



Sygn. akt II UK 110/12

WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 23 listopada 2012 r.

Sąd Najwyższy w składzie :

SSN Beata Gudowska (przewodniczący, sprawozdawca)

SSN Jerzy Kwaśniewski

SSN Krzysztof Staryk

w sprawie z wniosku PPHU „G.” Spółka z o.o. w B.
przeciwko Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych Oddziałowi w B.
przy udziale zainteresowanych: R. A. i in., ,
o składki,
po rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym w Izbie Pracy, Ubezpieczeń
Społecznych i Spraw Publicznych w dniu 21 września 2012 r.,
skargi kasacyjnej organu rentowego na wyroku Sądu Apelacyjnego w [...] z dnia 21 września 2011 r.,

oddala skargę.

UZASADNIENIE

Zakład Ubezpieczeń Społecznych, Oddział w B. decyzją z dnia 10 maja 2006 r. stwierdził nieprawidłowe ustalenie przez płatnika PPHU „G. ”, spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością podstawy wymiaru składek z tytułu

ubezpieczenia pracowników zatrudnionych za granicą. W ocenie organu ubezpieczeń społecznych, nie należało pomniejszać podstawy wymiaru składek odprowadzanych od wypłat wynagrodzenia za urlop i ekwiwalentu za urlop niewykorzystany o kwoty odpowiadające równowartości diet przysługujących z tytułu podróży służbowej poza granicami kraju oraz o kwoty dodatków za rozłąkę za każdy dzień urlopu wypoczynkowego, jak też za każdy dzień, za który wypłacono ekwiwalent za niewykorzystany urlop, za okresy, w których pracownicy spółki przebywali w kraju.

Decyzja ta została zmieniona wyrokiem Sądu Okręgowego, Sądu Pracy i Ubezpieczeń Społecznych w B. z dnia 27 grudnia 2007 r., który stwierdził, że pomniejszenie podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne w objętym decyzją okresie od stycznia 1999 r. do września 2005 r. było prawidłowe. Pracownicy płatnika świadczącego przewozy drogą śródlądową w Niemczech byli zgłoszeni do ubezpieczeń społecznych w Polsce jako kierowani przejściowo do pracy za granicą. W odniesieniu do tych pracowników, zgodnie z § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe (Dz.U. z 1998 r. Nr 161, poz. 1106 ze zm.), wyłączeniu z podstawy wymiaru składek podlega równowartość 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, stanowiący podstawę wymiaru składek nie może być niższy od kwoty przeciętnego wynagrodzenia, o którym mowa w art. 19 ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (jednolity tekst: Dz.U. z 2009 r., Nr 205, poz. 1585 ze zm.). Sąd uznał za niedopuszczalne rozróżnianie i jakąkolwiek dyskryminację pracowników z tego powodu, że zdecydowali się wykorzystać urlop, a także nie dopatrywał się racji w rozróżnianiu pracowników ze względu na to, w jakim kraju spędzili urlop wypoczynkowy, skoro podczas urlopu miejsce ich pracy nie ulega zmianie.

Przy ponownym rozpoznaniu sprawy Sąd Okręgowy w B., po uchyleniu jego wyroku przez Sąd Apelacyjny z powodu nieważności postępowania, podkreślił, że niepomniejszenie podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne o kwoty odpowiadające równowartości diet, w przypadku wynagrodzeń urlopowych prowadziłoby do naliczania wyższych składek od wynagrodzeń za urlop niż od wynagrodzeń za pracę, a w konsekwencji do wypłacenia wynagrodzenia urlopowego w kwocie mniejszej niż wynagrodzenie za pracę netto. Zważył, że podstawę wymiaru składki stanowi miesięczne wynagrodzenie ze stosunku pracy niezależnie od tego, czy jest wynagrodzeniem za pracę, czy wynagrodzeniem urlopowym, toteż w wyroku z dnia 16 grudnia 2010 r. zmienił zaskarżoną decyzję, ustalivszy podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne w wysokości wskazanej przez PPHU „G. ”.

Wyrokiem z dnia 21 września 2011 r. Sąd Apelacyjny, Sąd Pracy i Ubezpieczeń Społecznych oddalił apelację Zakładu Ubezpieczeń Społecznych. Podzielając ustalenia faktyczne Sądu pierwszej instancji oraz jego ocenę prawną wskazał, że organ rentowy nietrafnie wyłożył określenie „dzień pobytu za granicą”, o którym mowa w § 2 ust. 1 pkt 16 oraz pkt 18 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z 18 grudnia 1998 r. Zdaniem Sądu Apelacyjnego, miejsce, w którym w czasie korzystania z urlopu wypoczynkowego przebywa pracownik świadczący pracę poza granicami kraju nie ma znaczenia przy ustalaniu podstawy wymiaru składek na jego ubezpieczenie. Ustalanie liczby dni pobytu pracowników poza granicami kraju od przekroczenia granicy do dnia powrotu dotyczy przepisu § 2 pkt 15 rozporządzenia, odnoszącego się do pracowników odbywających podróże służbowe; zainteresowani pracownicy skarżącego nie odbywali podróży służbowych, lecz wykonywali powierzone obowiązki za granicą i mieli prawo do wypłat rekompensujących im zwiększone wydatki na wyżywienie i nocleg. Te wypłaty są wyłączone z podstawy wymiaru składek na ich ubezpieczenie społeczne w części wynagrodzenia odpowiadającego równowartości diety z tytułu podróży służbowej przysługującej poza granicami kraju (§ 2 pkt 16 rozporządzenia) oraz do wysokości kwoty z tytułu rozłąkowego, która została zwolniona z podatku dochodowego od osób fizycznych (§ 2 pkt 18 rozporządzenia).

Skarga kasacyjna organu ubezpieczeń społecznych, obejmująca wyrok Sądu drugiej instancji w całości, zawierająca wniosek o jego uchylenie oraz uchylenie wyroku Sądu pierwszej instancji i oddalenie odwołania, została oparta na podstawie naruszenia przepisów prawa materialnego przez błędną wykładnię § 2 pkt 16 i 18 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. Wytknięty w skardze błąd polegał na stwierdzeniu, że kwoty stanowiące równowartość diety z tytułu podróży służbowej za każdy dzień urlopu wypoczynkowego oraz za każdy dzień, za który wypłacono ekwiwalent za niewykorzystany urlop oraz kwoty dodatków rozłąkowych za każdy dzień urlopu wypoczynkowego oraz za każdy dzień, za który wypłacono ekwiwalent za niewykorzystany urlop, podlegają wyłączeniu z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne za pracowników zatrudnionych poza granicami kraju. W ocenie skarżącego, takie wyłączenie nie wynika z wymienionych w podstawie skargi przepisów, które nie wykluczają z podstawy wymiaru składek wynagrodzeń za urlop wypoczynkowy oraz ekwiwalentów za niewykorzystany urlop. Skarżący odwołał się przy tym do przepisów w sprawie wysokości oraz warunków ustalania należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej poza granicami kraju, podnosząc, że zgodnie z § 2 pkt 1 obowiązującego do dnia 5 czerwca 2001 r. rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 3 lipca 1998 r. w sprawie zasad ustalania oraz wysokości należności przysługujących pracownikom z tytułu podróży służbowej poza granicami kraju (Dz.U. z 1998 r., Nr 89, poz. 568), § 3 pkt 1 obowiązującego od dnia 6 czerwca 2001 r. do dnia 31 grudnia 2002 r. rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 8 maja 2001 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania oraz wysokości należności przysługujących pracownikowi z tytułu podróży służbowej poza granicami kraju (Dz.U. z 2001 r., Nr 50, poz. 525), a także § 3 pkt 1 obowiązującego od dnia 1 stycznia 2003 r. rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 19 grudnia 2002 r. w sprawie wysokości oraz warunków ustalania należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery

budżetowej z tytułu podróży służbowej poza granicami kraju (Dz.U. z 2002 r. Nr 236, poz. 1991). Wskazał, że czas pobytu pracownika poza granicami kraju liczy się – przy podróży lądowej - od chwili przekroczenia granicy polskiej w drodze za granicę do chwili przekroczenia granicy polskiej w drodze powrotnej do kraju. Pracownicy odwołującej się spółki otrzymali wynagrodzenie za urlop wypoczynkowy, ekwiwalent za urlop wypoczynkowy oraz dodatki rozłąkowe za każdy dzień urlopu wypoczynkowego oraz za każdy dzień, za który wypłacono ekwiwalent za niewykorzystany urlop, kiedy poza granicami kraju nie przebywali.

Sąd Najwyższy zważył co następuje:

Zasada ustalania wysokości składek na ubezpieczenia emerytalne, rentowe, wypadkowe i chorobowe polega na odniesieniu się do wysokości bazowej, którą – zgodnie z art. 18 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych – stanowi przychód zdefiniowany w art. 4 pkt 9 ustawy jako przychody w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych. Stosownie do art. 10 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (jednolity tekst: Dz.U. z 2012 r. Nr 361 ze zm.), przychód którego źródłem jest stosunek pracy, obejmuje – jak stanowi art. 12 ust. 1 tej ustawy – wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne oraz wartość pieniężną świadczeń w naturze lub 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.

Podstawy wymiaru składek nie stanowią niektóre rodzaje przychodów, które – na podstawie upoważnienia z art. 21 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych – określa w drodze rozporządzenia minister właściwy do spraw zaopatrzenia społecznego. W czasie objętym zaskarżoną decyzją (od stycznia 1999 r. do września 2005 r.) obowiązywało rozporządzenie Ministra Pracy i

Polityki Socjalnej z 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe w brzmieniu pierwotnym, odnoszącym się do składek należnych za okres do 1 stycznia 2004 r., wyłączające w § 2 ust. 1 z podstawy wymiaru składek z tytułu podróży służbowych (pkt 15), część wynagrodzenia pracowników zatrudnionych za granicą w polskich zakładach pracy, odpowiadającą równowartości diety przysługującej z tytułu podróży służbowej poza granicami kraju, za każdy dzień pobytu (pkt 16) oraz należności przysługujące pracownikom z tytułu wykonywania pracy poza stałym miejscem pracy lub stałym miejscem zamieszkania: dodatki, ryczałty za rozłąkę oraz strawne - do wysokości, która z tego tytułu została zwolniona od podatku dochodowego od osób fizycznych (pkt 18). Po zmianie dokonanej rozporządzeniem Ministra Gospodarki, Pracy i Polityki Społecznej z dnia 28 stycznia 2004 r. (Dz.U. Nr 14, poz. 124) wyłączenie obejmuje 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 (pkt 15), część wynagrodzenia pracowników zatrudnionych za granicą u polskich pracodawców, w wysokości równowartości diety przysługującej z tytułu podróży służbowych poza granicami kraju, za każdy dzień pobytu, określonej w przepisach w sprawie wysokości oraz warunków ustalania należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej poza granicami kraju (pkt 16) oraz dodatek za rozłąkę wypłacany pracownikom czasowo przeniesionym oraz strawne - do wysokości diet z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju, określonych 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.

Zmiana rozporządzenia nie spowodowała zmiany obowiązku składkowego, ale została przytoczona w celu wykazania, że jego przepisy od początku w sposób stanowczy różnicują i odmiennie regulują obowiązek składkowy odnośnie do dwu

grup pracowników wykonujących pracę poza miejscem siedziby pracodawcy. W § 2 ust. 1 pkt 15 ujęte są diety i inne należności z tytułu podróży służbowej, a w § 2 ust. 1 pkt 16 część wynagrodzenia, która tylko odpowiada równowartości diety przysługującej z tytułu podróży służbowej poza granicami kraju, za każdy dzień pobytu. Rozróżnienie to jest istotne, gdy się zważy, że pracownik otrzymuje diety ze względu na konieczność pokrycia zwiększonych kosztów wyżywienia, kosztów przejazdów, noclegów, dojazdów oraz innych udokumentowanych kosztów związanych z odbywaniem podróży, w wysokości określonej w przepisach wydanych w wykonaniu art. 77⁵ k.p., lecz wypłaty pokrywają inne potrzeby pracowników odbywających podróż służbową, a inne pracowników zatrudnionych za granicą w polskich zakładach pracy.

Podróż służbowa charakteryzuje się tym, że jest odbywana poza obszar miejscowości siedziby pracodawcy lub poza stałe miejsce pracy pracownika, na polecenie pracodawcy, w celu wykonania określonego przez pracodawcę zadania w czasie ograniczonym i zakładanym z góry (por. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 22 lutego 2008 r., I PK 208/07, OSNP 2009 nr 11–12, poz. 134). W tym pojęciu zawiera się cecha podróży służbowej jako zjawiska wśród obowiązków pracownika niecodziennego, okazjonalnego, w ramach pracowniczych powinności niezwykłego i nietypowego, stanowiącego pewien wyłom w zwykłym świadczeniu pracy ze względu na sporadyczność i przemijający czas trwania wysłania oraz wykonywanie konkretnie określonego zadania (por. wyroki Sądu Najwyższego z dnia 3 grudnia 2009 r., II PK 138/09, Monitor Prawa Pracy 2010 nr 6, s. 312, z dnia 9 lutego 2010 r., I PK 57/09, OSNP 2011 nr 15–16, poz. 200 i z dnia 3 kwietnia 2001 r., I PKN 765/00, OSNP 2003 nr 1, poz. 17).

Z wiążących Sąd Najwyższy ustaleń wynika, że zainteresowani nie byli wysłani w podróż służbową, lecz zatrudnieni za granicą w polskim zakładzie pracy i tam wykonywali swe zwykłe czynności pracownicze. W okresach wskazanych przez organ ubezpieczeń społecznych podlegali polskiemu ubezpieczeniu społecznemu jako obywatele polscy zatrudnieni za granicą, wysłani przez polskiego pracodawcę w ramach istniejącej umowy o pracę. Wysłanie pracownika na obszar innego państwa w celu wykonywania tam pracy na rzecz swego pracodawcy zostało – jako instytucja prawna – określone i wyłożone w decyzji Komisji

Administracyjnej ds. Koordynacji Systemów Zabezpieczenia Społecznego, Nr A2 z dnia 12 czerwca 2009 r., dotyczącej wykładni art. 12 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 883/2004 w sprawie ustawodawstwa mającego zastosowanie do pracowników delegowanych i osób wykonujących pracę na własny rachunek, tymczasowo pracujących poza państwem właściwym (Dz.Urz.UE C 106/5 z 24.4.2010). Wysłanie stabilizuje miejsce wykonywania pracy; krótkie przerwy w wykonywaniu pracy w przedsiębiorstwie w państwie zatrudnienia, bez względu na ich przyczynę (urlop, chorobę, szkolenie w przedsiębiorstwie delegującym itd.), nie stanowią przerwy okresu delegowania w rozumieniu art. 12 ust. 1 rozporządzenia (WE) nr 883/2004.

Status pracowników wysłanych znajduje odzwierciedlenie w ustaleniu składników wynagrodzenia, mających uzupełniać wynagrodzenie za pracę wykonaną. W zakresie tych składników, pomijanych przy obliczaniu podstawy wymiaru składek, prawodawca wskazał wyraźnie, że osobom wysłanym do pracy nie są wypłacane diety, lecz chodzi o ich równowartość. Równowartość wynagrodzeń, które – wzorem diety – uwzględniają sytuację faktyczną związaną ze świadczeniem pracy poza stałym miejscem zamieszkania, przy zwiększonych kosztach utrzymania, stanowi przychód, o którym mowa art. 18 ust. 1 w związku z art. 4 pkt 9 ustawy systemowej, lecz nie jest od tego przychodu odprowadzana składka na ubezpieczenia społeczne, o czym postanowiono w rozporządzeniu z dnia 18 grudnia 1998 r. (por. wyroki Sądu Najwyższego z dnia 18 kwietnia 2007 r., I UK 339/06, OSNP 2008 nr 9-20, poz. 148 i z dnia 29 września 2009 r., I UK 122/09, OSNP 2011 nr 9-10, poz. 136, z dnia 12 września 2012 r., II UK 45/12, niepubl.).

W wyroku z dnia 18 kwietnia 2007 r. Sąd Najwyższy zaaprobował i wypowiedział się zgodnie ze stanowiskiem prezentowanym w skardze kasacyjnej organu ubezpieczeń społecznych, że w podstawie wymiaru zasiłku chorobowego 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. W stanie faktycznym wówczas rozpoznawanej sprawy, obejmującym zatrudnienie za granicą u polskiego pracodawcy, Sąd Najwyższy przyjął, że ta część wynagrodzenia podlega

wyłączeniu z podstawy wymiaru składek. Uwzględnił, że 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, i uznał, że – biorąc to pod uwagę – ustawodawca zdecydował się zastosować w tym przypadku ulgę w opłacaniu składek na ubezpieczenia społeczne, zbliżoną do ulgi uzyskiwanej przez pracownika przebywającego w podróży służbowej poprzez wyłączenie z podstawy ich wymiaru części wynagrodzenia stanowiącej równowartość diety.

Stanowisko organu ubezpieczeń społecznych zaprezentowane w rozpoznawanej skardze kasacyjnej jest odmienne, przy czym nie zasługuje na aprobatę, gdyż pomija zależność zastosowania przepisów o podstawie wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne od rozstrzygnięcia co do statusu podróży odbywanych przez pracowników w celu wykonywania pracy.

Składki na ubezpieczenie społeczne pracowników, którzy nie wyjeżdżają poza stałe miejsce świadczenia pracy w ramach delegacji, lecz stale pracują w wyznaczonym miejscu za granicą, nie są pomniejszane o diety za czas pobytu w delegacji, gdyż takie diety nie są im wypłacane, lecz o równe tym dietom składniki związane ze świadczeniem pracy poza stałym miejscem zamieszkania. W tym wypadku należy przyjąć, że przepisy rozporządzenia posługujące się określeniem „równowartości diety za każdy dzień pobytu”, a nie wartością diet wypłaconych „za określone dni pobytu”, należy interpretować przy przyjęciu, że wyłączenie wskazanych kwot nie następuje ze względu na przebywanie poza granicami kraju. Określenie to nabiera logicznego znaczenia tylko wówczas, gdy jest odczytywane jako wskazanie sposobu obliczenia wartości wynagrodzenia w kwocie odpowiadającej diecie; odnoszące się do wartości pracy za granicą, za którą wypłacono by diety. Nie należy rozumieć go jako wskazania miejsca uzyskiwania wynagrodzenia lub miejsca przebywania w czasie, za który wynagrodzenie przysługuje, uwzględniając, że w odniesieniu do pracowników niewykonywujących podróży służbowych liczba dni pobytu za granicą nie jest wyodrębniana z ogólnego czasu pracy wykonywanej poza krajem.

Wszystko to odnosi się jednakowo do wynagrodzeń za pracę, jak do stanowiących przedmiot sporu wynagrodzeń za urlop i ekwiwalentów za urlopy niewykorzystane, traktowanych jak jako składniki podstawy wymiaru składek. Należy uwzględnić, że wypłaty za urlop i ich ekwiwalenty stanowią przychód pracownika pochodzący ze źródła, którym jest stosunek pracy (art. 171 i 172 k.p.) i uwzględniane są w art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Przepisy rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r. nie wyróżniają tych wypłat, nie jest więc uzasadnione – wobec braku podstaw prawnych takiego różnicowania – odrębne potraktowanie i wyłączenie z podstawy wymiaru składki równowartości diet wypłacanych przy wynagrodzeniu, a włączenie ich do podstawy wymiaru składek należnych od wynagrodzeń urlopowych.

Konkludując, świadczenia uzyskiwane w związku ze zwiększonymi kosztami utrzymania przez pracowników wysłanych do pracy za granicę nie są uwzględniane w podstawie wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne z tytułu wynagrodzenia za urlop wypoczynkowy lub jego ekwiwalentu; w podstawie wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne od wynagrodzenia za urlop i ekwiwalentu za urlop pracowników delegowanych do pracy za granicą nie uwzględnia się kwot stanowiących równowartość diet z tytułu podróży służbowej oraz dodatków za rozłąkę. Nakazuje to podzielić argumenty Sądu drugiej instancji, który uznał za nieistotne miejsce pobytu pracownika w czasie urlopu, uwzględniając również, że wypłata ekwiwalentu za urlop nie wskazuje na przebywanie poza miejscem pracy.

Mając to na względzie, Sąd Najwyższy orzekł o oddaleniu skargi kasacyjnej na podstawie art. 398¹⁴ k.p.c.