretacji składkowych” PUG 2015 nr 1, s. 26-31). Takiego błędu nie popełnił (...) Oddział w G.. To płatnik popełnił błąd wskazując, że zainteresowani wykonywali swe usługi w ramach podróży służbowych, jednakże ta okoliczność ustalona została dopiero w postępowaniu kontrolnym, zakończonym wydaniem decyzji merytorycznych (nie interpretacyjnych). Sumując, nieuprawnione są apelacyjne zarzuty obraży art. 10a ustawy o swobodzie działalności gospodarczej oraz art. 18 ust. 3 i art. 20 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych.

Sąd Okręgowy nie naruszył również art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w którym zdefiniowane zostało pojęcie przychodu pracownika. Raz jeszcze wyjaśnić należy, że przychód określony w tej normie stanowi bazę dla ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne pracowników. Z tej podstawy wyłączone zostały jednak pewne rodzaje przychodów, określone w wielokrotnie przywoływanym rozporządzeniu z dnia 18 grudnia 1998 r., m.in. diety i inne należności z tytułu podróży służbowej pracowników (pkt 15), jak i część wynagrodzenia pracowników zatrudnionych za granicą u polskich pracodawców (pkt 16). Dualizm ten jest dlatego istotny, że wskazane wypłaty pokrywają inne potrzeby pracowników odbywających podróże służbowe, a inne pracowników zatrudnionych w polskich zakładach pracy lecz pracujących za granicą. Przyporządkowanie konkretnych stanów faktycznych do wskazanych przepisów wykonawczych następuje nie tylko ze względu na miejsce wykonywania pracy, ale przede wszystkim ze względu na rodzaj, czas trwania i charakter wykonywanych czynności. Wykonywanie podróży służbowej wyróżnia się wśród czynności pracowniczych nie tylko ze względu na cechy wymienione w rozważaniach dokonanych wyżej (zjawisko wśród obowiązków niecodzienne, niezwykłe, nietypowe, przemijający czas wykonywania konkretnego zadania), ale i na fakt, że podstawą odbycia podróży jest polecenie wykonania konkretnego zadania (polecenie służbowe). W orzecznictwie Sądu Najwyższego dominuje pogląd, że podróż służbową kwalifikuje się wtedy, gdy delegowanie jest w pewnym stopniu „narzucone” pracownikowi, wobec tego zawarcie porozumienia co do wykonywania określonej pracy w innym miejscu w ramach delegowania prowadzi do okresowej zmiany ustalonego w umowie miejsca pracy (por. wyroki z dnia 8 listopada 2012 r., II UK 87/12, LEX nr 1341675, z dnia 20 lutego 2007 r., II PK 165/06, OSNP 2008 nr 7 – 8, poz. 97, z dnia 11 stycznia 2013 r., II UK 157/12, LEX nr 155520). Podstawa wymiaru składek tej drugiej grupy pracowników jest ustalana zgodnie treścią § 2 ust. 1 pkt 16

rozporządzenia z 18 grudnia 1998 r. Jak wyjaśnił Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 30 października 2013 r., II UK 112/13 (LEX nr 1403878), status pracowników wysłanych znajduje odzwierciedlenie w uwzględnieniu, jako przychodu, składników wynagrodzenia, które mają uzupełniać wynagrodzenie za wykonaną pracę, gdyż ich sytuacja generuje zwykle wyższe wydatki na utrzymanie, choć wykazuje podobieństwo do wydatków w podróży. Pracownicy zatrudnieni za granicą u polskiego pracodawcy nie odbywają podróży służbowej, wobec czego przepisy wskazują wyraźnie, że osobom wysłanym do takiej pracy nie są wypłacane diety, lecz chodzi o ich równowartość w ramach przychodu (wynagrodzenia) który, na podobieństwo diety, uwzględnia sytuację faktyczną, związaną ze świadczeniem pracy poza miejscem zamieszkania. Stąd pracodawca zastosował ulgę w opłacaniu składek na ubezpieczenia społeczne, zbliżoną do ulgi uzyskiwanej przez pracowników przebywających w podróży służbowej, przez określenie, że obowiązek składkowy nie obejmuje ich wynagrodzenia (przychodu) do równowartości diety. Sąd Apelacyjny poglądy te w pełni akceptuje i uznaje, że odpowiednio przystają one do sytuacji zleceniobiorców wysyłanych do pracy za granicą i zasad odliczania także od ich przychodów równowartości diet, w związku ze zwiększonymi wydatkami, jakie ponoszą oni wykonując stale swe usługi poza miejscem zamieszkania.

Zaskarżone rozstrzygnięcie nie narusza także art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej przez przyjęcie, że organ może dokonywać odmiennej interpretacji i wykładni obowiązującego prawa, jeżeli uprzednio wydał korzystną dla płatnika interpretację przepisów. W sprawie niniejszej nie doszło bowiem do sytuacji opisanej w zarzucie, skoro decyzje interpretacyjne dotyczyły innej sytuacji faktycznej, tj. zleceniobiorców w podróży służbowej.

Sąd Apelacyjny nie stracił z pola widzenia dowodu z dokumentu, w postaci opinii prywatnej biegłej z zakresu kultury języka polskiego, poprawności językowej oraz interpretacji tekstów w języku polskim, wydanej na okoliczność zgodności stanu faktycznego we wniosku o wydanie interpretacji oraz interpretacji w decyzji (...) nr (...) – złożonej przez płatnika w postępowaniu apelacyjnym, jednakże opinia ta nie podważa dokonanych ustaleń i wniosków. Potwierdza ona, że w aspekcie lingwistycznym istnieje pełna zgodność pomiędzy treścią pytania a uzasadnieniem decyzji interpretacyjnej. Sąd Apelacyjny zgodności tej nie kwestionuje. Interpretacja organu co do zakresu i sposobu zastosowania przepisu, z którego wynikają określone obowiązki składkowe, stanowi akt prawidłowo określający sytuację prawną w przedstawionym przez płatnika stanie faktycznym. Na dokonaną ocenę nie wpływa także, w kierunku pożądanym przez skarżącego, złożony w postępowaniu apelacyjnym dodatkowy materiał w postaci odpisów innych decyzji interpretacyjnych, wydanych przez (...) Oddział w G. i Oddział w L.. Z uzasadnienia tych decyzji wynika, że zapadły w sprawach o innych stanach faktycznych, bądź też w sprawach o inaczej przedstawionych we wnioskach stanach faktycznych. Sąd Apelacyjny rozstrzyga sprawę suwerennie i nie jest zobowiązany do respektowania decyzji interpretacyjnych wydanych wobec płatnika w innych stanach faktycznych, niż przyjęty za podstawę rozstrzygnięcia, a tym bardziej wobec innych płatników.

Stwierdzając bezzasadność zaskarżenia Sąd drugiej instancji oddalił apelację z mocy art. 385 k.p.c.

Sąd Apelacyjny uznał przy tym za w pełni uzasadnioną decyzję Sądu I instancji o skorzystaniu w niniejszym przypadku z dobrodziejstwa art. 102 k.p.c. i nieobciążaniu płatnika składek kosztami zastępstwa procesowego organu rentowego. Zgodnie z przywołanym przepisem w wypadkach szczególnie uzasadnionych sąd może zasądzić od strony przegrywającej tylko część kosztów albo nie obciążać jej w ogóle kosztami. Hipoteza przepisu art. 102 k.p.c., odwołująca się do występowania "wypadków szczególnie uzasadnionych", pozostawia sądowi orzekającemu swobodę oceny, czy fakty związane z przebiegiem procesu, jak i dotyczące sytuacji życiowej strony, stanowią podstawę do nieobciążania jej kosztami procesu. (vide: postanowienie Sądu Najwyższego z 24 października 2013 r. w sprawie IV CZ 61/13, opubl. w LEX nr 1389013). Sąd Apelacyjny podzielił przy tym pogląd Sądu Najwyższego zgodnie z którym wynikiem postępowania toczącego się w przedmiocie ustalenia podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne pracowników jednego pracodawcy powinna być jedna decyzja skierowana do płatnika składek, jako jedynego dłużnika. Wydanie wielu decyzji (dotyczących każdego zainteresowanego pracownika z osobna) jest zabiegiem czysto technicznym i nie powinno się przekładać na zwielokrotnienie kosztów pomocy prawnej udzielanej stronom, w szczególności dlatego, że stan faktyczny i prawny w każdej ze spraw jest identyczny. W takiej sytuacji nakład pracy pełnomocnika płatnika we wszystkich sprawach nie jest o wiele większy, niż gdyby prowadzona była jedna sprawa z udziałem wszystkich zainteresowanych (vide: postanowienie z 11 maja 2012 r. w sprawie I UZ 17/12, opubl. w OSNP

2013/11-12/141). Z tego względu Sąd Apelacyjny uznając prawidłowość rozstrzygnięcia Sądu Okręgowego w zakresie obowiązku ponoszenia kosztów wywołanych postępowaniem pierwszoinstancyjnym, działając na podstawie art. 385 k.p.c. w zw. z art. 397 § 2 k.p.c. oddalił zażalenie organu rentowego z 26 czerwca 2014 r., jako bezzasadne.

W myśl tej samej zasady, na podstawie rzezonego przepisu art. 102 k.p.c. wspartego przywołanym wcześniej orzecznictwem Sądu Najwyższego, Sąd Apelacyjny, mimo oddalenia apelacji płatnika składek, postanowił nie obciążać go również kosztami postępowania apelacyjnego.

Z tych powodów Sąd Apelacyjny orzekł jak w sentencji.

Przewodnicząca: Sędziowie: