

Sygn.akt III AUa 348/19

## WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 8 stycznia 2020 r.

Sąd Apelacyjny w Białymstoku, III Wydział Pracy i Ubezpieczeń Społecznych

w składzie:

**Przewodniczący: sędzia Alicja Sołowińska**

**Sędziowie: Teresa Suchcicka**

**Bożena Szponar - Jarocka**

**Protokolant: Magda Małgorzata Gołaszewska**

po rozpoznaniu na rozprawie 8 stycznia 2020 r. w B.

**sprawy z odwołania (...) sp. z o.o. sp.k. w O.**

**przy udziale zainteresowanych: K. B. (1), D. K., A. L., M. S., H. L., W. K.**

przeciwko Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych Oddział w O.

o ustalenie podstawy wymiaru składek z tytułu umowy zlecenia

**na skutek apelacji (...) sp. z o.o. sp.k. w O.**

od wyroku Sądu Okręgowego w Olsztynie IV Wydziału Pracy i Ubezpieczeń Społecznych z 20 marca 2019 r. sygn. akt IV U 1156/18

I. **oddala apelację;**

II. **zasądza od (...) sp. z o.o. sp.k. w O. na rzecz Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddział w O. 1440 (jeden tysiąc czterysta czterdzieści) złotych tytułem zwrotu kosztów zastępstwa procesowego za II instancję.**

Teresa Suchcicka A. B. S. - J.

**Sygn. akt III AUa 348/19**

## UZASADNIENIE

Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w O. decyzjami dotyczącymi:

1. W. K. z dnia 27.07.2018 roku, nr: 389/2018 roku,
2. A. L. z dnia 31.07.2018 roku, nr: (...),
3. D. K. z dnia 31.07.2018 roku, nr: (...),
4. K. B. (1) z dnia 1.08.2018 roku, nr: (...),

5. M. S. z dnia 27.07.2018 roku, nr: (...),

6. H. L. z dnia 27.07.2018 roku, nr: (...),

na podstawie art. 83 ust. 1 pkt 3, art. 18 ust. 3, art. 20 ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz. U. z 2017r., poz. 1778, ze zm.) oraz § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998 roku w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe (Dz. U. z 2017r., poz. 1949) stwierdził, że podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia zainteresowanych podlegających ubezpieczeniom jako osoby wykonujące umowę agencyjną, umowę zlecenia lub umowę o świadczenie usług u płatnika składek (...) Sp. z o.o. w O. wynoszą kwoty wskazane w tabelach zaskarżonych decyzji. W uzasadnieniach wskazał, że płatnik nieprawidłowo naliczył podstawy wymiaru składek za poszczególne miesiące tj. w podstawie wymiaru składek nie uwzględnił kwot „diety” wypłaconych zleceniobiorcom.

Odwołania od powyższych decyzji wniósł płatnik składek firma (...) Sp. z o.o. w O. domagając się ich zmiany i ustalenia podstawy wymiaru składek z tytułu wykonywania przez zainteresowanych umów w spornych okresach bez wliczania kwot diet. W uzasadnieniach wskazał, że jest firmą działającą w branży opiekuńczej. Zatrudnia osoby świadczące usługi opiekuńcze na umowę zlecenie, po czym zleca wykonywanie tych usług na terenie Niemiec. Ustala ze zleceniobiorcą wynagrodzenie za świadczone usługi w warunkach oddelegowania. Składnikami wynagrodzenia są: płaca zasadnicza, premie, dodatek rozłukowy oraz dieta. Zasady wypłaty dodatku rozłukowego oraz diety i ich wysokość określa regulamin wewnętrzny obowiązujący u płatnika od roku 2015 tzw. „Procedury świadczenia usług opiekuńczych”. W regulaminie zdefiniowano pojęcie diety jako „ekwiwalentu pieniężnego za używanie podczas świadczenia usług opiekuńczych odzieży i obuwia oraz materiałów tj. rękawiczki, maseczki, podkłady będących własnością opiekuna”. Wynagrodzenie wypłacane jest do 10 dnia miesiąca za miesiąc poprzedni w walucie EURO według średniego kursu euro NBP z dnia poprzedzającego dzień wypłaty wynagrodzenia. Wyliczając podstawę wymiaru składek płatnik wyłączał z podstawy przychód tj. dodatek rozłukowy oraz dietę na podstawie §2 ust. 1 pkt 6, 9 i 18 rozporządzenia z dnia 18.12.1998r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe. Natomiast do wyliczenia podstawy wymiaru składek płatnik brał pod uwagę wszystkie przychody, stanowiące podstawę wymiaru składek tj. płacę zasadniczą i premie postawione do dyspozycji ubezpieczonego w danym miesiącu. Jeśli tak ustalony przychód był wyższy niż przeciętne wynagrodzenie, wówczas płatnik stosował przepis §2 ust. 1 pkt 16 w/cyt. rozporządzenia. Płatnik stosował taką procedurę od roku 2015. W lutym 2018r. organ po raz kolejny przeprowadził kontrolę płatnika na okoliczność prawidłowości naliczania podstaw wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne. Tym razem organ zakwestionował prawidłowość naliczenia podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne. W swoich decyzjach mylnie przyjął, że dieta, którą płatnik wyłącza z podstawy wymiaru składek jest tożsama z dietą z tytułu podróży służbowej pracownika określoną w §2 ust. 1 pkt 15 rozporządzenia z 18.12.1998r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek. Na tym mylnym założeniu, organ rentowy oparł własne wyliczenie podstawy składek przeliczając całość wypłaconego wynagrodzenia łącznie z dodatkiem rozłukowym i dietą na PLN wg średniego kursu NBP na dzień dokonania wypłaty.

W ocenie płatnika organ rentowy niewłaściwie wyliczył podstawę wymiaru składek oraz przyjął niewłaściwy średni kurs euro NBP do wyliczenia wynagrodzenia stanowiącego podstawę wymiaru tych składek. W toku postępowania płatnik składek dowodził, że wypłacana zainteresowanemu dieta stanowiła w istocie jeden z ekwiwalentów przewidziany regulaminem wprowadzonym Uchwałą Zarządu z dnia 25.12.2015r. w sprawie wprowadzenia „Procedury świadczenia usług opiekuńczych” za używanie przy wykonywaniu pracy w Niemczech własnych narzędzi do pracy np. odzieży roboczej czy rękawiczek. Przyznał przy tym, że ubezpieczeni pracujący w Niemczech nie byli w podróży służbowej, a byli oddelegowani do pracy za granicą.

W odpowiedziach na odwołanie Zakład Ubezpieczeń Społecznych wniósł o ich oddalenie. Jednocześnie ustosunkowując się do treści złożonych odwołań organ rentowy podniósł, że zarzuty wynikające z ich treści nie powodują zmiany zaskarżonych decyzji. W ocenie organu rentowego sposób naliczenia podstawy wymiaru składek

na ubezpieczenia społeczne wobec zainteresowanych z uwzględnieniem w jej wysokości wypłaconych diet jest prawidłowy.

Zainteresowani nie zajęli stanowiska w sprawie, z wyłączeniem H. L., która wskazała, że popiera odwołanie.

Zarządzeniem z dnia 6.12.2018 roku Sąd Okręgowy na podstawie art. 219 kpc połączył sprawy o sygn. akt: IV U 1156/18, IV U 1157/18, IV U 1158/18, IV U 1159/18, IV U 1160/18 oraz IV U 1162/18 do wspólnego rozpoznania i rozstrzygnięcia, i postanowił dalej je prowadzić pod sygn.: IV U 1156/18.

Wyrokiem z dnia 20 marca 2019r. Sąd Okręgowy w Olsztynie zmienił zaskarżone decyzje o tyle, że przy wyliczeniu podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne, wskazane w zaskarżonych decyzjach, należy przyjąć podstawy wymiaru składek według średniego kursu EUR w NBP z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień uzyskania przychodu oraz w pozostałym zakresie oddalił odwołania.

Sąd I instancji ustalił, że Firma (...) Sp. z o.o. w O. prowadzi działalność w zakresie świadczenia usług opiekuńczych. W tym celu płatnik zatrudnia osoby na podstawie umowy zlecenia do wykonywania wskazanych usług na terenie Niemiec. Takimi osobami byli zainteresowani. Zainteresowani zawierali z płatnikiem składek umowy o świadczenie usług opieki, w ramach których zobowiązali się świadczyć z najwyższą starannością usługi w postaci: sprawowania opieki i wykonywania różnych czynności, których celem będzie utrzymanie podopiecznego w dobrej kondycji psychofizycznej, umożliwienie mu pozostania we własnym domu pomimo podeszłego wieku czy występujących schorzeń; sprawowania pomocy przy czynnościach z zakresu higieny ciała tj. mycie, czesanie, golenie czy kąpiel, pomoc przy wstawaniu i kładzeniu, pomoc przy przemieszczaniu się, pranie i zmiana bielizny osobistej i pościelowej, a także odzieży.

Płatnik zapewniał opiekunom zakwaterowanie i żywienia w miejscu świadczenia usług, których obszar obejmował teren Niemiec. Miejsce świadczenia usług było każdorazowo wskazywane w „poleceniu wyjazdu”. Umowę należało wykonywać z należytą starannością. Nie można było powierzyć wykonania usług objętych umową osobom trzecim. Po wykonaniu usług ubezpieczeni wracali do Polski. Na terenie kraju wykonywali dodatkowe czynności tj. roznosili ulotki, które nie zajmowały im więcej niż 5% czasu pracy. Zainteresowani po otrzymaniu diety nie musieli się z niej rozliczać.

Sąd Okręgowy stwierdził, iż Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w O. w lutym 2018 roku przeprowadził kontrolę doraźną płatnika na okoliczność zasadności wystawiania formularzy A1 dla zleceniobiorców świadczących prace na terytorium dwóch państw oraz na okoliczność prawidłowości naliczania podstaw wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne. Postępowanie kontrolne wykazało, że zainteresowani wykonywali pracę naprzemiennie w Niemczech i w Polsce w okresach: W. K. od 04/2017r. do 01/2018r.; A. L. od 04/2017r. do 11/2017r. oraz w 01/2018r.; D. K. od 12/2016r. do 01.2018r.; K. B. (2) od 01/2017r. do 11/2017r.; M. S. od 05/2017r. do 01/2018r. oraz H. L. od 12/2015r. do 12.2017r., więc formularze A1 zostały wystawione prawidłowo.

Z tytułu wykonywania pracy na podstawie umowy zlecenia płatnik składek przekazał do Zakładu za zainteresowanych dokumenty rozliczeniowe z wykazanymi podstawami wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne w wysokości wskazanej w załącznikach do decyzji. Z przedłożonej przez płatnika dokumentacji wynika, że ubezpieczeni za wykonaną pracę otrzymali wynagrodzenie w wysokości i w dniu wskazanym w tych załącznikach.

Do naliczenia podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne zainteresowanym zostały przyjęte następujące składniki wynagrodzenia: płaca zasadnicza, premie, dodatki. Płatnik nie doliczał diet do podstawy wymiaru składek. Do wyliczenia wynagrodzenia zainteresowanego podstawę wymiaru składek płatnik przyjął kurs euro według kursu średniego NBP z dnia poprzedzającego dzień wypłaty wynagrodzenia.

Zakład Ubezpieczeń Społecznych obliczył łączny przychód ubezpieczonych brutto (np. za miesiąc 02/2017r. – 5 800,50 zł), następnie obliczył równowartość diet za dni pobytu zainteresowanej w Niemczech i na tej podstawie obliczył przychód pomniejszony o równowartość diety za każdy dzień pobytu (5 800,50 zł – 5 498,84 = 301,66 zł). Z

uwagi na to, że przeciętne wynagrodzenie wynosiło 4 263 zł podstawę wymiaru składek stanowiła kwota 4 263,00 zł. Natomiast kwota wskazana przez płatnika składek w raporcie imiennym za ten miesiąc stanowiła kwota: 2 934,86 zł.

Sąd I instancji ocenił, że odwołania są częściowo niezasadne i w tej części nie zasługują na uwzględnienie, albowiem choć płatnik składek przyznał w procesie, że zainteresowani byli zleceniobiorcami nieprzebywającymi w podróży służbowej, a byli pracownikami oddelegowanymi do pracy w Niemczech, to nie zastosował wobec nich prawidłowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek od ich przychodów.

Sąd Okręgowy podkreślił, iż ta kwestia była sporna w sprawie – tj. okoliczność czy płatnik składek prawidłowo naliczał podstawy wymiaru składek ubezpieczonych za poszczególne miesiące nie uwzględniając w nich kwot diet wypłaconych zainteresowanym. Nadto – czy prawidłowo naliczał podstawy wymiaru tych składek według średniego kursu EURO w NBP obowiązującego w dniu poprzedzającym dzień wypłaty wynagrodzenia.

Natomiast organ rentowy stał na stanowisku, że płatnik składek miał obowiązek wliczać do podstawy wymiaru składek zainteresowanych składnik wynagrodzenia zwany dietą. Wskazywał przy tym, że zainteresowani w okresie wykonywania pracy na terenie Niemiec nie przebywali w podróży służbowej, dlatego wobec nich nie miał zastosowania § 2 ust. 1 pkt 15 rozporządzenia z dnia 18.12.1998 roku w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe. Płatnik składek w toku procesu przyznał, że ubezpieczeni w spornych okresach nie przebywali w podróży służbowej, a byli oddelegowani do pracy w Niemczech, ale wskazywał, że składnik ich wynagrodzenia zwany dietą stanowił w istocie ekwiwalent za używanie przez zainteresowanych własnej odzieży i narzędzi np. rękawiczek do pracy. W ocenie Sądu Okręgowego stanowisko Zakładu Ubezpieczeń Społecznych w tym zakresie jest prawidłowe.

Sąd podkreślił, że stałe miejsce pracy zainteresowanych było na terenie Niemiec. W rozpoznawanej sprawie ubezpieczeni zostali oddelegowani na podstawie „zlecenia wyjazdu” do pracy w Niemczech. W Polsce mieli wykonywać usługi w wymiarze nie większym niż 5% ogólnego czasu całkowitej aktywności zawodowej. Stąd składnik ich wynagrodzenia zwany dietą winien był być wliczony do podstawy wymiaru ich wynagrodzenia.

Zgodnie z art. 18 ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, podstawę wymiaru składki na ubezpieczenia emerytalne i rentowe ubezpieczonych wymienionych w art. 6 ust. 1 pkt 1-3 i pkt 18a stanowi przychód w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych. 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 lub akordowej albo prowizyjnie (art. 18 ust. 3). Z kolei w myśl art. 20 ust. 1 wymienionej wyżej ustawy, podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie wypadkowe stanowi podstawa wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i ubezpieczenia rentowe. Jednocześnie zgodnie z § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia (...) z dnia 18.12.1998 roku - podstawy wymiaru składek nie stanowi - część wynagrodzenia pracowników, których przychód jest wyższy niż przeciętne wynagrodzenie, o którym mowa w art. 19 ust. 1 ustawy, zatrudnionych za granicą u polskich pracodawców, z wyłączeniem osób wymienionych w art. 18 ust. 12 ustawy - w wysokości równowartości diety przysługującej z tytułu podróży służbowych poza granicami kraju, za każdy dzień pobytu, określonej w przepisach w sprawie wysokości oraz warunków ustalania należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej poza granicami kraju, z tym zastrzeżeniem, że tak ustalony miesięczny przychód tych osób stanowiący podstawę wymiaru składek nie może być niższy od kwoty przeciętnego wynagrodzenia, o którym mowa w art. 19 ust. 1 ustawy. Należy zauważyć, iż stosownie do § 5 ust. 2 pkt 2 tego rozporządzenia - 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.

Sąd I instancji zauważył, iż płatnik składek poprzez zastosowanie wskazywanego przez siebie mechanizmu jako dozwolonego i prawidłowego (odliczenia składnika przychodu nazwanego dietą ze wskazaniem, że jest to ekwiwalent, który zgodnie z § 2 ust. 1 pkt 6 i 9 rozporządzenia nie podlega włączeniu do ustalenia podstawy wymiaru składek)

w istocie nieprawidłowo pomniejszała tę podstawę wymiaru składek, nie stosując się do mechanizmu przewidzianego wskazanym wyżej § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia (...) z dnia 18.12.1998 roku, co obrazują tabele stanowiące załączniki do zaskarżonych decyzji. To w zaskarżonych decyzjach i załącznikach do nich organ rentowy wskazał prawidłowy sposób naliczenia podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne zainteresowanych. Ze sposobu tego naliczenia wynika, że kwota netto wypłaconego wynagrodzenia została przeliczona na kwotę brutto; dalej - od łącznej kwoty brutto wypłaconego wynagrodzenia w PLN - odjęto kwotę równowartości diet - za każdy dzień pobytu. Dieta za jeden dzień pobytu wynosi 49 EURO. Liczba dni pobytu w Niemczech w stosunku do każdego z zainteresowanych została wykazana w załącznikach do decyzji. W uzasadnieniach tych decyzji wyjaśniono także, że odliczenie równowartości diet można zastosować wyłącznie wtedy, gdy przychód jest wyższy niż przeciętne wynagrodzenie. Ponadto - ustalona podstawa wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne - po obniżeniu o równowartość diet za każdy dzień pobytu poza granicami kraju - nie może być niższa - od kwoty przeciętnego wynagrodzenia. W przypadku, gdy przychód jest niższy niż przeciętne wynagrodzenie - podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne stanowi kwota faktycznie uzyskanego przychodu - bez pomniejszania o równowartość diety.

Sąd Okręgowy powołał się na wyrok Sądu Apelacyjnego w Gdańsku z dnia 16 kwietnia 2013r. III AUa 1599/12, zgodnie z którym, w sytuacji, gdy wypłacone przez pracodawcę świadczenia, zakwalifikowane jako diety z tytułu podróży służbowej, nie przysługiwały pracownikom, ponieważ nie odbywali oni podróży służbowej, to nie było podstaw do wyłączenia tych wypłat z oskładkowania na mocy § 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.), lecz należało przyjąć je do podstawy oskładkowania jako przychód z tytułu zatrudnienia. Pracodawcy, którzy wypłacają swoim pracownikom wysokie wynagrodzenia za pracę mogą skorzystać z dobrodziejstwa odliczenia od podstawy wymiaru takiej części wynagrodzenia, która odpowiada pełnej diecie z tytułu podróży służbowej. Jeśli jednak suma wynagrodzenia pracownika jest tak ustalona, że po odliczeniu części wynagrodzenia w wysokości równowartości diety do oskładkowania pozostanie mniej, niż kwota przeciętnego wynagrodzenia, to pracodawca nie może odliczyć równowartości całej diety, a jedynie taką jej część, aby do oskładkowania pozostała kwota nie niższa niż przeciętne wynagrodzenie, o którym mowa w art. 19 ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (t.j. Dz.U. z 2013 r. poz. 1442 ze zm.).

Sąd I instancji ustalił, że płatnik składek wskazywał, że wyliczając podstawę wymiaru składek wyłączał z podstawy przychód w postaci: dodatku rozłakowego oraz dietę na podstawie § 2 ust. 1 pkt 6, 9 i 18 omawianego rozporządzenia. Jednakże w ocenie Sądu Okręgowego takie skonstruowanie regulaminu (ustalenie, że składnik przychodu ubezpieczonego nazwany dietą był faktycznie jednym z dwóch ekwiwalentów – wyłączonych spod oskładkowania) miało na celu wyłączenie z podstawy wymiaru składek jednego ze składników, który faktycznie winien być brany pod uwagę przy jej ustalaniu.

W ocenie Sądu Okręgowego mechanizm wyliczenia podstawy wymiaru składek ustalony przez ZUS i przedstawiony w uzasadnieniach zaskarżonych decyzji jest prawidłowy. Sąd podkreślił, że płatnik składek nie wykazał w postępowaniu jakie kwoty i jaka była wartość materiałów stanowiąca własność ubezpieczonej, która to z kolei stanowiła podstawę do ustalenia wysokości ekwiwalentu. Sąd zwrócił uwagę, że nie jest to pozostawione płatnikowi składek w sposób niepodlegający żadnej kontroli, w sytuacji, gdy kwoty ekwiwalentów nie stanowią podstawy wymiaru składek.

Sąd I instancji powołując się na wyrok Sądu Apelacyjnego w Gdańsku z dnia 28 lipca 2015r., III AUa 280/15, stwierdził, iż wymóg, aby narzędzie, sprzęt czy materiały stanowiły własność pracownika, to nie można tego wymogu traktować dowolnie. Nie można również tracić z pola widzenia, iż przesłanką konieczną do uznania wypłaconego ekwiwalentu za niepodlegający wliczeniu do podstawy wymiaru składek jest wykazanie, czy i w jakim zakresie narzędzia, sprzęt czy materiały stanowiące własność pracownika były rzeczywiście wykorzystywane do pracy na rzecz pracodawcy (zgodnie z § 2 ust. 1 pkt 9 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), okoliczność ta nie została wykazana w postępowaniu, w tym również nie są wystarczające w tym zakresie zeznania zainteresowanej, która wskazała jedynie na zakup opakowania rękawiczek przed wyjazdem do Niemiec, co z całą pewnością nie odpowiada kwotom diet będących w relacji płatnika składek w rzeczywistości ekwiwalentem dla

ubezpieczonego uregulowanych w procedurze spółki. Sąd Okręgowy przyznał rację Sądowi Apelacyjnemu w Gdańsku, iż powinny zostać zgromadzone dowody, które potwierdzą posługiwanie się przez pracownika własnym sprzętem przy wykonywaniu zadań służbowych. Nie może zatem świadczenie to być traktowane jako ryczałt, to jest jako opłata ustalana w określonej kwocie, bez szczegółowej kalkulacji, niezależnie od liczby świadczeń, skoro sama ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych w art. 21 rozróżnia pojęcie ekwiwalentu pieniężnego od pojęcia ryczałtu nie traktując ich wymiennie (tak WSA we Wrocławiu w wyroku z dnia 13 marca 2007 roku, I SA/WR 59/07).

Sąd Okręgowy podkreślił, iż orzecznictwo sądów administracyjnych konsekwentnie stoi również na stanowisku, że to płatnik winien wykazać, iż w każdym przypadku wypłacenia ekwiwalentu miało miejsce wykorzystanie przez pracownika do wykonywania pracy własnego sprzętu, narzędzi lub materiału, co nakłada na płatnika obowiązek dokonania odpowiednich, wymaganych omawianym przepisem, ustaleń. Wywiązanie się płatnika z tego obowiązku jest uzależnione od przedłożenia odpowiednich dowodów przez podatnika. Zatem obowiązki w zakresie udokumentowania okoliczności mających wpływ na wysokość zobowiązań podatkowych obciążają zarówno podatników, jak i płatników (zob. wyrok NSA w S. z dnia 3 lutego 1999 roku, SA/SZ 370/98).

Mając powyższe na względzie Sąd Okręgowy ocenił, że w tej części zaskarżone decyzje są prawidłowe. W tym stanie rzeczy Sąd Okręgowy na mocy art. 477<sup>14</sup> § 1 kpc orzekł jak w pkt II wyroku.

Sąd I instancji zauważył, że sporna w sprawie była także kwestia, czy płatnik składek prawidłowo naliczał podstawy wymiaru składek za zainteresowanych według średniego kursu EURO w NBP obowiązującego w dniu poprzedzającym dzień wypłaty wynagrodzenia.

W ocenie Sądu Okręgowego organ rentowy niezasadnie przyjął, że płatnik składek nieprawidłowo naliczył podstawy wymiaru składek zainteresowanych na ubezpieczenia społeczne według średniego kursu EURO w NBP obowiązującego na dzień poprzedzający dzień wypłaty wynagrodzenia, gdy winien był podstawy te naliczyć według średniego kursu EURO w NBP obowiązującego na dzień wypłaty wynagrodzenia.

Sąd podkreślił, iż przepisy ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych nie zawierają regulacji, która wprost mówi, jaki kurs należy przyjąć w celu ustalenia podstawy wymiaru składek, jeśli wynagrodzenie jest wypłacane w innej walucie niż polski złoty. W polskim systemie ubezpieczeń społecznych przyjęto, że w stosunku do pracowników, co do zasady, podstawą wymiaru składek jest przychód w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych. Dlatego w przypadkach, kiedy pracodawca musi naliczyć składki ZUS od przychodów wypłaconych w walucie obcej, powinien korzystać z reguł dotyczących ustalenia wysokości przychodu do celów podatkowych – tak jak wskazuje na to ustawa systemowa.

W myśl art. 11a ustawy z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2018r., poz. 1509) przychody w walutach obcych przelicza się na złote według kursu średniego walut obcych ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień uzyskania przychodu. Koszty poniesione w walutach obcych przelicza się na złote według kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień poniesienia kosztu. Kwoty uprawniające do odliczenia od dochodu, podstawy obliczenia podatku lub obniżenia podatku, wydatki oraz podatek, wyrażone w walutach obcych przelicza się na złote według kursu średniego walut obcych ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień poniesienia wydatku lub zapłaty podatku.

Sąd Okręgowy przyjął, iż w tej części zaskarżone decyzje nie były prawidłowe.

Mając powyższe na względzie Sąd Okręgowy na mocy art. 477<sup>14</sup> § 2 kpc orzekł jak w pkt I wyroku.

Apelację od powyższego wyroku części dotyczącej rozstrzygnięcia zawartego w punkcie drugim złożył (...) Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością Spółka Komandytowa z siedzibą w O..

Skarżący zarzucał naruszenie przepisów:

1) prawa materialnego polegające na niezastosowaniu w przedmiotowej sprawie przepisu § 2 ust. 1 pkt 6, 9 i 18 rozporządzenia Ministra pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe przy ustaleniu, że zainteresowana była oddelegowana do pracy w Niemczech i w konsekwencji na błędnym przyjęciu, że do osoby oddelegowanej stosuje się jedynie § 2 ust. 1 pkt 16 ww. rozporządzenia, pomijając § 2 ust. 1b1 pkt. 6, 9 i 18 tegoż rozporządzenia, podczas gdy zgodnie z § 5 ust. 2 pkt 2 ww. rozporządzenia przy ustalaniu podstawy wymiaru składek przepisy § 2-4 stosuje się również do osób wykonujących pracę na podstawie umowy zlecenia albo innej umowy o świadczenie usług;

2) postępowania, które miało wpływ na treść wydanego rozstrzygnięcia, a mianowicie:

-.

- art. 233 § 1 kpc, poprzez dokonanie dowolnej, a nie swobodnej oceny dowodów i nadanie prymatu twierdzeniom organu rentowego z pomniejszeniem znaczenia zeznań świadka A. C., podczas gdy zeznania wymienionej, w których potwierdziła stosowanie przez skarżącą regulaminu od 2015r. i szczegółowo wyjaśniła sposób i podstawę naliczenia składek, miały doniosłe znaczenia dla rozstrzygnięcia przedmiotowej sprawy,
- art. 233 § 1 kpc, poprzez błędną ocenę na podstawie zgromadzonego w sprawie materiału dowodowego, że skonstruowany przez skarżącego regulamin wewnętrzny zmierzał do obejścia prawa w sposób mający na celu wyłączenie z podstawy wymiaru składek jednego ze składników zwanego „dieta”, podczas gdy w rzeczywistości otrzymywane przez zainteresowanych świadczenia stanowiły ekwiwalent i nie powinny podlegać wliczeniu do przychodu,
- art. 355 § 1 kpc, poprzez niezastosowanie niniejszego przepisu i nieumorzenie postępowania w części dotyczącej zainteresowanego A. L., w sytuacji gdy wymieniony zmarł w toku postępowania przed Sądem pierwszej instancji, to jest w dniu 11 listopada 2018r. i w konsekwencji wydanie orzeczenia w zakresie go dotyczącym stało się bezprzedmiotowe.

Wskazując na powyższe zarzuty wnosił o zmianę punktu II zaskarżonego wyroku poprzez uwzględnienie odwołania i uchylenie zaskarżonych decyzji Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddział w O. z dnia 27 lipca 2018r. nr (...) z dnia 31 lipca 2018r. nr (...), z dnia 1 sierpnia 2018r. nr (...), z dnia 27 lipca 2018r. nr (...) oraz z dnia 27 lipca 2018r. nr (...), a także rozstrzygnięcie o kosztach procesu za postępowanie przed Sądem pierwszej instancji oraz zasądzenie od organu rentowego na rzecz skarżącego kosztów postępowania apelacyjnego, w tym kosztów zastępstwa procesowego według norm przepisanych, o ile nie zostanie przedłożony spis kosztów.

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

Apelacja nie jest zasadna.

Przypomnieć należy, że w sprawach z zakresu ubezpieczeń społecznych przedmiot rozpoznania sprawy wyznacza decyzja organu rentowego, od której wniesiono odwołanie. W niniejszym postępowaniu Sąd I instancji rozpoznał odwołanie od 6 decyzji dotyczących W. K., A. L., D. K., K. B. (1), M. S., H. L. mających w procesie status zainteresowanych. W wymienionych decyzjach organ rentowy ustalił podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia zainteresowanych podlegających ubezpieczeniom jako osoby wykonujące umowy zlecenia u płatnika składek (...) Sp. z o.o. w O.. W zaskarżonych decyzjach, w stosunku do każdego z zainteresowanych organ rentowy ustalił podstawę wymiaru składki za poszczególne miesiące, w których były świadczone usługi. Szczegółowe określenie podstawy wymiaru składki za każdy miesiąc w spornym okresie w stosunku do każdego z zainteresowanych organ rentowy zawarł w załącznikach do decyzji. Wysokość podstawy wymierzonej składki, ZUS ustalił w oparciu o regułę wynikającą z § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia Ministra Pracy i polityki Socjalnej z 18.12.1998r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składki na ubezpieczenia emerytalne i rentowe (Dz. U. 2017, poz. 1949). W toku przeprowadzonej kontroli organ rentowy ustalił, że płatnik składek w sposób nieuprawniony zaniżył podstawy wymiaru składek zainteresowanych poprzez pominięcie w tych podstawach diet wypłacanych zleceniobiorcom –

z tytułu wykonywania usług na terenie Niemiec. Zakład Ubezpieczeń Społecznych zakwalifikował owe diety jako przychód podlegający uwzględnieniu w podstawach wymiaru składek każdej z osób ubezpieczonych, gdyż uznał, że wykonawcy usług opiekuńczych - a takimi byli zainteresowani w sprawie - na terenie Niemiec nie byli w podróży służbowej.

Podkreślić należy w tym miejscu, iż w sprawie poza sporem pozostawał fakt, iż w okresach objętych zaskarżonymi decyzjami każdy z zainteresowanych zawierał z odwołującą się spółką umowy o świadczenie usług opieki. Usługi były wykonywane na terenie Niemiec a miejsce świadczenia usługi było każdorazowo wskazywane w „poleceniu wyjazdu”. Płatnik zapewniał opiekunom zakwaterowanie i wyżywienie w miejscu świadczenia usług. Z tytułu wykonywania usług na podstawie umowy zlecenia płatnik składek przekazywał do ZUS dokumenty rozliczeniowe dotyczące zainteresowanych, w których wskazywał podstawę wymiaru składki. Kwota tej podstawy określona została w załącznikach do decyzji w kolumnie 2. Z ustaleń dokonanych przez Sąd Apelacyjny wynika, iż na podstawie wymiaru składki wskazaną przez płatnika w spornych okresach objętych decyzjami w poszczególnych miesiącach składa się wyłącznie wynagrodzenie zasadnicze. Takie wyjaśnienie wynika z pisma pełnomocnika skarżącej spółki k - 307 oraz zestawień dotyczących każdego z zainteresowanych, zawartych na kartach 308-313. Nadto szczegółowa analiza załączników do zaskarżonych decyzji odnośnie każdego z zainteresowanych w sprawie pozwala na stwierdzenie, że wskazana przez płatnika składka podstawa wymiaru składki jest niższa niż faktycznie wypłacona w poszczególnych miesiącach kwota wynagrodzenia za świadczenie usługi. Nie ma natomiast sporu co do kwoty wskazanej jako podstawa wymiaru składki, a także terminów i wysokości wypłaconego wynagrodzenia w Euro. Organ rentowy w pismach procesowych na kartach 279-281 co do W. K., na kartach 282-284 co do D. K., na kartach 285-287 co do K. B. (1), na kartach 288-290 co do M. S., na kartach 291-292 co do A. L., na kartach 293-296 co do H. L., szczegółowo przedstawił i wyjaśnił sposób ustalenia prawidłowej wysokości podstawy wymiaru składki, uwzględniając kwotę należnego w poszczególnych miesiącach wynagrodzenia wypłaconego zleceniobiorcom, średni kurs euro na dzień wypłaty wynagrodzenia, kwotę faktycznie wypłaconego wynagrodzenia oraz równowartość diety przysługującej z tytułu podróży służbowej poza granicami kraju.

Jak słusznie zauważył Sąd I instancji spór w sprawie koncentrował się na ustaleniu czy płatnik składek zasadnie wyłączył z podstawy wymiaru składek składnik wynagrodzenia określony jako „dieta”.

Stosowanie do treści art. 18 ust. 1 ustawy z 13.10.1998r. o systemie ubezpieczeń społecznych podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne (emerytalne i rentowe) wymienionych w art. 6 ust. 1-3 stanowi przychód, o którym mowa w art. 4 pkt 9, co oznacza przychody w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych. Zasada ta z mocy art. 18 ust. 3 ustawy systemowej ma zastosowanie do ustalenia podstawy wymiaru składki zleceniobiorców, 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 lub akordowej albo prowizyjnie. Przepis art. 12 ust. 1 ustawy z 26.07.1991r. o podatku dochodowym od osób fizycznych stanowi zaś, że za przychody ze stosunku pracy uznaje się wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne oraz wartość świadczeń w naturze bądź ich ekwiwalenty, bez względu na źródło finansowania tych wypłat i świadczeń, a w szczególności: wynagrodzenia zasadnicze, wynagrodzenia za godziny nadliczbowe, różnego rodzaju dodatki, nagrody, ekwiwalenty za niewykorzystany urlop i wszelkie inne kwoty niezależnie od tego, czy ich wysokość została z góry ustalona, a ponadto świadczenia pieniężne ponoszone za pracownika, jak również wartość innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych.

Szczegółowe zasady ustalania podstawy wymiaru składek, w tym przychody wyłączone z podstawy wymiaru określa rozporządzenie z 18.12.1998r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe (Dz.U. 2019. 1949 j.t.).

Płatnik składek utrzymywał, iż faktycznie wypłacone zleceniobiorcom kwoty określone jako „dieta” podlegają wyłączeniu z podstawy wymiaru składek na podstawie § 2 ust. 1 pkt 6, 9 i 18 cytowanego rozporządzenia, gdyż w istocie był to ekwiwalent za używanie podczas świadczenia usług opiekuńczych odzieży i obuwia oraz materiałów. Istotne jest też to, że skarżący w toku procesu w żaden sposób nie wykazał w jakim zakresie zainteresowani wykorzystywali



własne narzędzia, sprzęt czy materiały w związku z wykonywaniem usług opiekuńczych. Słusznie w konsekwencji Sąd I instancji przyjął, iż owa „dieta” wypłacona pracownikom stanowi składnik wynagrodzenia, który powinien być uwzględniony w podstawie wymiaru składki. W związku z tym Sąd Okręgowy nie naruszył § 2 ust. 1 pkt. 6,9 i 18 cytowanego wyżej rozporządzenia.

W rozpoznawanej sprawie zasadnicze znaczenie ma fakt, iż usługobiorcy – zainteresowani w sprawie nie przebywali w podróży służbowej w związku z wykonywaniem usług opiekuńczych na terenie Niemiec. W związku z tym w sprawie nie ma zastosowania § 2 ust. 1 pkt 15 rozporządzenia z 18.12.1998r., według którego podstawy wymiaru składek nie stanowią diety i inne należności z tytułu podróży służbowej pracownika do wysokości określonej w przepisach w sprawie wysokości oraz warunków ustalenia należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce budżetowej, z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju oraz poza granicami. Zainteresowani, co jest poza sporem, wykonywali usługi opiekuńcze wyłącznie poza granicami kraju na podstawie umów, w których miejsce świadczenia pracy oznaczono w Niemczech, a to oznacza, że nie odbywali podróży służbowych. Na terenie Niemiec realizowali swoje zwykłe, umówione ze zleceniodawcą czynności. Fakt, że zleceniodawcy zamieszkiwali w trakcie realizowania usług poza granicami kraju wynikał ze specyfiki usług i nie powoduje, że byli w podróży służbowej. Zleceniobiorcy nie mieli stałego miejsca pracy w Polsce, a więc nie można też mówić o zleceniu im poszczególnych zadań do wykonywania poza krajem. Osoba, która wykonuje swą stałą pracę za granicą na podstawie umowy o pracę czy też jakiegokolwiek innej podstawie nie przebywa w podróży służbowej (por. wyrok SA w Łodzi z dnia 9.06.2015r. III AUa 1061/14, LEX 2376968, SN z dnia 30.10.2013r. II UK 112/13, LEX 1403878).

O ile w stosunku do zainteresowanych w sprawie jako nie odbywających w spornym okresie podróży służbowej nie ma zastosowania § 2 ust. 1 pkt 15 rozporządzenia, który uprawnia do wyłączenia z podstawy wymiaru składki diety i innych należności z tytułu podróży służbowej, o tyle w stosunku do nich ma pełne zastosowanie przepis § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia z 18.12.1998r., który pozwala na wyłączenie z podstawy wymiaru składki części wynagrodzenia pracownika, która ma odpowiadać równowartości diety przysługującej z tytułu podróży służbowej poza granicami kraju, za każdy dzień pobytu.

Zasadnie Sąd Okręgowy uznał, iż organ rentowy trafnie przyjął i ustalił podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne zainteresowanych zgodnie z § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia. Pracownicy (zleceniobiorcy) zatrudnieni za granicą u polskiego pracodawcy nie odbywają podróży służbowej, wobec czego ustawodawca wskazał wyraźnie, że osobom wysłanym do takiej pracy nie są wypłacane diety, lecz chodzi o ich równowartość w ramach wynagrodzenia, które – wzorem diety – uwzględniają sytuację faktyczną związaną ze świadczeniem pracy poza stałym miejscem zamieszkania. Cytowany przepis zezwala zatem na zastosowanie ulgi w opłacaniu składek na ubezpieczenia społeczne do kwoty równowartości diety należnej z tytułu podróży służbowej, przy czym ustalony miesięczny przychód stanowiący podstawę wymiaru składki nie może być niższy od kwoty przeciętnego wynagrodzenia, o którym mowa w art. 19 ust. 1 ustawy o s.u.s.

W ocenie Sądu Apelacyjnego z wyjaśnień organu rentowego co do sposobu ustalenia podstawy wymiaru składki zainteresowanych w sprawie w poszczególnych miesiącach, jednoznacznie wynika, że ta podstawa została ustalona według reguł wynikających z § 2 ust. 1 pkt 16 rozrządzenia. Z podstawy wymiaru składki została wyłączona część wynagrodzenia stanowiącego równowartość diety ponad kwotę przewyższającą obowiązujące przeciętne wynagrodzenie.

Sąd I instancji nie naruszył zatem zarzucanych w apelacji przepisów, co czyni apelację niezasadną.

Zgodzić się należy ze skarżącym, iż w toku postępowania zmarł jeden z zainteresowanych w sprawie – A. L.. Z mocy art. 477<sup>11</sup> § 2 kpc do zainteresowanego nie stosuje się przepisu art. 174 § 1 kpc co oznacza, że postępowanie z mocy prawa nie ulega zawieszeniu z powodu śmierci zainteresowanego. W konsekwencji, skoro zaskarżona decyzja dotyczyła także płatnika składek i to płatnik złożył odwołanie, nie było podstaw do umorzenia postępowania na podstawie art. 355 § 1 kpc.

Mając powyższe na względzie na mocy art. 385 kpc Sąd Apelacyjny oddalił apelację.

O kosztach zastępstwa procesowego Sąd orzekł na mocy art. 102 kpc. Zauważyć należy, iż sprawa dotyczyła w istocie sześciu spraw (odwołań) połączonych do łącznego rozpoznania, co niewątpliwie ograniczyło ilość rozpraw i związane z tym stawiennictwo do sądu to jednocześnie zwiększyło nakład pracy pełnomocników. Każda z połączonych spraw jest sprawą odrębną i taka odrębność nie została wyłączona wskutek łącznego rozpoznania. Zatem w każdej ze spraw pełnomocnikowi strony wygrywającej co do zasady służyło wynagrodzenie. Rozpoznawane sprawy dotyczyły podstawy wymiaru składek, a zatem wynagrodzenie pełnomocnika należało ustalać z uwzględnieniem wartości przedmiotu sporu. Orzekając o kosztach zastępstwa procesowego Sąd przyjął za uzasadnione i sprawiedliwe zasądzenie na rzecz organu rentowego kwoty 1440 zł, na którą składa się najniższe wynagrodzenie przewidziane w sprawach o świadczenie z ubezpieczenia społecznego tj. 240 zł pomnożone przez sześć spraw, bowiem tyle decyzji zostało zaskarżonych (6 x 240 – 1440 zł). Kwota 240 zł wynika z § 10 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z 22.10.2015r. w sprawie opłat za czynności radców prawnych.

Teresa Suchcicka Alicja Sołowińska Bożena Szponar-Jarocka