

Wyrok z dnia 29 września 2009 r.

I UK 122/09

W podstawie wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne nie uwzględnia się części wynagrodzenia za pracę pracowników zatrudnionych za granicą w polskich zakładach pracy odpowiadającej równowartości diety z tytułu podróży służbowej poza granicami kraju.

Przewodniczący SSN Józef Iwulski, Sędziowie SN: Romualda Spyt (sprawozdawca), Jolanta Strusińska-Żukowska.

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym w dniu 29 września 2009 r. sprawy z odwołania Benedykta P. przeciwko Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych-Oddziałowi Wojewódzkiemu w C. z udziałem zainteresowanej Spółki z o.o. E.I.B. w C. o ustalenie podstawy wymiaru składki na ubezpieczenie społeczne, na skutek skargi kasacyjnej organu rentowego od wyroku Sądu Apelacyjnego w Katowicach z dnia 6 listopada 2008 r. [...]

u c h y l i ł zaskarżony wyrok i sprawę przekazał Sądowi Apelacyjnemu w Katowicach do ponownego rozpoznania.

U z a s a d n i e n i e

Sąd Apelacyjny-Sąd Pracy i Ubezpieczeń Społecznych w Katowicach wyrokiem z dnia 6 listopada 2008 r. w sprawie z odwołania ubezpieczonego Benedykta P. przeciwko Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych-Oddziałowi w C., przy udziale E.I.B. Spółki z o.o. w C., o ustalenie podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne, zmienił częściowo wyrok Sądu Okręgowego-Sądu Pracy i Ubezpieczeń Społecznych w Katowicach z dnia 4 lutego 2008 r. i obniżył podstawę wymiaru składki na ubezpieczenia społeczne ubezpieczonego w okresie od 16 sierpnia 2001 r. do 31 sierpnia 2003 r., ustalając ją w kwotach wskazanych w tym wyroku oraz oddalił apelację organu rentowego w pozostałej części.

Wyrok ten zapadł w następującym stanie faktycznym. Ubezpieczony w okresie od 16 sierpnia 2001 r. do 31 sierpnia 2003 r. był zatrudniony przez E.I.B. w C., na podstawie okresowych umów o pracę, na stanowisku brygadzysty na budowie w Niemczech. Jak wynika z zawartych umów, w kwocie ustalonego wynagrodzenia zawarta została kwota wynagrodzenia za urlop wypoczynkowy, dodatek za pracę w godzinach nocnych oraz dodatek świąteczny i diety. W oparciu o dokumenty otrzymywane z Niemiec pracodawca sporządzał zestawienia należnych składek na ubezpieczenia społeczne. Kwotę wynagrodzenia (brutto) przeliczał na złotówki i pomniejszał ją o równowartość diety, również przeliczonej na złotówki. Z reguły kwota przychodu tak uzyskana była niższa od kwoty przeciętnego wynagrodzenia, o którym mowa w art. 19 ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (jednolity tekst: Dz.U. z 2007 r. Nr 11, poz. 74 ze zm. - dalej jako ustawa systemowa) i podwyższano ją do tej wysokości.

W pisemnych motywach rozstrzygnięcia wskazano, że obniżenie kwot stanowiących podstawę wymiaru składki w spornym okresie w stosunku do kwot ustalonych przez Sąd Okręgowy, nastąpiło w wyniku przyjęcia przez Sąd Apelacyjny, że właściwą podstawę wymiaru składek stanowiło wynagrodzenie wynikające z list płac, a więc wypłacone, a nie wierzytelności pracownika wobec pracodawcy. Sąd powołał się przy tym na przepis art. 18 ust. 1 ustawy systemowej oraz art. 11 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (jednolity tekst: Dz.U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm. - dalej jako ustawa podatkowa) i wywiódł, że samo stwierdzenie, iż podatnikowi przysługuje należność w konkretnej wysokości nie stanowi jeszcze przychodu; pojawia się on wtedy, kiedy podatnik otrzyma pieniądze, albo kiedy zostaną one postawione do jego dyspozycji, tak aby mógł nim swobodnie rozporządzać.

Sąd Apelacyjny podkreślił, że spór w niniejszej sprawie sprowadzał się do wykładni § 2 pkt 16 rozporządzenia 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.), a w konsekwencji do ustalenia, czy należało ubezpieczonemu odliczać od przychodu stanowiącego podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne kwoty stanowiące równowartość diet z tytułu podróży służbowej przysługującej poza granicami kraju. Sąd podkreślił, że ubezpieczony, mając wyznaczone miejsce wykonywania pracy w Niemczech, a więc poza siedzibą pracodawcy i wykonując swoje obowiązki na budowie w Niemczech, nie odbywał podróży

służbowych poza granicami kraju w rozumieniu zarządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 29 maja 1996 r. w sprawie zasad ustalania oraz wysokości należności przysługujących pracownikom z tytułu podróży służbowych poza granicami kraju (M.P. Nr 34, poz. 346 ze zm.) oraz rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 3 lipca 1998 r. w sprawie zasad ustalania oraz wysokości należności przysługujących pracownikom z tytułu podróży służbowych poza granicami kraju (Dz.U. Nr 89, poz. 568 ze zm.). W związku z powyższym nie był uprawniony do diet wynikających z powyższych przepisów. Oznacza to, że nie było podstawy do obniżenia przychodu ubezpieczonego o równowartość tych diet.

W skardze kasacyjnej od powyższego wyroku, opartej na pierwszej podstawie kasacyjnej, organ rentowy zarzucił błędną wykładnię § 2 pkt 16 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe i wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości oraz uchylenie poprzedzającego go wyroku Sądu Okręgowego i przekazanie sprawy temu ostatniemu Sądowi do ponownego rozpoznania.

W uzasadnieniu skarżący wskazał, że w powołanym w podstawie kasacyjnej przepisie mowa o obniżeniu podstawy wymiaru składki na ubezpieczenia społeczne o część wynagrodzenia w wysokości równowartości diety przysługującej z tytułu podróży służbowych poza granicami kraju. Z dosłownego brzmienia przepisu wynika, że chodzi w nim o równowartość diet, a nie o diety przysługujące na podstawie obowiązujących przepisów i faktycznie wypłacone. Zdaniem skarżącego, nie sposób inaczej przyjąć, nawet przy zastosowaniu wykładni innej niż językowa. Przepis ten reguluje sytuację pracownika świadczącego pracę poza granicami kraju. Jest to sytuacja faktyczna zbliżona do sytuacji pracownika odbywającego podróże służbowe poza granicami kraju. Obaj ponoszą zwiększone koszty utrzymania, skoro wykonują pracę poza swoim miejscem zamieszkania i z tego tytułu, na podstawie woli ustawodawcy, przy ustaleniu podstawy wymiaru składki od otrzymywanego wynagrodzenia odlicza się pewną jego część.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Zasady ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe oraz ubezpieczenie chorobowe i ubezpieczenie wypadkowe wynikają z ustawy systemowej, przy czym stosownie do treści art. 21 tej ustawy, określenie

szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek oraz wyłączeń z tej podstawy niektórych rodzajów przychodów pozostawiono ministrowi właściwemu do spraw zabezpieczenia społecznego do uregulowania w drodze rozporządzenia. Na podstawie tej delegacji Minister Pracy i Polityki Socjalnej wydał w dniu 18 grudnia 1998 r. rozporządzenie w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe. Z § 2 pkt 16 tego aktu prawnego w brzmieniu obowiązującym w spornym okresie wynikało zaś, że podstawy wymiaru składek nie stanowi przychód stanowiący część wynagrodzenia pracowników zatrudnionych za granicą w polskich zakładach pracy, odpowiadający równowartości diety z tytułu podróży służbowej przysługującej poza granicami kraju, za każdy dzień pobytu, 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 systemowej. Przepis ten wyraźnie określa, iż podstawy wymiaru składek nie stanowi część wynagrodzenia w wysokości równej diecie, nie zaś dieta wypłacona faktycznie pracownikowi, jak przyjął Sąd drugiej instancji. Nie ma zatem znaczenia to, że ubezpieczony w spornym okresie nie odbywał podróży służbowych poza granicami kraju. Pracowników odbywających takie podróże dotyczy bowiem inny przepis powyższego rozporządzenia, a mianowicie § 2 pkt 15, który zgodnie z brzmieniem obowiązującym do dnia 29 stycznia 2004 r. stanowił, że podstawy wymiaru składek nie stanowią należności z tytułu podróży służbowych - do wysokości określonej w odrębnych przepisach. W wyniku zmiany dokonanej z dniem 30 stycznia 2004 r. przez rozporządzenie Ministra Gospodarki, Pracy i Spraw Socjalnych z dnia 28 stycznia 2004 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe (Dz.U. Nr 14, poz. 124) przepis ten nabrał bardziej wyrazistej treści i wynika z niego, że 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. Oczywisty wydaje się także cel takiej regulacji. Pracownik odbywający podróż służbową, tzn. wykonujący powierzone mu obowiązki poza stałym miejscem świadczenia pracy, ma prawo do diety rekompensującej zwiększone w takiej sytuacji faktycznej wydatki na wyżywienie i nocleg. Tego rodzaju funkcja tej należności powoduje, że

wolą ustawodawcy zwolniona jest ona od podatku dochodowego (art. 21 ust. 1 pkt 16 ustawy podatkowej), a także wyłączona z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe (§ 2 pkt 15 rozporządzenia). Stanowi to swoistego rodzaju ulgę dla pracodawcy (zmniejszenie kosztów zatrudnienia), ale też i pracownika, który część składki - na ubezpieczenia emerytalne i rentowe - współfinansuje razem z pracodawcą (art. 16 ust. 1 pkt 1 i 1b ustawy systemowej) oraz samodzielnie finansuje z własnych środków składki na ubezpieczenia chorobowe (art. 16 ust. 2 ustawy systemowej), natomiast składki na ubezpieczenie wypadkowe finansowane są w całości przez pracodawcę (art. 16 ust. 3 ustawy systemowej). Pracownik zatrudniony za granicą u polskiego pracodawcy nie odbywa podróży służbowej, wobec czego nie przysługują mu należności z tym związane, ale jego sytuacja faktyczna wykazuje podobieństwo do przebywania w takiej podróży, skoro pracę świadczy poza miejscem swego zamieszkania i w oddaleniu od rodziny, co generuje wyższe niż zwykle wydatki na utrzymanie. Identyczny pogląd wyraził Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 18 kwietnia 2007 r., I UK 339/06 (OSNP 2008 nr 9-10 poz.148).

Z tych powodów Sąd Najwyższy, w składzie orzekającym, nie zgadza się ze stanowiskiem przedstawionym w zdaniu odrębnym do powyższego wyroku, odwołującym się do sprzeczności regulacji z § 2 pkt 16 rozporządzenia z ustawą systemową, w tym sprzeczności z zasadą równego traktowania ubezpieczonych (art. 2a ustawy systemowej) oraz wskazującym na przekroczenie delegacji ustawowej. Dyktansując się od niego, podkreślić należy, że przepis art. 21 ustawy systemowej upoważnia właściwego ministra do określenia w drodze rozporządzenia, między innymi, niektórych rodzajów przychodów, które są wyłączone z podstawy wymiaru składek. Posłużono się w tym przepisie ogólnym pojęciem przychodów w rozumieniu art. 4 pkt 9 ustawy systemowej, a zgodnie z nim „przychód” to przychody w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu, między innymi, zatrudnienia w ramach stosunku pracy. Przepis art. 18 ust. 1 ustawy systemowej stanowi, między innymi, że podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe ubezpieczonych pracowników stanowi przychód, o którym mowa w art. 4 pkt 9 ustawy. W myśl natomiast art. 12 ust. 1 ustawy podatkowej 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 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. Skoro zatem w pojęciu „przychodu” dla potrzeb ustalania podstawy wymiaru składek mieści się wynagrodzenie pracownika, to właściwy minister na podstawie delegacji ustawowej może wyłączyć również z podstawy wymiaru składek określoną część tego wynagrodzenia. Oczywiście, że wyłączenie to nie może być dowolne i powinno mieć swoje uzasadnienie. Wyłączenie z podstawy wymiaru składek pracowników zatrudnionych za granicą w polskich zakładach pracy części wynagrodzenia odpowiadającego równowartości diety z tytułu podróży służbowej poza granicami kraju ma swoje uzasadnienie poprzez odniesienie ich sytuacji do sytuacji pracowników odbywających zagraniczne podróże służbowe, o czym mowa wyżej, a także do sytuacji pracowników wykonujących zatrudnienie poza miejscem swego zamieszkania. Nie można więc uznać je za arbitralne. Biorąc po uwagę istotną cechę wyróżniającą pracowników zatrudnionych za granicą, a więc poza swoim miejscem zamieszkania, polegającą na ponoszeniu zwiększonych kosztów wyżywienia i noclegu, zasada równego traktowania ubezpieczonych winna być odnoszona nie do ogółu pracowników, jak to uczyniono w zdaniu odrębnym, lecz do pracowników wykonujących pracę poza miejscem swojego zamieszkania. W ich przypadku można mówić o ogólnej zasadzie wyłączenia z podstawy wymiaru składek tych należności, które pokrywają zwiększone koszty utrzymania. Dotyczy to diet - w przypadku podróży służbowych (§ 2 pkt 15 rozporządzenia), równowartości dodatków dewizowych wypłacanych pracownikom zatrudnionym na morskich statkach handlowych i rybackich - w części odpowiadającej 75% dodatków (§ 2 pkt 17 rozporządzenia), należności przysługujących pracownikom z tytułu wykonywania pracy poza stałym miejscem pracy lub stałym miejscem zamieszkania: dodatków, ryczałtów za rozłąkę oraz strawnego - do wysokości, która z tego tytułu została zwolniona od podatku dochodowego od osób fizycznych (§ 2 pkt 18 rozporządzenia), oraz dodatku zagranicznego przysługującego pracownikom służby zagranicznej (art. 18 ust. 12 ustawy systemowej), a także części wynagrodzenia odpowiadającego równowartości diety z tytułu podróży służbowej przysługującej poza granicami kraju - w przypadku pracowników zatrudnionych przez polskich pracodawców za granicą (§ 2 pkt 16 rozporządzenia). Wbrew zatem stanowisku prezentowanemu w zdaniu odrębnym w ustawie systemowej nastąpiło racjonalnie uza-

sadnione zróżnicowanie zasad ustalania podstawy wymiaru składek - w zależności od miejsca wykonywania zatrudnienia. Pracownicy zatrudnieni przez polskich pracodawców za granicą nie znajdują się zatem w gorszej sytuacji niż pracownicy wykonujący pracę na terenie Polski, ale poza miejscem swego zamieszkania. Jak wyjaśnił Europejski Trybunał Sprawiedliwości, celem art. 48, 51 i 52 Traktatu (obecnie, art. 39, 44 i 43 TWE) jest ułatwienie wykonywania obywatelom Wspólnoty działalności zawodowej wszelkiego rodzaju na terenie całej Wspólnoty oraz wykluczenie ustawodawstwa krajowego, które mogłoby stawiać obywateli w niekorzystnej sytuacji, gdyby chcieli rozszerzyć swą działalność poza terytorium jednego Państwa Członkowskiego. Jednakże Traktat nie przewidział harmonizacji ustawodawstwa dotyczącego zabezpieczenia społecznego Państw Członkowskich. Zatem Traktat nie daje żadnej gwarancji pracownikowi, że rozszerzenie jego działalności na więcej niż jedno Państwo Członkowskie lub przeniesienie jej do innego Państwa Członkowskiego będzie neutralne pod względem zabezpieczenia społecznego, zaś, uwzględniając różnice w ustawodawstwie dotyczącym zabezpieczenia społecznego Państw Członkowskich, takie rozszerzenie lub przeniesienie może być korzystne lub nie dla pracownika pod względem zabezpieczenia społecznego, w zależności od okoliczności. Co do zasady jakakolwiek niekorzyść w porównaniu z sytuacją pracownika, który wykonuje całą swą działalność w jednym Państwie Członkowskim, wynikająca z rozszerzenia bądź przeniesienia jego działalności do jednego lub więcej Państw Członkowskich oraz z podlegania dodatkowemu (tzn. nowemu) ustawodawstwu dotyczącemu zabezpieczenia społecznego, nie jest sprzeczna z art. 48 i 52 Traktatu, jeżeli ustawodawstwo to nie stawia tego pracownika w niekorzystnej sytuacji w porównaniu z tymi, którzy wykonują całą swą działalność w Państwie Członkowskim, w którym ma ono zastosowanie, bądź w porównaniu z tymi, którzy już mu podlegają, oraz jeśli nie powoduje ono po prostu opłacania składek na zabezpieczenie społeczne, w zamian za które nie przysługują żadne świadczenia (por. wyrok z dnia 19 marca 2002 r., C-393/99 i C-394/99, w sprawie Institut national d'assurances sociales pour travailleurs independants (Inasti) przeciwko Claude Hervein i inni, ECR 2002, s. I-2829; LEX nr 112003). Natomiast art. 3 dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 16 grudnia 1996 r. Nr 96/71/WE (Dz.U.UE.L.1997.18.1), na który powołano się w zdaniu odrębnym, dotyczy ochrony wynagrodzenia w zakresie minimalnych stawek wynagrodzenia i nie można doszukiwać się w nim gwarancji odpowiedniego poziomu zabezpieczenia społecznego.

Mając na uwadze powyższe Sąd Najwyższy na podstawie art. 398¹⁵ § 1 k.p.c. orzekł jak w sentencji.

=====