

Sygn. akt: III AUa 341/12

WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 26 października 2012 r.

Sąd Apelacyjny w Łodzi, III Wydział Pracy i Ubezpieczeń Społecznych

w składzie:

Przewodniczący: SSA Janina Kacprzak (spr.)

Sędziowie: SSA Maria Padarewska - Hajn

SSO del. Hanna Parzybut-Dan

Protokolant: stażysta Przemysław Trębacz

po rozpoznaniu w dniu 19 października 2012 r. w Łodzi

sprawy **Powiatowego Inspektoratu Weterynarii w K. przy udziale K. M., J. C., A. H., M. I., J. J., A. K. (1), A. K. (2), S. M., J. M., R. P., R. S., J. S., A. T., D. U., K. W., A. Ż.**

przeciwko **Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych Oddziałowi w O.**

o wysokość składki na ubezpieczenie zdrowotne,

na skutek apelacji Powiatowego Inspektoratu Weterynarii w K.

od wyroku Sądu Okręgowego - Sądu Pracy i Ubezpieczeń Społecznych w Kaliszu z dnia 9 grudnia 2011 r., sygn. akt: V U 1257/11;

1. zmienia zaskarżony wyrok oraz poprzedzającą go decyzję Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddziału w O. i ustala, że Powiatowy Inspektorat Weterynarii w K. nie jest zobowiązany do uiszczenia składek na ubezpieczenie zdrowotne w kwocie 12 482,24 zł (dwanaście tysięcy czterysta osiemdziesiąt dwa złote dwadzieścia cztery grosze) za okres od stycznia 2007 roku do grudnia 2009 roku;

2. zasądza od Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddziału w O. na rzecz Powiatowego Inspektoratu Weterynarii w K. kwotę 2430,00 zł (dwa tysiące czterysta trzydzieści złotych) tytułem zwrotu kosztów postępowania za drugą instancję.

III AUa 341/12

UZASADNIENIE

Zaskarżonym wyrokiem Sąd Okręgowy – Sąd Pracy i Ubezpieczeń Społecznych

w K. oddalił odwołanie Powiatowego Inspektora Weterynarii w K. od decyzji z dnia 14 czerwca 2011 r. stwierdzającej, że odwołujący jako płatnik składek nieprawidłowo naliczał składki na ubezpieczenia społeczne, wypadkowe, ubezpieczenie zdrowotne i Fundusz Pracy i obciążającej konto płatnika kwotami: 424,99 zł na ubezpieczenie wypadkowe, 12 482,24 zł na ubezpieczenie zdrowotne i 375,33 zł na Fundusz Pracy.

Sąd pierwszej instancji ustalił w rozpoznawanej sprawie: płatnik składek Powiatowy Inspektor Sanitarny w K. w okresie od stycznia 2007 roku do grudnia 2009 roku zawierał umowy zlecenia z lekarzami weterynarii (osobami wezwanymi przez Sąd pierwszej instancji do udziału w sprawie w charakterze zainteresowanych). W ramach zawartych umów zleceniobiorcy mieli za zadanie wykonywanie określonych czynności wskazanych w decyzji administracyjnej wydanej na podstawie art. 16 ust.2 ustawy z dnia

29 stycznia 2004 r. o inspekcji weterynaryjnej. Za wykonanie tych czynności płatnik przewidział dla zleceniobiorców wynagrodzenie według zasad i w wysokości określonej w rozporządzeniu Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z dnia 2 sierpnia 2004 r. w sprawie warunków i wysokości wynagrodzenia za wykonane czynności przez lekarzy weterynarii i inne osoby wyznaczone przez Powiatowego Lekarza Weterynarii. Ponadto w umowie określono również prawo dla zleceniobiorców do zwrotu udokumentowanych kosztów dojazdu według stawek określonych w przepisach w sprawie warunków ustalania oraz sposobu dokonywania zwrotu kosztów używania dla celów służbowych samochodów osobowych, wymienionych w załączniku do rozporządzenia. Płatnik rozliczając zleceniobiorców z tytułu wykonania powierzonych zadań wypłacał im wskazane wyżej należności, przy czym ustalając wysokość składki na ubezpieczenie zdrowotne pominął wskazany wyżej zwrot kosztów dojazdów. Od tej części należności płatnik nie odprowadzał składek.

W tak ustalonym stanie faktycznym Sąd pierwszej instancji uznał, że odwołanie płatnika składek zaskarżającego wskazaną wyżej decyzję w części dotyczącej obciążenie konta płatnika kwotą 12 482,24 zł z tytułu składek na ubezpieczenie zdrowotne, nie zasługuje na uwzględnienie. Powołując się na przepisy art. 18 ust. 1 i 3 ustawy z dnia 13 listopada 1998 roku o systemie ubezpieczeń społecznych oraz art. 81 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 roku o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanej ze środków publicznych, wywiódł w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku, że w podstawie wymiaru składek uwzględnia się wszystkie wypłaty, które w myśl ustawy o podatku dochodowym są przychodami.

Podstawą wymiaru składek są więc wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne oraz wartość pieniężna świadczeń w naturze bądź ich ekwiwalenty, bez względu na źródło finansowania tych wypłat i świadczeń. Jeżeli zatem z umowy wynika, że zleceniobiorcy zagwarantowano zwrot kosztów podróży (delegacji), to kwoty te stanowią przychód w rozumieniu przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, a w konsekwencji stanowią podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie zdrowotne. Fakt, że wolne od podatku dochodowego są diety i inne należności za czas podróży osoby niebędącej pracownikiem nie ma żadnego wpływu na ustalenie podstawy wymiaru składek. Dalej Sąd Okręgowy wywiódł, że w sprawie nie ma zastosowania przepis § 2 pkt. 13 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, albowiem przepis ten przy umowach zlecenia ma zastosowanie dopiero od dnia 1 sierpnia 2010 r.

Wyrok Sądu pierwszej instancji zaskarżony został w całości apelacją płatnika składek – Powiatowego Inspektoratu Weterynarii w K.. Apelacja zarzuca zaskarżonemu wyrokowi brak przyjęcia za podstawę rozstrzygnięcia istniejącego stanu prawnego, który był uregulowany w art. 83 ust. 3 ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 roku o świadczeniach z opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych.

Powołując się na powyższe skarżący wniósł o zmianę zaskarżonego wyroku poprzez uwzględnienie odwołania całości oraz o zasądzenie od pozwanego na rzecz odwołującego kosztów procesu i kosztów zastępstwa procesowego według norm przepisanych, ewentualnie o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania, przy uwzględnieniu kosztów postępowania odwoławczego. Na rozprawie przed Sądem Apelacyjnym pełnomocnik płatnika składek sprostował apelację, wskazując na błędne podanie w niej wartości przedmiotu zaskarżenia. Poparł apelację zaskarżającą wyrok w całości, przy wartości przedmiotu zaskarżenia wynoszącej 12 482,24 zł.

Organ rentowy wniósł o oddalenie apelacji.

Sąd Apelacyjny w Łodzi zważył, co następuje: apelacja zasługuje na uwzględnienie. Niespornym w sprawie jest, że zainteresowani zleceniobiorcy – lekarze weterynarii - nie byli pracownikami Powiatowego Inspektora Weterynarii w K. – płatnika składek. W ramach umów zlecenia, w okresie od stycznia 2007 r. do grudnia 2009

r., wykonywali oni zadania Inspekcji Weterynaryjnej określone w przepisach ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. o Inspekcji Weterynaryjnej (Dz.U. nr 33, poz. 287, ze zm.). Z tego tytułu otrzymywali wynagrodzenie według stawek wymienionych w załączniku do rozporządzeniu Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z dnia 2 sierpnia 2004 r. (Dz.U. z 2004 r., nr 178, poz. 1837, ze zm.) i określonych kwotowo za każdą zleconą czynność. Przy czym umowy nie określały tych stawek lecz odsyłały do przepisów powołanego rozporządzenia. W myśl § 1 rozporządzenia (w brzmieniu przepisów rozporządzenia obowiązujących w spornym okresie) wynagrodzenie zleceniobiorców składało się z części podstawowej, której wysokość, ustalano według stawek określonych w załączniku do rozporządzenia oraz zwrotu udokumentowanych kosztów dojazdu do miejsc, w których czynności miały być wykonywane. Jednakże, zgodnie z § 1 ust. 3 i ust. 4 rozporządzenia do wynagrodzenia, określonego wyżej nie wliczało się zwrotu udokumentowanych kosztów, jeżeli powiatowy lekarz weterynarii zapewnił środek transportu umożliwiający dojazd związany z wykonywaniem czynności.

Niespornym w rozpoznawanej sprawie jest również to, że z tytułu przedmiotowych umów zlecenia zleceniobiorcy nie byli objęci obowiązkowymi ubezpieczeniami emerytalnymi i rentowymi, natomiast płatnik składek był zobowiązany do odprowadzania od ich wynagrodzeń składek na ubezpieczenia zdrowotne. Powiatowy Inspektor Sanitarny odprowadzał składki na ubezpieczenia zdrowotne, przyjmując za podstawę wymiaru składek wyłącznie wynagrodzenie podstawowe. Sporna kwota wymiaru składek, którą organ rentowy obciążył konto płatnika stanowi różnicę pomiędzy podstawą wymiaru składek ustaloną przez organ rentowy z kwot faktycznie wypłacanych zleceniobiorcom, obejmujących wynagrodzenie podstawowe i zwrot kosztów podróży, a podstawą wymiaru składek ustaloną przez płatnika wyłącznie z wynagrodzenia zwanego w rozporządzeniu wynagrodzeniem podstawowym. Zatem istota sporu w przedmiotowej sprawie sprowadza się do rozstrzygnięcia zagadnienia, czy do podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia zdrowotne lekarzy weterynarii nie będących pracownikami Inspekcji Weterynaryjnej, wykonujących zadania tej Inspekcji w ramach umów zlecenia, wchodzi kwoty wypłacane zleceniobiorcom z tytułu zwrotu kosztów podróży do miejsc, w których czynności te są wykonywane.

Zgodnie z art. 66 ust. 1 pkt 1 lit. e ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych, w brzmieniu tego przepisu w okresie objętym sporem (Dz.U z 2004 r., nr 210, poz. 2135, ze zm.; tekst. jedn. Dz.U z 2008 r., nr 164, poz. 1027, ze zm.) osoby wykonujące pracę na podstawie umowy agencyjnej lub umowy zlecenia albo innej umowy o świadczenie usług, do której zgodnie z przepisami Kodeksu Cywilnego stosuje się przepisy dotyczące zlecenia, lub osobami z nimi współpracującymi, objęte są obowiązkiem ubezpieczenia zdrowotnego. Do ustalenia podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie zdrowotne tych osób, po myśli art. art. 81 ust. 1 tej ustawy stosuje się przepisy określające podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe tych osób, z zastrzeżeniem ust. 5, 6 i 10, przy czym zastrzeżenia te nie dotyczą przedmiotu sprawy. Z treści tego przepisu jednoznacznie wynika, że podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia zdrowotne stanowi podstawa wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe. Sposób ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia rentowe i ubezpieczenie emerytalne osób wykonujących pracę w ramach umowy zlecenia określa art. 18 ust. 3 ustawy odsyłający do ustępu 1 tego artykułu oraz art. 18 ust. 7 ustawy z 13 października 1998 roku o systemie ubezpieczeń społecznych, zwanej dalej ustawą systemową. W przedmiotowej sprawie, ze względu na sposób ustalania wynagrodzeń zainteresowanych zleceniobiorców, ma zastosowanie pierwszy z wymienionych przepisów, to jest art. 18 ust. 3 ustawy systemowej. Stąd też podstawą wymiaru składek na ubezpieczenia zdrowotne zainteresowanych zleceniobiorców jest przychód uzyskany z tytułu wykonywania tej umowy. Ustawa systemowa nie zawiera definicji przychodu, odsyłając w tym zakresie poprzez art. 4 pkt 9 do definicji przychodu zawartej w ustawie o podatku dochodowym. Zatem po myśli art. 18 ust. 1 i ust. 3 ustawy systemowej wszystko to co jest przychodem w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym stanowi podstawę wymiaru składek. Przy czym ustawodawca w art. 21 ustawy systemowej upoważnił właściwego ministra do spraw zabezpieczenia społecznego do określenia w drodze rozporządzenia szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek oraz wyłączenia z podstawy wymiaru składek niektórych rodzajów przychodów. Na podstawie art. 21 ustawy systemowej zostało wydane 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. z 1998 r. nr 161, poz. 1106, ze zm.). W § 2 tego rozporządzenia wyłączono spod składkowania niektóre przychody, w tym m.in. zwrot kosztów przejazdów samochodów prywatnych używanych do celów służbowych (§ 2 ust. 1 pkt 13), przy czym do końca lipca 2010 r. rozporządzenie to nie obejmowało zleceniobiorców. Z dniem 1 sierpnia zmieniono § 5 ust. 2 rozporządzenia, rozciągając zasady ustalania podstawy wymiaru składek i wyłączeń przychodów z tej podstawy, określonych w § 2, również na umowy zlecenia (§ 5 ust. 2 zmieniony przez § 1 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 9 lipca 2010 r. (Dz.U.2010.127.860). Dlatego też należy zgodzić się z Sądem pierwszej instancji, że powołane rozporządzenie nie ma zastosowania w przedmiotowej sprawie. To jednak brak jest podstaw do twierdzenia, że dopiero z dniem wejścia w życie zmiany przepisu § 2 ust. 2 powołanego rozporządzenia nie odprowadza się składek na ubezpieczenia zdrowotne od wydatków przeznaczonych na koszty dojazdów zleceniobiorców, o których mowa wyżej. Zmiana przedmiotowego rozporządzenia w zakresie wskazanym wyżej miała jedynie na celu dostosowanie tych uregulowań do obowiązującego systemu naliczania i odprowadzania składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne oraz przyjętą zasadą, że do ustalenia podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie zdrowotne zleceniobiorców, po myśli powołanego wyżej art. 81 ust. 1 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej stosuje się przepisy określające podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe tych osób. Nie ma żadnych racjonalnych przesłanek do twierdzenia, że zamiarem ustawodawcy było zróżnicowanie zasad odprowadzania składek na ubezpieczenia zdrowotne pracowników i zleceniobiorców, o których mowa w art. 18 ust. 3 ustawy systemowej. Zważyć bowiem należy, że ci ostatni otrzymują tylko wynagrodzenie według określonych stawek i zwrot kosztów poniesionych w związku z wykonywaniem zlecenia, a inne świadczenia podlegające wyłączeniu spod oskładkowania określone w rozporządzeniu wydanym na podstawie art.21 ustawy systemowej, nie dotyczą zleceniobiorców. Odpowiedzi na pytanie, jak należało ustalać przychód, od którego winny być odprowadzane składki na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne w latach 2007 – 2009 należy poszukiwać w ustawie o podatku dochodowym z uwzględnieniem normy określonej w art. 83 ust. 3 ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych, powołanej na wstępie – w odniesieniu do składek na ubezpieczenia zdrowotne.

Zgodnie z art. 11 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych przychodami (z zastrzeżeniami nie mającymi znaczenia w sprawie) są otrzymywane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze

i wartości pieniężne oraz wartości otrzymywanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń. Przy czym ustawa ta zawiera zwolnienia przedmiotowe od podatku dochodowego. Wolne od podatku dochodowego, zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 16 pkt a i b) tej ustawy są należności za czas podróży pracowników oraz osób niebędących pracownikami. Zwolnienie tego rodzaju przychodów od podatku dochodowego jest uzasadnione tym, że chociaż zleceniobiorca otrzymuje do swojej dyspozycji pieniądze (przychód w rozumieniu art. 11 ustawy o podatku dochodowym), to w istocie jego sytuacja majątkowa nie ulega zmianie. Nie osiąga żadnego dochodu. Otrzymuje bowiem tylko zwrot tego co wydał z własnych środków na wykonanie zlecenia. Skoro zatem płatnik składek nie odprowadza zaliczki na podatek dochodowy od przychodu z tytułu zwrotu wydatków na koszty podróży do miejsca wykonywania czynności zleconej nie nalicza również od kwoty zwrotu wydatków składki na ubezpieczenia zdrowotne, a to zgodnie z art. 83 ust. 3 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych. Przepis ten bowiem stanowił (w brzmieniu przepisów art. 83 obowiązującym w spornym okresie), że w przypadku nieobliczania zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych przez płatnika, zgodnie z przepisami ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, od przychodów stanowiących podstawę wymiaru składki innych niż określone w ust. 2 składkę obliczoną za poszczególne miesiące obniża się do wysokości o zł. Nie ulega wątpliwości, że płatnik składek nie naliczał od wymienionych wyżej przychodów zaliczki na podatek dochodowy zleceniobiorców, a zatem nie było podstaw do naliczania od tych kwot składki na ubezpieczenia zdrowotne.

Na marginesie wskazać należy, że z istoty czynności zleconych w ramach zadań Państwowej Inspekcji Weterynaryjnej, czynności te wykonywane są w różnych miejscach, wymagających ciągłego przemieszczania się po terenie objętym właściwością danego Powiatowego Inspektora. Nadto chociaż rozporządzenie Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z dnia 2 sierpnia 2004 r. w sprawie warunków i wysokości wynagrodzenia za wykonane czynności lekarzy weterynarii i inne osoby wyznaczone przez powiatowego lekarza weterynarii zwrot wydatków zalicza do wynagrodzeń, to

jednak tego rodzaju świadczenie nie jest wynagrodzeniem za zleconą czynność, bowiem stawki wynagrodzenia za poszczególne czynności zostały ściśle określone w załączniku do rozporządzenia. Natomiast zwrot kosztów podróży do miejsca wykonywania zleconej czynności należy się zleceniobiorcy tylko wówczas, gdy organ Inspekcji Weterynaryjnej nie zapewnił środka transportu, a nadto koszty podróży zostały udokumentowane.

Mając na uwadze powyższe Sąd Apelacyjny w Łodzi, na podstawie art. 386 § 1 k.p.c. zmienił zaskarżony wyrok, orzekając jak w sentencji.

O kosztach procesu Sąd orzekł na podstawie art. 98 § 1 k.p.c., zgodnie z zasadą odpowiedzialności za wynik postępowania, przy zastosowaniu stawek wynagrodzenia określonych w § 12 w zw. z § 6 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości Ministra Sprawiedliwości z dnia 18 września 2002 r. w sprawie opłat za czynności radców prawnych oraz ponoszenia przez Skarb Państwa kosztów pomocy prawnej udzielanej przez radcę prawnego z urzędu.