

Wyrok z dnia 9 września 2010 r.

II UK 98/10

1. Wypłaty finansowane z napiwków doliczanych do rachunku regulowanego kartą płatniczą, wypłacane kelnerowi (pracownikowi) przez pracodawcę, na którego konto wpływają, z zachowaniem zasady, że kelner otrzymuje kwoty równoważne napiwkom zapłaconym kartą w jego rewirze, powinny być wliczane do podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne (art. 18 ust. 1 i art. 20 ust. 1 w związku z art. 4 pkt 9 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, jednolity tekst: Dz.U. z 2009 r. Nr 205, poz. 1585 ze zm. oraz art. 12 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, jednolity tekst: Dz.U. z 2010 r. Nr 51, poz. 307 ze zm.).

2. Decyzja organu rentowego ustalająca podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne pracownika, wydana na podstawie wykładni przepisów prawa odmiennej niż przedstawiona wcześniej przez ten organ płatnikowi składek w informacji niebędącej pisemną informacją w rozumieniu art. 10 i 10a ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (jednolity tekst: Dz.U. z 2007 r. Nr 155, poz. 1095 ze zm., w brzmieniu ustalonym ustawą z dnia 10 lipca 2008 r. o zmianie ustawy o swobodzie działalności gospodarczej oraz o zmianie niektórych innych ustaw, Dz.U. Nr 141, poz. 888), z reguły nie narusza zasady zaufania do państwa, wynikającej z art. 2 Konstytucji RP i art. 8 k.p.a., w stopniu uzasadniającym stwierdzenie bezwzględnej nieważności tej decyzji.

Przewodniczący SSN Małgorzata Gersdorf, Sędziowie SN: Beata Gudowska, Zbigniew Hajn (sprawozdawca).

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym w dniu 9 września 2010 r. sprawy z wniosku R. Spółki z o.o. w W. przeciwko Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych-Oddziałowi w W. z udziałem zainteresowanego Wojciecha O. o podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne, na skutek skargi kasacyjnej wnioskodawcy od wyroku Sądu Apelacyjnego w Warszawie z dnia 3 grudnia 2009 r.
[...]

o d d a l i ł skargę kasacyjną.

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

Decyzjami z 28 września 2007 r. Zakład Ubezpieczeń Społecznych-Oddział Wojewódzki w W., ustalił podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne dla pracowników Sebastiana P., Wojciecha O., Roberta B., Mariusza B., Michała H., Pawła R., Tomasza R., Andrzeja Ś., Marcina W., Jarosława K., Zbigniewa J., Włodzimierza J. i Jakuba C. z tytułu zatrudnienia na podstawie umowy o pracę w spółce „U F. Sp. z o.o.”.

Od tych decyzji odwołania wniósł płatnik składek „R.” Spółka z o.o. w W. (dawniej „U F.” Sp. z o.o.) domagając się ich uchylenia i umorzenia postępowania. Organ rentowy w odpowiedzi na odwołania wniósł o ich oddalenie. W uzasadnieniu organ zaznaczył, że płatnik wypłacał ubezpieczonym pracownikom wynagrodzenia, w skład których wchodziły między innymi: wynagrodzenia zasadnicze, premie, wynagrodzenia za urlop, wynagrodzenia za czas niezdolności do pracy, zasiłki, ekwiwalenty, nadgodziny, napiwki (TIP-y) i świadczenia socjalne. W każdym miesiącu płatnik składek sumował wypłacony pracownikowi przychód i naliczał należny podatek dochodowy od osób fizycznych. Wszystkie składniki przychodu wykazane były na miesięcznych imiennych listach płac i kartach wynagrodzeń pracowników. Płatnik wystawiał również dokument PIT-11 uwzględniający podany wyżej przychód. Ustalając podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne płatnik nie uwzględnił w dokumentach rozliczeniowych składanych do ZUS (ZUS RCA) wypłaconych pracownikom napiwków, od których uprzednio naliczył należny podatek i wykazywał go w rubryce dotyczącej wynagrodzenia ze stosunku pracy. Dlatego, zdaniem organu rentowego, napiwki będące przychodem osiąganym przez pracownika ze stosunku pracy, tj. doliczane do rachunków wystawianym klientom, stanowią podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne.

Wyrokiem z dnia 23 czerwca 2008 r. Sąd Okręgowy-Sąd Ubezpieczeń Społecznych w Warszawie: 1. zmienił zaskarżone decyzje dotyczące ubezpieczonych Andrzeja Ś., Marcina W., Jarosława K. i Zbigniewa J. w ten sposób, że zwolnił „R.” Sp. z o.o. od obowiązku zapłaty składek na ubezpieczenie społeczne za Andrzeja Ś. i Marcina W. za okres od stycznia 1996 r. do listopada 1997 r., zaś za ubezpieczo-

nych Jarosława K. i Zbigniewa J. za cały okres objęty ubezpieczeniem; 2. oddalił odwołanie od decyzji dotyczące ubezpieczonych Andrzeja Ś. i Marcina W. w pozostałym zakresie; 3. oddalił odwołania od decyzji dotyczących ubezpieczonych Sebastiana P., Wojciecha O., Roberta B., Mariusza B., Michała H., Pawła R., Tomasza R., Włodzimierza J. i Jakuba C.

Sąd ustalił, że każdy z kelnerów miał swój rewir. Osobom, które przebywały w rewirze płacąc kartą płatniczą doliczono do rachunku 10% i pod koniec dnia napiwki były rozliczane. Uzyskany w ten sposób napiwek był wypłacany kelnerowi po potrąceniu podatku. Płatnik składek nie kwestionował okresów przyjętych do ustalenia podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne poszczególnych pracowników, jak również kwot przyjętych za poszczególne miesiące, stanowiących podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne.

Zdaniem Sądu, istota sporu sprowadza się do tego, czy napiwki (TIP-y) będące przychodem osiąganym przez pracownika ze stosunku pracy, tj. doliczane do rachunków wystawianych klientom, stanowią podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne. Rozważając tę kwestię, Sąd odwołał się do art. 12 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., powoływanej dalej jako „p.d.o.f.”), który stanowi między innymi, że za przychody ze stosunku pracy uważa się wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne, w szczególności: wynagrodzenie 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. W tych „wszelkich innych kwotach” mieści się napiwek wypłacany kelnerom. Sąd zwrócił uwagę na wyrok NSA z dnia 14 listopada 2003 r., I SA/Łd 1493/02, Przegląd Orzecznictwa Polskiego 2005 nr 2, poz. 122 z glosą P. Borszowskiego, z której wynika, że jeżeli napiwki są wręczane bezpośrednio do rąk pracownika, bez odzwierciedlenia tego w jakikolwiek sposób u pracodawcy, należy przyjąć, że nie jest to przychód ze stosunku pracy, ale pochodzący z innych źródeł. Napiwki wypłacane kelnerom w firmie „UF.”, wywodzi Sąd, były wypłacane za pośrednictwem pracodawcy. Pracodawca miał dokładną ewidencję wypłacanych napiwków i od wypłacanych napiwków odprowadzał podatek dochodowy. Tak wypłacone napiwki powinny być więc brane pod uwagę przy ustalaniu podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe w rozumieniu § 1 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., powoływanego dalej jako: „rozp. z 1998 r.”) - w związku z art. 18 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.,- powoływanej dalej jako „ustawa o s.u.s.” lub „s.u.s.”). Dlatego Sąd podzielił stanowisko organu rentowego zawarte w zaskarżonych decyzjach dotyczących ubezpieczonych Sebastiana P., Wojciecha O., Roberta B., Mariusza B., Michała H., Pawła R., Tomasza R., Andrzeja Ś., Marcina W., Jarosława K., Zbigniewa J., Włodzimierza J. i Jakuba C. Sąd uznał ponadto, że należności z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne, wymienione w zaskarżonych decyzjach dotyczących ubezpieczonych Jarosława K. i Zbigniewa J. za cały okres objęty ubezpieczeniem, uległy przedawnieniu w całości, bowiem upłynął pięcioletni okres od ich wymagalności. Z tej samej przyczyny Sąd uznał, że uległy przedawnieniu należności z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne wymienione w decyzjach dotyczących ubezpieczonych Andrzeja Ś. i Marcina W. za okres od stycznia 1996 r. do listopada 1997 r. Wobec tego rozpoznawane odwołania zostały uwzględnione przez Sąd Okręgowy jedynie w zakresie, w jakim nastąpiło przedawnienie należności z tytułu składek.

W apelacji odwołująca się Spółka zaskarżyła wyrok Sądu pierwszej instancji w części dotyczącej pkt 1 w odniesieniu do ubezpieczonych Andrzeja Ś. i Marcina W. co do obowiązku zapłaty składek na ubezpieczenie społeczne za okres od grudnia 1997 r. oraz w całości w zakresie pkt 2 i 3.

Wyrokiem z 3 grudnia 2009 r., zaskarżonym rozpoznawaną skargą kasacyjną, Sąd Apelacyjny oddalił apelację. Sąd zważył, że ze względu na to, że prawomocnym postanowieniem z dnia 12 lutego 2009 r. Sąd Apelacyjny odrzucił apelację w odniesieniu do Sebastiana P., Roberta B., Mariusza B., Michała H., Pawła R., Tomasza R., Andrzeja Ś., Marcina W., Jarosława K., Zbigniewa J., Włodzimierza J. i Jakuba C., rozpoznaniu podlegała jedynie apelacja w części dotyczącej zainteresowanego Wojciecha O. Sąd uznał, że apelacja ta nie jest uzasadniona. W jego ocenie, zarzut przedawnienia należności składkowych był chybiony i z tego względu uznał, że składki na ubezpieczenie społeczne za Wojciecha O. nie uległy przedawnieniu. Sąd Apelacyjny wskazał, że stosownie do art. 18 ust. 1 ustawy z dnia 17 grudnia 1998 r. o emeryturach i rentach z Funduszu Ubezpieczeń Społecznych, jednolity tekst: Dz.U. z 2009 r. Nr 153, poz. 1227 (z treści tego wyводу wynika, że powołanie wskazanej ustawy nastąpiło omyłkowo, a Sąd miał na uwadze ustawę o systemie ubezpieczeń

społecznych) podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe ubezpieczonych pracowników, stanowi przychód w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu zatrudnienia w ramach stosunku pracy. Zgodnie zaś z art. 20 ust. 1 tej ustawy tak określona podstawa wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i ubezpieczenia rentowe jest podstawą wymiaru składek na ubezpieczenie chorobowe i wypadkowe. Zasady określania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe reguluje rozp. z 1998 r., którego § 1 stanowi, że podstawą tą jest przychód w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych, osiągniany przez pracowników u pracodawcy z tytułu zatrudnienia w ramach stosunku pracy. W zamieszczonym w § 2 wymienionego rozporządzenia katalogu przychodów niewliczanych do podstawy wymiaru składek nie wymieniono napiwków. Z kolei zgodnie z art. 12 ust. 1 p.d.o.f., za przychody, między innymi ze stosunku pracy, uważa się wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne oraz wartość pieniężną świadczeń w naturze bądź ich ekwiwalenty, bez względu na źródło finansowania tych wypłat i świadczeń, a w szczególności: wynagrodzenia zasadnicze, wynagrodzenia za godziny nadliczbowe, różnego rodzaju dodatki, nagrody, ekwiwalenty za nie wykorzystany 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. Tym samym, zdaniem Sądu drugiej instancji, ustalając podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne należy brać pod uwagę tytuł, z którego dany przychód jest uzyskiwany. W orzecznictwie administracyjnym przyjmuje się, że o tym, czy świadczenie jest przychodem ze stosunku pracy decyduje okoliczność, czy może je otrzymać wyłącznie pracownik, czy też inna osoba niezwiązana z pracodawcą. I tak Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu w wyroku z dnia 10 lutego 2005 r. (I SA/Wr 1083/03, Biuletyn Skarbowy 2005 nr 5, poz. 26) wyraził pogląd, że „o zakwalifikowaniu świadczenia jako przychodu ze stosunku pracy, w rozumieniu art. 12 ust. 1 p.d.o.f., decyduje to, czy określone świadczenie może otrzymać wyłącznie pracownik, czy również inna osoba niezwiązana tego rodzaju stosunkiem prawnym. Istotne jest więc to, czy istnieje związek prawny lub też faktyczny danego świadczenia z istniejącym stosunkiem pracy”. Sąd Apelacyjny stwierdził, że w sprawie nie jest sporne, że organ rentowy do podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne wliczył napiwki, jakie pracownik otrzymywał za pośrednictwem zakładu pracy na listach płac i że od wypłaconych z tego

tytułu kwot był odprowadzony podatek dochodowy od osób fizycznych. Tym samym pomiędzy tym świadczeniem a istniejącym stosunkiem pracy istnieje związek faktyczny, albowiem napiwki doliczane do rachunków płatnych kartą płatniczą nie mogły być wypłacone innej osobie niż pracownikowi - kelnerowi. Stanowią one więc podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne. Na koniec Sąd Apelacyjny wskazał, że Sąd pierwszej instancji nie odniósł się do złożonego przez skarżącego pisma ZUS z 11 maja 1999 r., skierowanego do płatnika składek, stwierdzającego, że napiwki nie stanowią podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne bowiem prawo do napiwków nie wynika z zawartej umowy o pracę ani obowiązujących przepisów lub układu zbiorowego pracy. W ocenie Sądu Apelacyjnego to stanowisko Zakładu nie miało jednak znaczenia w sprawie, bowiem w postępowaniu z zakresu ubezpieczeń społecznych rozpoznaniu podlega wydana decyzja. Natomiast powyższe stanowisko organu rentowego nie jest dla Sądu wiążące.

W skardze kasacyjnej odwołująca się Spółka zaskarżyła wyrok Sądu Apelacyjnego w całości, zarzucając naruszenie przepisów prawa materialnego przez błędną wykładnię art. 18 ust 1 w związku z art. 4 ust 9 s.u.s. oraz art. 12 p.d.o.f. i nieprawidłowe przyjęcie, że napiwki (TIP-y) stanowią przychód ze stosunku pracy, podczas gdy odpowiednie zakwalifikowanie tego przychodu wymaga ustalenia sposobu rozdzielania i wypłacania napiwków. Skarżąca zarzuciła także naruszenie przepisów postępowania mające istotny wpływ na wynik sprawy, a mianowicie: (-) art. 233 § 1 w związku z art. 391 i art. 382 k.p.c., polegające na braku wszechstronnego rozważenia materiału dowodowego i dokonanie jego oceny z pominięciem istotnej części materiału dowodowego, tj. oceny charakteru prawnego pisma ZUS z dnia 11 maja 1999 r., w którym organ rentowy wskazał, że napiwki nie stanowią podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne oraz wpływu tego pisma na prawidłowość i ważność zaskarżonej decyzji; (-) art. 328 § 2 w związku z art. 391 k.p.c., przez nieprawidłowe uzasadnienie zaskarżonego wyroku, a mianowicie brak odniesienia się do wskazanych przez odwołującą się okoliczności i argumentacji prawnej, przemawiających za twierdzeniem, że nieuwzględnienie wymienionego pisma ZUS narusza określoną w art. 8 k.p.a. oraz art. 121 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (jednolity tekst: Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.), a wynikającą z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, zasadę pogłębiania zaufania obywateli do organów Państwa.

Na tych podstawach skarżąca wniosła o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy temu Sądowi do ponownego rozpoznania i rozstrzygnięcia o kosztach postępowania. W uzasadnieniu skargi wskazano, że z oczywistych powodów błędne jest stanowisko Sądu Apelacyjnego, iż przychód pracownika z tytułu napiwków (TIP-ów) stanowi przychód ze stosunku pracy, a tym samym stanowi podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne oraz że powoływane przez odwołującą się pismo ZUS z 11 maja 1999 r. nie ma znaczenia w przedmiotowej sprawie. W odniesieniu do pierwszej z wymienionych wyżej kwestii skarżąca podniosła, że z art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie wynika, że napiwki otrzymywane przez kelnerów stanowią przychód ze stosunku pracy. Napiwki, które kelnerzy otrzymywali przy płaceniu przez klientów kartą płatniczą były przypisywane kelnerowi, który obsługiwał danego klienta. Nie można przyjąć, że tylko z tego powodu, że płatność musiała być przekazywana na konto pracodawcy, ponieważ klient płacił za usługę (wraz z napiwkiem) kartą płatniczą, od napiwku należy zapłacić składkę na ubezpieczenie społeczne. Napiwki te nie były kierowane do wspólnej puli i dzielone proporcjonalnie między pracowników. Tak więc klient, doliczając napiwek do rachunku przekazywał tę część zapłaty danemu kelnerowi. Jedynie ze względów technicznych napiwek był wypłacany ostatecznie przez pracodawcę. Kelner otrzymywał napiwek od konkretnego klienta, a nie od pracodawcy. Otrzymywany w ten sposób napiwek nie stanowił zatem przychodu ze stosunku pracy, lecz z innych źródeł. Sąd pierwszej instancji rozpatrując w tym zakresie apelację w ogóle nie odniósł się do wyżej opisanej kwestii. Stwierdził natomiast, powołując się na orzeczenie WSA we Wrocławiu z 10 lutego 2005 r., że o zakwalifikowaniu świadczenia jako przychodu ze stosunku pracy decyduje to, czy może je otrzymać wyłącznie pracownik czy również inna osoba. Tymczasem, prawo do napiwków miały zarówno osoby zatrudnione na podstawie umowy o pracę, jak i świadczące usługi na innych podstawach, np. umowy zlecenia.

Odnosnie do drugiej kwestii, skarżąca zauważyła, że z zawartą w art. 8 k.p.a. oraz art. 121 Ordynacji podatkowej zasadą pogłębiania zaufania obywateli do organów państwa, która wynika wprost z zasady praworządności i treści art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, nie do pogodzenia jest postępowanie organu rentowego, który w piśmie z 11 maja 1999 r., w odpowiedzi na pytanie odwołującej się, stwierdził, że napiwki nie stanowią podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne, a następnie zaś wydał decyzję sprzeczną z tym stanowiskiem. W tej sytuacji od-

wołująca się Spółka nie może być obarczona skutkami finansowymi zmiany stanowiska ZUS, gdyż powodowałyby to dopuszczenie do braku odpowiedzialności za informacje lub decyzje wydane przez organy administracji publicznej. Sąd Okręgowy nie odniósł się do tej kwestii, a Sąd Apelacyjny na podniesione w tym zakresie zarzuty apelacyjne stwierdził, że pismo to nie ma znaczenia. Zdaniem skarżącej stwierdzenie to jest błędne. Sąd oceniając decyzję administracyjną nie może abstrahować od okoliczności jej wydania i nie brać pod uwagę naruszenia przepisów prawa oraz zasad postępowania podczas jej wydawania. Nie ulega bowiem wątpliwości, że naruszenie zasady zaufania obywateli do organów państwa, może być przyczyną stwierdzenia nieważności decyzji (wyrok WSA w Warszawie z dnia 14 grudnia 2005 r., VII SA/Wa 859/05, Lex nr 196282). W tej sytuacji, nie biorąc pod uwagę wymienionego pisma ZUS, „Sądy obu instancji naruszyły art. 233 k.p.c., podobnie zaś postąpił Sąd Apelacyjny”.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Rozpoznawana skarga kasacyjna jest nieuzasadniona. Uzasadnienie podstawy naruszenia przepisów postępowania ogranicza się do lakonicznego określenia w *petitum* skargi sposobu naruszenia wskazanych w nim przepisów. Motywy wskazane w *petitum* skargi spełniają jednak w minimalnym stopniu obowiązek skarżącego uzasadnienia podstawy naruszenia przepisów postępowania cywilnego, co umożliwia Sądowi Najwyższemu ich rozpoznanie. Zarzuty odnoszące się do tej podstawy są bezpodstawne.

Pierwszy z nich odnosi się do naruszenia art. 233 § 1 w związku z art. 391 i 382 k.p.c., polegającego na braku wszechstronnego rozważenia materiału dowodowego i dokonania jego oceny z pominięciem istotnej części materiału dowodowego, tj. oceny charakteru prawnego pisma ZUS z 11 maja 1999 r., w którym organ rentowy wskazał, że napiwki nie stanowią podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne oraz wpływu tego pisma na prawidłowość i ważność zaskarżonej decyzji. Bezpodstawność zarzutu naruszenia art. 233 § 1 k.p.c. (w związku z art. 391 § 1 k.p.c.) wynika stąd, że przepis ten nie mieści się we wskazanych w art. 398³ § 1 k.p.c. podstawach kasacyjnych. Zgodnie bowiem z § 3 tego artykułu, podstawą skargi kasacyjnej nie mogą być zarzuty dotyczące ustalenia faktów lub oceny dowodów. Z tego względu zarzut skargi kasacyjnej, który ma na celu polemikę z ustale-

niami faktycznymi sądu drugiej instancji, z uwagi na jego sprzeczność z art. 398³ § 3 k.p.c., jest niedopuszczalny (por. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 4 stycznia 2007 r. V CSK 364/06, LEX nr 238975). Natomiast art. 382 k.p.c. przesądza dwie ważne kwestie procesowe: pierwszą, że postępowanie apelacyjne jest merytoryczną kontynuacją postępowania przed sądem pierwszej instancji, drugą, że orzeczenie sądu odwoławczego wydawane jest na podstawie dowodów przeprowadzonych w obu instancjach. W związku z tym, podstawa skargi kasacyjnej z art. 398³ § 1 pkt 2 k.p.c. w zakresie odnoszącym się do naruszenia art. 382 k.p.c. jest usprawiedliwiona wówczas, gdy skarżący wykaże, że sąd drugiej instancji bezpodstawnie nie uzupełnił postępowania dowodowego albo pominął część "zebranego materiału", jeżeli przy tym uchybienia te mogły mieć istotny wpływ na wynik sprawy (por. postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 6 stycznia 1999 r., II CKN 100/98, OSNC 1999 nr 9, poz. 146). Pominięcie części "zebranego materiału" oznacza brak jakiegokolwiek odniesienia się do konkretnych dowodów. Natomiast ich ocena niezgodna z oczekiwaniami strony nie uzasadnia zarzutu naruszenia art. 382 k.p.c. Wbrew zarzutom skargi Sąd Apelacyjny odniósł się do pisma ZUS z 11 maja 1999 r., z tym że ocenił jego wpływ na zobowiązanie składkowe odwołującej się niezgodnie z jej oczekiwaniami. Jak wyżej wskazano nie uzasadnia to przekonania skarżącej o naruszeniu art. 382 k.p.c.

Drugi z zarzutów procesowych odnosi się do naruszenia art. 328 § 2 w związku z art. 391 k.p.c., przez nieprawidłowe uzasadnienie zaskarżonego wyroku, a mianowicie brak odniesienia się do wskazanych przez odwołującą się okoliczności i argumentacji prawnej, przemawiających za twierdzeniem, że nieuwzględnienie wymienionego pisma ZUS narusza określoną w art. 8 k.p.a. oraz art. 121 Ordynacji podatkowej, a wynikającą z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, zasadę pogłębiania zaufania obywateli do organów Państwa. Zarzut ten jest nietrafny. Przepis art. 328 § 2 k.p.c. stanowi, że uzasadnienie wyroku powinno zawierać wskazanie podstawy faktycznej rozstrzygnięcia, a mianowicie: ustalenie faktów, które sąd uznał za udowodnione, dowodów, na których się oparł, i przyczyn, dla których innym dowodom odmówił wiarygodności i mocy dowodowej, oraz wyjaśnienie podstawy prawnej wyroku z przytoczeniem przepisów prawa. W orzecznictwie przyjmuje się, że zarzut wadliwego sporządzenia uzasadnienia jest usprawiedliwiony, gdy z powodu braku w uzasadnieniu elementów wymienionych w art. 328 § 2 k.p.c. zaskarżone orzeczenie nie poddaje się kontroli kasacyjnej. To, czy sprawa została wadliwie, czy prawidłowo rozstrzygnięta nie zależy bowiem od tego, jak zostało napisane uzasad-

nienie, co znajduje potwierdzenie w art. 398¹⁴ k.p.c., w myśl którego Sąd Najwyższy oddala skargę kasacyjną także wtedy, gdy mimo błędnego uzasadnienia orzeczenie odpowiada prawu (zob. wyroki Sądu Najwyższego z: 17 marca 2006 r., I CSK 63/05, LEX nr 179971; 18 marca 2003, IV CKN 1862/00, LEX nr 109420; 20 lutego 2003, I CKN 65/01, LEX nr 78271). W rozpoznawanej sprawie Sąd drugiej instancji uwzględnił w uzasadnieniu wszystkie elementy wymagane przez art. 328 § 2 k.p.c. Uzasadniając odmowę uwzględnienia żądania strony pozwanej uchylenia zaskarżonej decyzji organu rentowego z 28 września 2007 r. z tego względu, że ustaliła ona podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne na podstawie wykładni prawa odmiennej od przedstawionej stronie odwołującej się jako płatnikowi składek w piśmie ZUS z 11 maja 1999 r., stwierdzającym, że napiwki nie stanowią podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne, Sąd Apelacyjny uznał, że to stanowisko Zakładu nie ma znaczenia w sprawie, bowiem w postępowaniu z zakresu ubezpieczeń społecznych rozpoznaniu podlega wydana decyzja. Natomiast stanowisko organu rentowego nie jest dla Sądu wiążące. Argumenty te, choć nie przekonują pełnomocnika strony skarżącej, to jednak, niezależnie od ich lakoniczności, pozwalają Sądowi Najwyższemu na kasacyjną ocenę motywów, którymi Sąd ten kierował się wydając zaskarżone orzeczenie.

Należy zauważyć, że skarżący, zarzucając Sądowi drugiej instancji naruszenia przepisów postępowania cywilnego, związane z nieuwzględnieniem wymienionego pisma ZUS, jednocześnie zarzucił temu Sądowi nieuwzględnienie przy ocenie skutków zaskarżonej decyzji organu rentowego, że została ona wydana z naruszeniem określonej w art. 8 k.p.a. oraz art. 121 Ordynacji podatkowej i wynikającej z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej zasady pogłębiania zaufania obywateli do organów Państwa. Odnosząc się do tego zarzutu należy w pierwszej kolejności odwołać się do ukształtowanej w orzecznictwie Sądu Najwyższego zasady uwzględniania przez sądy powszechne skutków prawnych orzeczeń organów administracyjnych, która ma swoje źródło w prawnym rozgraniczeniu drogi sądowej i drogi administracyjnej, czego wyrazem są art. 2 § 3 i art. 177 § 1 pkt 3 k.p.c. oraz art. 16 i 97 § 1 pkt 4 k.p.a., a także w konstytucyjnej zasadzie podziału władz (art. 10) oraz działania organów władzy publicznej na podstawie i w granicach prawa (art. 7). W rezultacie, wady decyzji administracyjnych spowodowane naruszeniem przepisów postępowania administracyjnego, pozostają poza przedmiotem rozpoznania w postępowaniu cywilnym. Opisana zasada doznaje ograniczenia jedynie w myśl koncepcji tzw. bez-

względnej nieważności decyzji administracyjnej, która nie ma normatywnego umocowania, ale znajduje oparcie w orzecznictwie Sądu Najwyższego, wyrażającym od kilkadziesiąt lat niezmienny pogląd, że decyzja administracyjna nie może wywoływać skutków prawnych, pomimo jej formalnego nieuchylenia, jeśli jest dotknięta wadami godzącymi w jej istotę jako aktu administracyjnego. Do takich wad zalicza się zwłaszcza brak organu powołanego do orzekania w określonej materii oraz niezastosowanie jakiejkolwiek procedury lub oczywiste naruszenie zasad postępowania administracyjnego. W wyroku Sądu Najwyższego z dnia 7 lipca 2005 r., IV CK 12/05 (LEX nr 180909) stwierdzono, że kompetencja sądu cywilnego do orzekania w podanej jego osądowi sprawie o uznaniu decyzji administracyjnej za pozbawioną skuteczności zachodzi tylko w przypadkach kwalifikujących taką decyzję jako akt nieistniejący (pozorny), tj. w razie wydania decyzji przez organ oczywiście niewłaściwy lub bez zachowania jakiejkolwiek procedury albo w przypadku oczywistego braku prawa materialnego administracyjnego. Koncepcja bezwzględnej nieważności decyzji administracyjnej w świetle orzecznictwa Sądu Najwyższego dotyczy więc wad decyzji, które dyskwalifikują ją jako indywidualny akt administracyjny z punktu widzenia podstawowych cech kreatywnych przesądzających o bycie prawnym aktem administracyjnym w ogóle (zob. uzasadnienie uchwały składu siedmiu sędziów SN z 9 października 2007 r., III CZP 46/07, OSNC 2008 nr 3, poz. 30). Uznanie takiej nieważności ze względu na oczywiste naruszenie zasad postępowania administracyjnego musi więc wynikać z przesłanek uzasadniających stwierdzenie oczywistości w stopniu dyskwalifikującym decyzję jako istniejący akt prawny. Sąd ubezpieczeń społecznych - jako sąd powszechny - może więc i powinien uwzględniać jedynie takie wady formalne decyzji administracyjnej, które dyskwalifikują decyzję w stopniu odbierającym jej cechy aktu administracyjnego jako przedmiotu odwołania. Stwierdzenie takiej wady następuje jednak, jak wskazano, tylko dla celów postępowania cywilnego i ze skutkami dla tego tylko postępowania. W wypadkach innych wad, wymienionych w art. 156 § 1 k.p.a. i w przepisach, do których odsyła art. 156 § 1 pkt 7 k.p.a., konieczne jest wszczęcie odpowiedniego postępowania administracyjnego w celu stwierdzenia nieważności decyzji i wyeliminowania jej z obrotu prawnego. Rozstrzygnięcie kończące to postępowanie następuje w drodze decyzji (art. 158 § 1 k.p.a.) podejmowanej przez organ administracji publicznej (art. 156 § 1 k.p.a.), toteż orzekanie w tej kwestii przez sąd powszechny byłoby naruszeniem kompetencji właściwego organu administracji publicznej. W związku z tym wśród przewidzianych w art. 477⁹ § 3 k.p.c., art. 477¹⁰ §

2 k.p.c. i art. 477¹⁴ k.p.c. sposobów rozpoznania odwołania przez sąd nie przewidziano stwierdzenia nieważności decyzji organu rentowego (zob. zwłaszcza: postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 29 maja 2006 r., I UK 314/05, OSNP 2007 nr 11-12, poz. 173; wyrok Sądu Najwyższego z dnia 9 lutego 2010 r., I UK 151/09, LEX nr 585708; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 5 września 2008 r., VI SA/Wa 816/08, LEX nr 522483). Stwierdzenie nieważności kwestionowanej decyzji w tym trybie przez sądy ubezpieczeń społecznych rozpoznające sprawę nie było więc dopuszczalne. W tym stanie rzeczy wskazane przez skarżącego naruszenia przepisów przez organ rentowy nie mogły, wbrew twierdzeniom skarżącego, prowadzić do stwierdzenia przez sąd powszechny - sąd ubezpieczeń społecznych - nieważności podjętej decyzji.

W ocenie Sądu Najwyższego w obecnym składzie kwestionowana przez skarżącą decyzja organu rentowego z 28 września 2007 r. nie może być również uznana za bezwzględnie nieważną w opisanym powyżej znaczeniu. Przed rozważeniem tej kwestii należy przypomnieć, że zgodnie z przyjętymi w sprawie i wiążącymi Sąd Najwyższy ustaleniami faktycznymi, ZUS pismem z 11 maja 1999 r., skierowanym do skarżącej - płatnika składek, poinformował ją, że napiwki nie stanowią podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne, bowiem prawo do napiwków nie wynika z zawartej umowy o pracę ani z obowiązujących przepisów lub układu zbiorowego pracy. Następnie jednak decyzjami z 28 września 2007 r. ustalił podstawę wymiaru tych składek z uwzględnieniem napiwków, co w odniesieniu do pracownika Wojciech O. dotyczyło okresu od lutego 1999 r. do sierpnia 2002 r. Należy też wskazać, że rozważany zarzut może być oceniany jedynie w świetle art. 8 k.p.a. i art. 2 Konstytucji RP. Nie jest natomiast możliwe rozpatrzenie go również w świetle powołanego przez skarżącą art. 121 Ordynacji podatkowej, bowiem przepis ten nie ma zastosowania do należności z tytułu składek (art. 31 s.u.s.). Zgodnie z art. 8 k.p.a., organy administracji publicznej obowiązane są prowadzić postępowanie w taki sposób, aby pogłębiać zaufanie obywateli do organów Państwa oraz świadomość i kulturę prawną obywateli. W orzecznictwie sądów administracyjnych i doktrynie prawa postępowania administracyjnego normowaną w tym przepisie zasadę określa się mianem „zasady pogłębiania zaufania obywateli do organów Państwa”. Stosownie do art. 2 Konstytucji, Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej. Z przepisu tego wyprowadza się - między innymi - zasadę zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa,

zwaną także zasadą lojalności państwa względem obywateli (zob. zwłaszcza podsumowanie orzecznictwa TK w tej sprawie zawarte w wyroku pełnego składu Trybunału Konstytucyjnego z 19 listopada 2008 r., Kp 2/08 i powołaną w nim literaturę przedmiotu).

Zdaniem Sądu Najwyższego, w okolicznościach sprawy nie nastąpiło naruszenie powołanych wyżej przepisów, które można by określić jako oczywiste naruszenie wynikającej z nich zasady zaufania w stopniu dyskwalifikującym decyzję jako istniejący akt prawny. Przede wszystkim należy zauważyć, że informacja udzielona przez organ rentowy w piśmie z 11 maja 1999 r. dotyczyła przyjętej przez ten organ interpretacji przepisów. Do udzielenia tej informacji organ rentowy był zobowiązany na podstawie art. 9 k.p.a., który stanowi, że organy administracji publicznej są obowiązane do należytego i wyczerpującego informowania stron o okolicznościach faktycznych i prawnych, które mogą mieć wpływ na ustalenie ich praw i obowiązków będących przedmiotem postępowania administracyjnego oraz, że organy te czuwają nad tym, aby strony i inne osoby uczestniczące w postępowaniu nie poniosły szkody z powodu niezajomości prawa i w tym celu udzielają im niezbędnych wyjaśnień i wskazówek. Jest oczywiste, że przekazanie informacji dotyczącej wykładni prawa przyjętej przez organ nie może oznaczać niedopuszczalności zmiany wykładni z uzasadnionych względów. Wobec tego odstępianie od wykładni przedstawionej w wymienionym piśmie nie może być samo przez się uznane za oczywiste naruszenie zasad określonych w art. 8 k.p.a. i art. 2 Konstytucji. Organ administracyjny (a także organ rentowy) jest zobowiązany do ścisłego stosowania bezwzględnie obowiązujących przepisów prawa. Jeżeli więc dochodzi do wniosku, że przepisy te należy rozumieć w określony sposób, to podejmowane decyzje powinny być zgodne z tym wnioskiem. W rezultacie powinien zastosować nową wykładnię prawa, pomimo odmiennej wykładni przedstawionej we wcześniejszej informacji udzielonej stronie. Zbliżone stanowisko w tej kwestii zajął - między innymi - Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 6 listopada 1992 r., II SA 1640/92 (OSP 1995 nr 3, poz. 51, z glosą Z. Myszki), wskazując, że udzielenie stronie mylnej informacji o przepisach prawnych dotyczących załatwianej sprawy stanowi wprawdzie naruszenie przepisów prawa, określających obowiązki urzędnika, nie może jednak prowadzić do wydania przez niego decyzji, których treść jest ściśle związana wyraźnie sformułowanymi przepisami prawa, determinującymi w określonym stanie faktycznym treść rozstrzygnięcia, wyłączającymi tzw. luzy decyzyjne (uznanie administracyjne i interpretację wyrażeń

niedookreślonych, luki w prawie), wbrew tym przepisom. Wydana bowiem wbrew wyraźnemu nakazowi lub zakazowi ustawowemu decyzja musiałaby być uznana w takiej sytuacji za nieważną, jako wydana z rażącym naruszeniem prawa (art. 156 § 1 pkt 1 k.p.a.). Sąd ten wyjaśnił również, że odrębnym zagadnieniem jest sprawa odpowiedzialności cywilnej Skarbu Państwa za szkodę wyrządzoną skarżącemu na skutek błędnej informacji udzielonej mu rzekomo przez urzędnika, jeśli fakty takie istotnie miały miejsce. Ewentualnego odszkodowania skarżący może dochodzić przed sądem cywilnym na zasadach określonych w Kodeksie cywilnym (art. 417 i nast.). Naruszenie obowiązków urzędnika może być również przedmiotem postępowania dyscyplinarnego. Obowiązek ścisłego stosowania prawa był także zasadniczym motywem poglądu wyrażonego w uzasadnieniu wyroku z dnia 20 listopada 1997 r., II UKN 344/97 (OSNAPiUS 1998 nr 17, poz. 520), w którym Sąd Najwyższy stwierdził, że „wadliwe rozliczenie przez pracodawcę składek na ubezpieczenie społeczne, spowodowane błędną informacją oddziału Zakładu Ubezpieczeń Społecznych, nie zwalnia pracodawcy od zapłaty kwoty stanowiącej różnicę wynikającą z takiego wyliczenia a kwotą należną za okres nieprzedawniony” (zob. też: wyrok Sądu Apelacyjnego w Warszawie z dnia 30 maja 2006 r., III AUa 418/06, OSA 2008 nr 12, poz. 40).

Do oczywistego naruszenia zasady zaufania mogłoby natomiast dojść, gdyby wcześniejsza informacja była np. rażąco niekompetentna lub oparta na dowolnej interpretacji przepisów. W okolicznościach rozpoznawanej sprawy nie ma podstaw do takiej oceny. Zarówno wymieniona wyżej informacja, jak i kwestionowana przez skarżącą decyzja, zostały oparte na wykładni prawa, której nie można zarzucić dowolności. W szczególności opisana wyżej pisemna informacja z 11 maja 1999 r. opierała się na argumentacji stosowanej również w orzecznictwie sądów administracyjnych (zob. np. wyrok WSA w Gdańsku z dnia 3 czerwca 2008 r., I SA/Gd 46/08, LEX nr 479876), zaś przyjęcie nowej wykładni zostało szczegółowo i - zdaniem Sądu Najwyższego - ostatecznie prawidłowo, umotywowane w uzasadnieniu decyzji z 28 września 2007 r. W rezultacie należy uznać, że ochrona przed niepewnością prawną wiążącą się z wykładnią prawa może być realizowana przez normatywną zasadę zaufania tylko w ograniczonym stopniu. Pełniejsza ochrona wynika natomiast z instytucji pisemnej interpretacji prawa (oficjalnej interpretacji), polegającej na tym, że podmiot prawa, uprawniony na podstawie ustawy do uzyskania takiej interpretacji, nie może być ponosić ujemnych skutków swojego działania w zakresie, w jakim za-

stosował się do uzyskanej interpretacji (zob. np.: art. 10 i 10a ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej, jednolity tekst: Dz.U. z 2007 r. Nr 155, poz. 1095 ze zm.; art. 14a-14p ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa, jednolity tekst: Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.). Należy uznać, że tylko w takiej sytuacji organ jest upoważniony do odstąpienia od ścisłego stosowania przepisów, wymagającego wyprowadzenia przewidzianych ustawą konsekwencji nieuiszczania podatków (składek) w wymaganej wysokości. W odniesieniu do płatników składek z ubezpieczeń społecznych stosowanie rozwiązań tego typu zostało przewidziane dopiero od 20 września 2008 r. w zakresie i na zasadach określonych w art. 10 i 10a ustawy o swobodzie działalności gospodarczej w brzmieniu ustalonym ustawą z dnia 10 lipca 2008 r. o zmianie ustawy o swobodzie działalności gospodarczej oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 141, poz. 888). W tej sytuacji przyjęcie, że stosowanie zasady zaufania w postępowaniu przed organem rentowym prowadziło już w okresie przed tą zmianą do zwolnienia płatnika z obowiązku zapłaty składek orzeczonego niezgodnie z wcześniej udzieloną przez organ informacją (niebędącą oficjalną interpretacją) równałoby się w praktyce wprowadzeniu w ten sposób do rozważanego postępowania instytucji oficjalnej informacji przed datą wprowadzenia tej instytucji do postępowania składowego. Co więcej wprowadzona w ten sposób interpretacja, chroniąc płatnika przed zapłatą składek, nie podlegałaby rygorom i ograniczeniom przyjmowanym przez przepisy wprowadzające tego typu rozwiązania (por. art. 10 i 10a ustawy o swobodzie działalności gospodarczej i art. 14b-14m Ordynacji podatkowej). Akceptacja takiego poglądu wydaje się sprzeczna z wolą ustawodawcy. Warto dodać, że także instytucja pisemnej interpretacji nie musi w pełni chronić zobowiązanego podmiotu przed konsekwencjami zmiany wykładni przez organ. Świadczy o tym to, że zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej obowiązującymi do 31 grudnia 2004 r., podatnik, który zastosował się do błędnej interpretacji podatkowej, był chroniony jedynie przed naliczaniem odsetek za zwłokę oraz wszczynaniem postępowania w sprawach o przestępstwo lub wykroczenie karne skarbowe. Dopiero od 1 stycznia 2005 r. podatnik stosujący się do interpretacji, która następnie okazała się błędna, został zwolniony z obowiązku zapłaty podatku.

Należy wskazać, że do korzystniejszych dla strony skarżącej wniosków nie prowadzi treść zasady zaufania do państwa wynikająca z art. 2 Konstytucji RP. Treść tej zasady, wynikająca z orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, Trybunał określił w uzasadnieniu powołanego już wyżej wyroku z 19 listopada 2008 r. Kp 2/08, stwier-

dzając, że „istotę zasady lojalności państwa względem obywateli da się przedstawić jako zakaz zastawiania przez przepisy prawne pułapek, formułowania obietnic bez pokrycia, bądź nagłego wycofywania się przez państwo ze złożonych obietnic lub ustalonych reguł postępowania; jako niedopuszczalność kreowania organom państwowym możliwości nadużywania swojej pozycji wobec obywatela” (zob. też analogiczne wnioski przedstawione w uzasadnieniu wyroku z dnia 16 marca 2010 r., K 17/09, OTK-A 2010 nr 3, poz. 21). Z reguły Trybunał odnosi omawianą zasadę do działań prawodawcy. Jednakże w wyroku z 27 listopada 1997 r., U 11/97 (OTK 1997 nr 5-6, poz. 67) Trybunał wskazał, że "ochronie konstytucyjnej podlegać musi zaufanie obywateli nie tylko do litery prawa, ale przede wszystkim do sposobu jego interpretacji przyjmowanej przez organy państwa", co Trybunał odniósł do ostatecznej wykładni dokonywanej przez sądy, zaznaczając, że jednostka powinna mieć pewność nie tylko co do sposobu rozumienia przez te organy konkretnych przepisów, ale także i co do trwałości, niewzruszalności dokonanych na tej podstawie ostatecznych rozstrzygnięć indywidualnych.

Dokonując powyższej oceny znaczenia konstytucyjnej zasady zaufania dla oceny żądania skarżącej Sąd Najwyższy miał także na uwadze wyrażoną w art. 67 Konstytucji zasadę prawa do zabezpieczenia społecznego, której istotną gwarancją jest opłacanie składek na ubezpieczenia społeczne przez podmioty zobowiązane do tego przez prawo. Przedstawione rozważania uzasadniają wniosek, że decyzja organu rentowego ustalająca podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne pracownika, wydana na podstawie wykładni przepisów prawa odmiennej niż przedstawiona wcześniej przez ten organ płatnikowi składek w informacji niebędącej piśmenną informacją w rozumieniu art. 10 i 10a ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej, w brzmieniu ustalonym ustawą z dnia 10 lipca 2008 r. o zmianie ustawy o swobodzie działalności gospodarczej oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 141, poz. 888), z reguły nie narusza zasady zaufania do państwa, wynikającej z art. 2 Konstytucji RP i art. 8 k.p.a., w stopniu uzasadniającym stwierdzenie jej bezwzględnej nieważności. Wobec powyższego podniesione w skardze naruszenia art. 8 k.p.a. oraz art. 2 Konstytucji RP nie mogą być uznane za podstawę stwierdzenia bezwzględnej nieważności decyzji z 28 września 2007 r.

Powyższego wniosku nie podważają orzeczenia sądowe przyjmujące, że organ administracji nie może udzielać stronie informacji o treści przepisów prawa lub o sposobie ich wykładni, a następnie - gdy strona podejmie działania na podstawie

uzyskanych informacji i w zaufaniu do ich treści - podejmować działania (decyzje) niezgodne z treścią udzielonych informacji (zob. np. wyrok NSA OZ w Szczecinie z 28 listopada 1997 r., SA/Sz 1970/96, LEX nr 32028; wyrok NSA OZ w Poznaniu z 21 maja 1996 r., SA/P 3058/95, LexPolonica nr 342466; wyrok NSA OZ w Poznaniu z 20 lutego 1996 r., SA/Po 1356/95 - Poradnik VAT 1999 nr 2, s. 12; wyrok NSA z 24 stycznia 1994 r., V SA 1276/93 - ONSA 1994 nr 4, poz. 166; wyroki Sądu Najwyższego: z 5 sierpnia 1992 r., I PA 5/92, OSP 1993 nr 7, poz. 142; z dnia 14 lutego 1991 r., I PRN 1/91, OSNCP 1992 nr 11, poz. 207). Po pierwsze, jak wynika z powołanych wcześniej orzeczeń (szczególnie wyroku NSA z dnia 6 listopada 1992 r., II SA 1640/92 i wyroku Sądu Najwyższego z dnia 20 listopada 1997 r., II UKN 344/97), rozwiązanie tej kwestii musi uwzględniać związanie organu bezwzględnie obowiązującymi przepisami prawa stanowiącymi podstawę decyzji. Po drugie, wymienione orzeczenia zostały wydane w odmiennych uwarunkowaniach faktycznych i prawnych. Po trzecie, nie dotyczą one oceny naruszenia zasady zaufania w kontekście koncepcji bezwzględnej nieważności decyzji.

Ocenę trafności zarzutów naruszenia przepisów prawa materialnego należy poprzedzić przypomnieniem istotnych dla ich zastosowania elementów stanu faktycznego sprawy. Przedstawiają się one następująco. W restauracji prowadzonej przez skarżącą konsumentom płaćącym kartą płatniczą doliczano do rachunku napiwek w wysokości 10% ceny. Kaźdy z kelnerów miał swój rewir. Pod koniec dnia napiwki były rozliczane. Napiwek był wypłaćany kelnerowi po potrąćeniu podatku dochodowego od osób fizycznych. Kelner otrzymywał napiwki płacone przez osoby obsługowane w jego rewirze. Napiwki doliczane do rachunków płatnych kartą płatniczą nie mogły być wypłaćcone innej osobie niź pracownikowi - kelnerowi. Wypłaćta następowala za pośrednictwem pracodawcy.

Zasadnicze znaczenie ma zatem wyjaśnienie zagadnienia, czy napiwki płacone w opisany wyżej sposób, tj. doliczane do rachunku płaconego kartą płatniczą, wypłaćcane kelnerowi (pracownikowi) przez pracodawcę, na którego konto wpływały, z zachowaniem zasady, że kelner otrzymuje napiwki zapłaćcone kartą w jego rewirze, powinny być wliczane do podstawy wymiaru skłaćdek na ubezpieczenia społeczne. Wyjaśnienie tej kwestii zależy w pierwszej kolejności od wykładni określenia „przychody ze stosunku pracy” w art. 12 ust. 1 p.d.o.f., które stanowią podstawę ustalenia dochodów podlegających opodatkowaniu podatkiem od osób fizycznych. Przychody te stanowią bowiem podstawę wymiaru skłaćdek na ubezpieczenia emerytalne i ren-

towe oraz chorobowe i wypadkowe (art. 18 ust. 1 i art. 20 ust. 1 w związku z art. 4 pkt 9 s.u.s.). Według art. 12 p.d.o.f., 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 nie wykorzystany urlop i wszelkie inne kwoty niezależnie od tego, czy ich wysokość została z góry ustalona, a ponadto świadczenia pieniężne ponoszone za pracownika, jak również wartość innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych.

W ocenie Sądu Najwyższego rozważane wypłaty mają wszystkie cechy przychodu ze stosunku pracy wynikające z przytoczonej definicji legalnej. Po pierwsze, określenie „przychód ze stosunku pracy” (z tytułu zatrudnienia w ramach stosunku pracy - art. 4 pkt 9 s.u.s., osiągniany przez pracowników u pracodawcy z tytułu zatrudnienia w ramach stosunku pracy - § 1 rozp. z 1998) oznacza, że przychód jest osiągniany ze względu na zatrudnienie w ramach stosunku pracy, że zatrudnienie to w decydującym stopniu umożliwia osiągnięcie tego przychodu. Kwalifikacji przychodu jako przychodu ze stosunku pracy nie można natomiast uzależniać od tego, aby mógł on być uzyskiwany wyłącznie przez pracownika, jak twierdzi skarżąca powołując się na wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 10 lutego 2005 r. (z mylnym wskazaniem sygnatury „I SA/Wr 1083/03”, podczas, gdy chodzi o sprawę „I SA/Wr 1038/03”). Zasadniczo nie ma prac, które mogłyby być wykonywane wyłącznie przez pracowników. To, że praca jest wykonywana akurat na podstawie stosunku pracy zależy od uzgodnienia stron (art. 11 k.p.). Osiągnięcie przychodu pozostające w prawnym lub faktycznym związku z takim zatrudnieniem jest więc wystarczające dla uznania, że jest to przychód ze stosunku pracy w rozumieniu art. 12 p.d.o.f., nawet gdy mógłby być uzyskiwany w związku z pracą świadczoną na innej podstawie. W okolicznościach sprawy jest oczywiste, że kwoty pochodzące z napiwków wpływających na konto pracodawcy (skarżącej) z płatności kartą dokonywanych w rewirze Wojciecha O., pozostawały w związku z pracą, którą wykonywał na podstawie stosunku pracy. Z tych względów twierdzenia kwestionujące istnienie takiego związku są bezpodstawne.

Nietrafne jest także twierdzenie skarżącej, że wypłata kwot pochodzących z napiwków płaconych kartą nie stanowi przychodu ze stosunku pracy, lecz z innych

źródła, ponieważ jedynie ze względów technicznych pracownik nie otrzymuje napiwku bezpośrednio od klienta, lecz za pośrednictwem pracodawcy. Pomiedzy sytuacją, w której kelner dostaje napiwek „do ręki” od klienta restauracji, a sytuacją, gdy kwota ta jest doliczana do rachunku i przekazywana przez klienta kartą płatniczą na konto pracodawcy, a dopiero następnie przekazywana przez pracodawcę pracownikowi, istnieje zasadnicza różnica. W pierwszym przypadku jest to świadczenie spontaniczne, dokonujące się w relacji klient-kelner, jakkolwiek również ono jest uwarunkowane funkcjonowaniem zakładu, w którym kelner świadczy pracę i może uzyskiwać napiwki. W drugim przypadku, zachodzącym w niniejszej sprawie, wypłata napiwku jest zorganizowana przez pracodawcę. Nie ma też wątpliwości, że zorganizowanie takiego systemu służy uzyskaniu środków zwiększających dochody pracowników i pośrednio odciążających pracodawcę, który może zatrudniać kelnerów oferując im skromniejsze wynagrodzenie, rekompensowane perspektywą zorganizowanego uzyskiwania napiwków. Jest to więc zorganizowany przez pracodawcę system pozyskiwania środków finansowych wypłacanych następnie pracownikom przez pracodawcę, na którego konto, dzięki zaplanowanemu działaniu pracodawcy, środki te wpłynęły. Na kwalifikację tych wypłat jako przychodu ze stosunku pracy nie ma wpływu to, czy kwoty z pobieranych w ten sposób napiwków są przeznaczone na wypłaty wyłącznie dla pracownika, który obsługuje określony rewir, czy też są dzielone według określonego klucza między większą liczbę osób, jak miało to miejsce w kasynach gry, w stanach faktycznych powołanych w dalszych wywodach spraw rozstrzyganych przez sądy administracyjne. Istotne jest to, że wypłaty te są dokonywane przez pracodawcę, dzięki zorganizowanemu przez niego systemowi pozyskiwania środków finansowych od klientów. Warto przypomnieć, że zgodnie z art. 12 p.d.o.f. źródło finansowania wypłat i świadczeń nie ma znaczenia dla możliwości zakwalifikowania ich jako przychodu ze stosunku pracy. Wbrew pogładowi wyrażonemu przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku w wyroku z dnia 3 czerwca 2008 r., I SA/Gd 46/08 (LEX nr 479876), nie jest też konieczne, aby pracodawca i pracownik „realizując zasadę zgodnego oświadczenia woli w ramach ustalania warunków płacy” odnieśli się „do kwestii napiwków w ramach zawieranej umowy, czy też w regulaminie wynagradzania, a nawet w regulaminie pracy”. Zaliczenie wypłaty do przychodu ze stosunku pracy w rozumieniu art. 12 p.d.o.f. nie zależy bowiem od uznania jej za składnik wynagrodzenia za pracę (zob. uzasadnienie wyroku Sądu Apelacyjnego w Łodzi z dnia 27 września 2000 r., III APa 26/00). To, czy w rozpoznawanej sprawie przed-

miotowe wypłaty były objęte uzgodnieniem stron umowy o pracę nie ma więc znaczenia, jakkolwiek z okoliczności sprawy można wnosić, że były one dokonywane co najmniej na podstawie akceptowanego przez nie zwyczaju. Należy również uznać, że rozpatrywane wypłaty pochodziły od pracodawcy, a nie od klienta. Z chwilą wpłacenia należności na konto pracodawcy następowało bowiem zerwanie związku klient-kelner, a do wypłaty był zobowiązany pracodawca. Nie ma też wątpliwości, że w razie sporu o wypłatę kwot pochodzących z napiwków płaconych kartą, roszczenia kelnera musiałyby być adresowane do pracodawcy, a nie do klienta. Co więcej, nawet, gdyby przyjąć, że w systemie płatności kartą napiwek pozostaje świadczeniem dobrowolnym (co może budzić wątpliwości, skoro jest doliczany do rachunku automatycznie), to w chwili przekazania go na rachunek pracodawcy, ten podmiot (na podstawie zwyczaju, umowy, regulaminu) staje się zobowiązany do wypłacenia go kelnerowi. Oznacza to, że wypłata kwoty pochodzącej z napiwku płaconego kartą staje się świadczeniem należnym, obowiązkowym, co odpowiada podstawowemu słownikowemu znaczeniu terminu „wypłata”, użytemu przez ustawodawcę w rozważanym przepisie (zob. Słownik języka polskiego, red. M. Bańko, PWN, Warszawa 2007, tom 6, s. 186). Dla pełnej jasności należy jednak zauważyć, że roszczeniowy charakter tej wypłaty nie jest niezbędnym warunkiem zaliczenia jej do przychodu w rozumieniu art. 12 p.d.o.f. (przepis ten zalicza do przychodu np. nagrody). Nawet więc, gdyby - napiwki pracodawca rozdzielał - zgodnie ze zwyczajem lub umową z pracownikami, uznaniowo, to nie odebrało by to tym wypłatom charakteru przychodu ze stosunku pracy. Także w naturalnym rozumieniu „wypłata” jedynie „zwykle” oznacza należność (zob. Słownik języka polskiego, j.w.). W rezultacie należy uznać, że w istocie rzeczy w rozważanej sytuacji pracownik nie otrzymuje napiwku, lecz kwotę wypłacaną przez pracodawcę, której źródłem finansowania są napiwki płacone kartą.

Dla zaliczenia przychodu uzyskiwanego z rozważanych wypłat do przychodu ze stosunku pracy nie ma także znaczenia to, że ich wysokość zależy od liczby klientów i podlega wahaniom. Z art. 12 p.d.o.f. wynika bowiem, że do przychodu ze stosunku pracy wlicza się wypłaty niezależnie od tego, czy ich wysokość została z góry ustalona. Opisane wypłaty mają więc cechy przychodu ze stosunku pracy w rozumieniu art. 12 p.d.o.f. Tym samym, zgodnie z art. 18 ust. 1 i art. 20 ust. 1 w związku z art. 4 pkt 9 s.u.s. stanowią one podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe oraz chorobowe i wypadkowe. Dlatego należy przyjąć, że wypłaty finansowane z napiwków doliczanych do rachunku płaconego kartą płatni-

czą, wypłacane kelnerowi (pracownikowi) przez pracodawcę, na którego konto wpływają, z zachowaniem zasady, że kelner otrzymuje kwoty równoważne napiwkom zapłaconym kartą w jego rewirze, powinny być wliczane do podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne (art. 18 ust. 1 i art. 20 ust. 1 w związku z art. 4 pkt 9 s.u.s. i art. 12 p.d.o.f.). Należy wskazać, że za powyższym wnioskiem przemawia też, podniesiony przez Sąd Apelacyjny i niekwestionowany przez skarżącą argument, że w zawartym w § 2 rozp. z 1998 r. katalogu przychodów niewliczanych do podstawy wymiaru składek nie wymieniono napiwków. Przyjęta wyżej wykładnia ma także oparcie w orzeczeniach sądów administracyjnych, włączających do definicji przychodów ze stosunku pracy zawartej w art. 12 p.d.o.f. wypłaty napiwków wypłaconych w kasynach gry (zob. np. wyrok NSA z dnia 14 listopada 2003 r., I SA/Łd 1493/02, LEX nr 102761, z aprobuską glosą P. Borszowskiego, Przegląd Orzecznictwa Polskiego 2005 nr 2, s. 122). Nie przeczą mu natomiast orzeczenia tych sądów, które odmawiają wliczenia napiwków do obrotu przedsiębiorstw hotelowych lub gastronomicznych, opodatkowanego podatkiem VAT (np. wyrok WSA w Szczecinie z dnia 8 lipca 2009 r., I SA/Sz 322/09, LEX nr 570464). Stanowisko to opiera się bowiem na argumentach, niemających odniesienia do przychodów rozważanych w związku z niniejszą sprawą, że sprzedaż tego rodzaju usług nie kształtuje obrotu będącego podstawą ich opodatkowania.

W stanie faktycznym sprawy dodatkowym argumentem za uznaniem kwot pochodzących z napiwków uiszczanych kartą płatniczą za element przychodu w rozumieniu art. 12 p.d.o.f. jest to, że strona pozwana naliczała od nich należny podatek dochodowy od osób fizycznych.

Wobec powyższego Sąd Najwyższy, na podstawie 398¹⁴ k.p.c. orzekł jak w sentencji.

=====