

Sygn. akt III AUa 1062/14

WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 9 czerwca 2015 r.

Sąd Apelacyjny w Łodzi III Wydział Pracy i Ubezpieczeń Społecznych w składzie:

Przewodniczący: SSA Anna Szczepaniak-Cicha (spr.)

Sędziowie: SSA Lucyna Guderska

del. SSO Joanna Baranowska

Protokolant: st. sekr. sąd. Joanna Sztuka

po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 26 maja 2015 r. w Ł.

sprawy (...) **Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością Spółki komandytowej z siedzibą w W. przy udziale zainteresowanych T. B., M. B., M. K., D. J. (1), E. K., M. R., D. S., R. S. i W. S.**

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

o podleganie dobrowolnemu ubezpieczeniu chorobowemu

na skutek apelacji (...) Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością Spółki komandytowej z siedzibą w W.

od wyroku Sądu Okręgowego w Kaliszu

z dnia 30 kwietnia 2014 r. sygn. akt V U 1343/13

1. **oddala apelację;**

2. **zasądza od (...) Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością Spółki komandytowej z siedzibą w W. na rzecz Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddziału w O. kwotę 3.555 (trzy tysiące pięćset pięćdziesiąt pięć) złotych tytułem zwrotu kosztów zastępstwa procesowego za drugą instancję.**

Sygn. akt III AUa 1062/14

UZASADNIENIE

Decyzjami z dnia 14 sierpnia 2013 r., nr (...) co do T. B., nr (...) co do M. B.; z dnia 16 sierpnia 2013 r., nr (...) co do M. K.; nr (...) co do D. J. (1); nr (...) co do E. K.; z dnia 20 sierpnia 2013 r., nr (...) co do M. R.; z dnia 21 sierpnia 2013 r., nr (...) co do D. S., nr (...) co do R. S. i nr (...) co do W. S., Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w O. ustalił, że podstawa wymiaru składek na ubezpieczenie wymienionych osób, podlegających ubezpieczeniu jako osoby wykonujące pracę na podstawie umów zlecenia u płatnika składek Centrum (...) Spółka z o.o. i Spółka Komandytowa z siedzibą w O. w okresie podanym w każdej z decyzji wynosi tyle, ile kwoty wskazane w sentencjach decyzji, z przypisaniem do konkretnych funduszy i konkretnych miesięcy. Organ rentowy w wyniku przeprowadzonej kontroli uznał, że płatnik wykazywał nieprawidłowe kwoty podstawy wymiaru składek za zleceniobiorców, wyłączając z podstawy wymiaru składek diety tych osób, pomimo że charakter wykonywanych umów zlecenia wskazywał, że zleceniobiorcy nie byli w podróży służbowej, ale świadczyli pracę na zasadzie oddelegowania, więc podstawa wymiaru składek winna być

ustalona w oparciu o treść § 2 ust 1 pkt 16, a nie 15 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe.

Odwołania od wszystkich tych decyzji złożył płatnik składek Centrum (...) Spółka z o.o. Spółka Komandytowa w O. wnosząc o zmianę decyzji i ustalenie, że od wypłaconych zleceniobiorcom należności, nazwanych dietami, nie ma obowiązku opłacania składek na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne, bądź o uchylenie zaskarżonych decyzji. Organ rentowy domagał się oddalenia odwołań. Sąd wezwał do udziału w sprawie w charakterze zainteresowanych T. B., M. B., M. K., D. J. (1), E. K., M. R., D. S., R. S. i W. S..

Sąd Okręgowy w Kaliszu wyrokiem z dnia 30 kwietnia 2014 r. zmienił zaskarżone decyzje w ten sposób, iż ustalił, że podstawa wymiaru składek dla D. J. (2) za październik 2012 r. na ubezpieczenie społeczne wynosi 350,22 zł, a na ubezpieczenie zdrowotne 302,21 zł, za grudzień 2012 r. na ubezpieczenie społeczne wynosi 818,58 zł, a na ubezpieczenie zdrowotne 706,35 zł, za luty 2013 r. na ubezpieczenie społeczne wynosi 2.792,55 zł, a na ubezpieczenie zdrowotne 2.409,03 zł, za marzec 2013 r. na ubezpieczenie społeczne wynosi 242,25 zł, a na ubezpieczenie zdrowotne 209,03 zł; podstawa wymiaru składek dla T. B. za grudzień 2012 r. na ubezpieczenie społeczne wynosi 525,72 zł, a na ubezpieczenie zdrowotne 445,01 zł, za luty 2013 r. na ubezpieczenie społeczne wynosi 2.167,03 zł, a na ubezpieczenie zdrowotne 1.869,93 zł, za marzec 2013 r. na ubezpieczenie społeczne wynosi 3.407,01 zł, z na ubezpieczenie zdrowotne 2.939,91 zł; podstawa wymiaru składek dla M. B. za październik 2012 r. na ubezpieczenie społeczne wynosi 3.502,17 zł, a na ubezpieczenie zdrowotne 3.022,03 zł, za grudzień 2012 r. na ubezpieczenie społeczne wynosi 2.505,71 zł, a na ubezpieczenie zdrowotne wynosi 2.162,20 zł, za marzec 2013 r. na ubezpieczenie społeczne wynosi 3.391,60 zł, a na ubezpieczenie zdrowotne 2.926,62 zł; podstawa wymiaru składek dla E. K. za lipiec 2012 r. na ubezpieczenie społeczne wynosi 2.324,52 zł, a na ubezpieczenie zdrowotne 2005,83 zł, za sierpień 2012 r. na ubezpieczenie społeczne wynosi 3.440,00 zł, z na ubezpieczenie zdrowotne 2.968,48 zł, za wrzesień 2012 r. na ubezpieczenie społeczne wynosi 931,44 zł, a na ubezpieczenie zdrowotne 803,74 zł, za marzec 2013 r. na ubezpieczenie społeczne wynosi 3.167,22 zł, a na ubezpieczenie zdrowotne 2.732,99 zł; podstawa wymiaru składek dla M. R. za lipiec 2012 r. na ubezpieczenie społeczne wynosi 1.714,67 zł, a na ubezpieczenie zdrowotne 1.479,59 zł, podstawa wymiaru składek dla R. S. za marzec 2013 r. na ubezpieczenie społeczne wynosi 3.507,41 zł, a na ubezpieczenie zdrowotne 3.026,55 zł. W pozostałym zakresie Sąd Okręgowy odwołania oddalił i zasądził od Centrum (...) na rzecz Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddziału w O. kwotę 5.160 zł tytułem zwrotu kosztów zastępstwa procesowego.

Sąd Okręgowy ustalił, że Centrum (...) Spółka z o.o. Spółka Komandytowa jest spółką, w której wspólnikami są J. P. (1), A. P., J. P. (2) i H. P.. Komplementariuszem jest Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością Centrum (...). Prezesem zarządu jest J. P. (1). Spółka prowadzi działalność w O. przy ulicy (...), w pomieszczeniach wynajmowanych. Na podstawie wypisu z rejestru Sąd ustalił, że przedmiotem aktywności spółki jest działalność wydawnicza w zakresie oprogramowania, działalność związana z oprogramowaniem, działalność związana z doradztwem w zakresie informatyki, z zarządzaniem urządzeniami informatycznymi, działalność usługowa w zakresie technologii informatycznych i komputerowych, działalność portali internetowych, przetwarzanie danych, zarządzanie stronami internetowymi, pośrednictwo pieniężne, finansowa działalność usługowa, działalność agentów i brokerów ubezpieczeniowych, pośrednictwo w obrocie nieruchomościami, zarządzanie nieruchomościami wykonywane na zlecenie, działalność prawnicza, działalność rachunkowo-księgowa, doradztwo podatkowe, doradztwo w zakresie prowadzenia działalności gospodarczej i zarządzania, badania naukowe i prace rozwojowe w zakresie nauk przyrodniczych i technicznych, badania naukowe i prace rozwojowe w zakresie nauk przyrodniczych i technicznych, badanie rynku i opinii publicznej, pozostała działalność profesjonalna, działalność związana z wyszukiwaniem miejsc pracy i pozyskiwaniem pracowników, działalność agencji pracy tymczasowej, pozostała działalność związana z udostępnianiem pracowników, niespecjalistyczne i specjalistyczne sprzątanie budynków i obiektów przemysłowych, pozostałe sprzątanie, pozostałe pozaszkolne formy edukacji, pozostała działalność w zakresie opieki zdrowotnej, pomoc społeczne bez zakwaterowania dla osób w podeszłym wieku i osób niepełnosprawnych, działalność archiwów, leasing finansowy, wynajem i dzierżawa samochodów osobowych i furgonetek.

Firma (...), funkcjonująca wcześniej jako Kancelaria Doradztwa (...) Spółka z o.o. w O., zawarła umowę współpracy z S. 24 e. K. R. (...) B. Deutschland. Przedmiotem umowy było świadczenie usług przez wykonawcę, w zakresie czynności

dotyczących pielęgnacji i opieki w domu oraz prac w gospodarstwie domowym, na skutek zlecenia dokonanego przez pośrednika. Zgodnie z tą umową wykonawca zobowiązał się do oddelegowania pracownika, lub kilku na zmianę, w celu wykonania uzgodnionego świadczenia. Ustalono, że wykonawca może wykonywać usługi przez osoby trzecie. Oddelegowany pracownik wykonawcy ma za zadanie wypełniać obowiązki objęte każdorazowo zleceniem na świadczenie poszczególnych usług. Odwołujący się zawarł także umowę z Firmą (...), (...) opiekunów osób starszych i pomocy domowych. Przedmiot umowy określony został jako współpraca, dotycząca pośrednictwa w zatrudnieniu pomocy domowych oraz opiekunów osób starszych w Niemczech. Obie firmy są pośrednikami usług. Odwołujący się zawiera także umowy z wykonawcami świadczeń bez udziału pośredników. Dla realizacji powyższych umów Centrum (...) zawierało umowy o świadczenie usług z konkretnymi osobami w Niemczech. Struktura sprzedaży Centrum (...) w 2012 r. oraz do marca 2013r. mieściła się pomiędzy 28% - 40%, gdy chodzi o sprzedaż krajową i 72% - 60 % - sprzedaż zagraniczna. Przychody Centrum (...) w 2011 roku (IV kwartał) wynosiły 1.142.718,29 zł, w 2012 roku - 5.345.399,56 zł, w 2013 r. od stycznia do marca - 1.529.016,95 zł.

Sąd ustalił, że Centrum (...) zawierało umowy zlecenia z osobami podejmującymi się opieki w Niemczech, m.in. zainteresowanymi w sprawie. W ramach tych umów zleceniobiorcy wjeżdżali do Niemiec, gdzie wykonywali pracę opiekuna seniora i jednocześnie pomocy domowej. Za wykonaną pracę ustalone zostało wynagrodzenie, odpowiadające 400 euro brutto miesięcznie oraz zwrot wydatków, związanych z wykonywaniem usług w Niemczech w wysokości 17 euro za dzień, potem 15 lub 16 euro. Zleceniobiorcy realizowali umowy w różnych okresach. Nadzór nad pracą zleceniobiorców w zakresie prawidłowego wykonania usług sprawowało Centrum (...). Zleceniobiorcy za wykonaną pracę otrzymywali wynagrodzenie według listy płac, nie sporządzali rachunków. Podatek dochodowy od osób fizycznych był opłacany w Polsce, jeżeli pobyt zagranicą nie przekroczył 183 dni. W umowach zlecenia zawartych z zainteresowanymi określono jako rodzaj wykonywanej pracy: usługi pielęgnacyjno-opiekuńcze seniorów i prace pomocy domowej. W umowach określono dane osób, których dotyczyło wykonywanie usług w Niemczech, jak też spis rodzaju czynności do wykonania w ramach tych usług. Co do dwóch osób zawarto też umowy zlecenia obejmujące roznoszenie ulotek.

W ramach umów zlecenia zainteresowani, wykonując usługi opiekuńcze w miejscu zamieszkania podopiecznego w Niemczech, mieli zagwarantowane wyżywienie, ubezpieczenie socjalne oraz do dyspozycji pokój wraz z dostępem do łazienki i w.c. Czasem zainteresowane dokonywały dodatkowych zakupów. Diety określone przez Centrum (...) jako dodatkowy składnik ich wynagrodzenia z założenia miały służyć pokryciu tych dodatkowych własnych wydatków, związanych z pracą poza miejscem zamieszkania, w tym koszty połączeń telefonicznych z bliskimi. Zróżnicowanie kwot diet przez J. P. (1) uzasadniał dysproporcjami w cenach pomiędzy miejscowościami, w których praca była wykonywana.

Zainteresowany D. S. wykonywał pracę związaną z opieką nad seniorem w Niemczech w ramach zawartych umów zlecenia od dnia 30 kwietnia 2012 r. do dnia 3 lipca 2012 r. i z tego tytułu otrzymał:

- a) za miesiąc kwiecień 2012 r. za 1 dzień pracy 80,82 zł tytułem wynagrodzenia plus 68,70 zł tytułem diety;
- b) za miesiąc maju 2012 r. za 31 dni pracy kwotę 1.699,44 zł tytułem wynagrodzenia plus 2.239,01 zł tytułem diety;
- c) za miesiąc czerwiec 2012 r. za 30 dni pracy kwotę 1.640,84 zł tytułem wynagrodzenia plus 2.092,07 zł tytułem diety;
- d) za miesiąc lipiec 2012 r. za 3 dni pracy kwotę 153,95 zł tytułem wynagrodzenia plus 202,83 zł tytułem diety.

Zainteresowana T. B. wykonywała pracę związaną z opieką nad seniorem w Niemczech oraz z roznoszeniem ulotek w ramach zawartych umów zlecenia od dnia 31 maja 2012 r. do dnia 31 lipca 2012 r., od dnia 28 września 2012 r. do dnia 4 listopada 2012 r. i od dnia 14 stycznia 2013 r. do dnia 28 marca 2013 r. i z tego tytułu otrzymała:

- a) za miesiąc maj 2012 r. za 1 dzień pracy kwotę 54,82 zł tytułem wynagrodzenia plus 67,98 zł tytułem diety;

- b) za w miesiącu czerwiec 2012 r. za 30 dni pracy kwotę 1.640,84 zł tytułem wynagrodzenia plus 1.969,01 zł tytułem diety;
- c) za miesiąc lipiec 2012 r. za 31 dni pracy kwotę 1.590,80 zł tytułem wynagrodzenia plus 1.972,59 zł tytułem diety;
- d) za miesiąc wrzesień 2012 r. za 3 dni pracy kwotę 160,63 zł tytułem wynagrodzenia plus 192,76 zł tytułem diety;
- e) za miesiąc październik 2012 r. za 31 dni pracy kwotę 1.600,32 zł tytułem wynagrodzenia plus 1.984,40 zł tytułem diety;
- f) za miesiąc listopad 2012 r. za 4 dni pracy kwotę 211,69 zł tytułem wynagrodzenia 254,03 zł tytułem diety;
- g) za miesiąc styczeń 2013 r. za 18 dni pracy kwotę 945,10 zł tytułem wynagrodzenia plus 1.171,93 zł tytułem diety.

Zainteresowana R. S. wykonywała pracę związaną z opieką nad seniorem w Niemczech w ramach zawartych umów zlecenia od dnia 15 czerwca 2012 r. do dnia 18 sierpnia 2012 r., od dnia 16 listopada 2012 r. do dnia 2 marca 2013 r. i z tego tytułu otrzymała:

- a) za miesiąc czerwiec 2012 r. za 16 dni pracy kwotę 898,35 zł tytułem wynagrodzenia plus 1.078,02 zł tytułem diety;
- b) za miesiąc lipiec 2012 r. za 31 dni pracy kwotę 1.590,80 tytułem wynagrodzenia plus 1.972,59 zł tytułem diety;
- c) za miesiąc sierpień 2012 r. za 18 dni pracy kwotę 974,18 zł tytułem wynagrodzenia plus 1.207,99 zł tytułem diety;
- d) za miesiąc listopad 2012 r. za 15 dni pracy kwotę 825,46 zł tytułem wynagrodzenia plus 990,55 zł tytułem diety;
- e) za miesiąc grudzień 2012 r. za 31 dni pracy kwotę 1.648,00 zł tytułem wynagrodzenia plus 2.044,41 zł tytułem diety;
- f) za miesiąc styczeń 2013 r. za 31 dni pracy kwotę 1.668,00 zł tytułem wynagrodzenia plus 2.068,32 zł tytułem diety;
- g) za miesiąc luty 2013 r. za 28 dni kwotę 1.654,44 zł tytułem wynagrodzenia plus 1.852,97 zł tytułem diety.

Zainteresowana W. S. wykonywała pracę związaną z opieką nad seniorem w Niemczech w ramach zawartej umowy zlecenia od dnia 29 czerwca 2012 r. do dnia 14 sierpnia 2012 r. i z tego tytułu otrzymała:

- a) za miesiąc czerwiec 2012 r. za 2 dni pracy kwotę 109,39 zł tytułem wynagrodzenia plus 131,27 zł tytułem diety;
- b) za miesiąc lipiec 2012 r. za 31 dni pracy kwotę 1.590,80 zł tytułem wynagrodzenia plus 1.972,59 zł tytułem diety;
- c) za miesiąc sierpień 2012 r. za 14 dni pracy kwotę 732,10 zł tytułem wynagrodzenia plus 907,80 zł tytułem diety.

Zainteresowana E. K. wykonywała pracę związaną z opieką nad seniorem w Niemczech na podstawie umów zlecenia od dnia 11 czerwca 2012 r. do dnia 15 sierpnia 2012 r., od dnia 19 września 2012 r. do dnia 30 kwietnia 2013 r. (z tym że od 23 października 2012 r. do 22 listopada 2012 r. wykonanie umowy uległo zawieszeniu) i z tego tytułu otrzymała:

- a) za miesiąc czerwiec 2012 r. za 20 dni pracy kwotę 1.093,89 zł tytułem wynagrodzenia plus 1.230,63 zł tytułem diety;
- b) za miesiąc lipiec 2012 r. za 31 dni pracy kwotę 1.590,80 zł tytułem wynagrodzenia plus 1.849,31 zł tytułem diety;
- c) za miesiąc sierpień 2012 r. za 15 dni pracy kwotę 784,39 zł tytułem wynagrodzenia plus 911,86 zł tytułem diety;
- d) za miesiąc wrzesień 2012 r. za 12 dni pracy kwotę 642,53 zł tytułem wynagrodzenia plus 771,03 zł tytułem diety;
- e) za miesiąc październik 2012 r. za 22 dni pracy kwotę 1.135,71 zł tytułem wynagrodzenia plus 1.408,28 zł tytułem diety;

- f) za miesiąc listopad 2012 r. za 8 dni pracy kwotę 423,38 zł tytułem wynagrodzenia plus 508,06 zł tytułem diety;
- g) za miesiąc grudzień 2012 r. za 31 dni pracy kwotę 1.576,84 zł tytułem wynagrodzenia plus 1.955,28 zł tytułem diety;
- h) za miesiąc styczeń 2013 r. za 31 dni pracy kwotę 1.627,68 zł tytułem wynagrodzenia plus 2.018,32 zł tytułem diety;
- i) za miesiąc luty 2013 r. za 26 dni pracy kwotę 1.492,29 zł tytułem wynagrodzenia plus 1.671,36 zł tytułem diety.

Zainteresowana M. R. wykonywała pracę związaną z opieką nad seniorem w Niemczech na podstawie umowy zlecenia zawartej od dnia 15 czerwca 2012 r. do dnia 10 sierpnia 2012 r. i z tego tytułu otrzymała:

- a) za miesiąc czerwiec 2012 r. za 16 dni pracy kwotę 875,11 zł tytułem wynagrodzenia plus 1.050,14 zł tytułem diety;
- b) za miesiąc lipiec 2012 r. za 13 dni pracy kwotę 667,11 zł tytułem wynagrodzenia plus 827,22 zł tytułem diety.

Zainteresowana D. J. (1) wykonywała pracę związaną z opieką nad seniorem w Niemczech na podstawie umów zlecenia od dnia 17 lipca 2012 r. do dnia 26 sierpnia 2012 r., od dnia 28 września 2012 r. do dnia 28 września 2013 r. (z tym, że od 1 listopada 2012 r. do 4 listopada 2012 r., od 12 listopada 2012 r. do 18 grudnia 2012 r., od 23 grudnia 2012 r. do 28 grudnia 2012 r. i od 25 stycznia 2013 r. do 26 lutego 2013 r. wykonanie umowy uległo zawieszeniu) i z tego tytułu otrzymała”

- a) za miesiąc lipiec 2012 r. za 15 dni pracy kwotę 792,91 zł tytułem wynagrodzenia plus 921,76 zł tytułem diety;
- b) za miesiąc sierpień 2012 r. za 26 dni pracy kwotę 1.407,15 zł tytułem wynagrodzenia plus 1.635,82 zł tytułem diety;
- c) za miesiąc wrzesień 2012 r. za 3 dni pracy kwotę 164,81 zł tytułem wynagrodzenia plus 185,41 zł tytułem diety;
- d) za miesiąc październik 2012 r. za 31 dni pracy kwotę 1.648,52 zł tytułem wynagrodzenia plus 1.916,40 zł tytułem diety;
- e) za miesiąc listopad 2012 r. za 7 dni pracy kwotę 385,21 zł tytułem wynagrodzenia plus 433,37 zł tytułem diety;
- f) za miesiąc grudzień 2012 r. za 7 dni pracy kwotę 372,29 zł tytułem wynagrodzenia plus 432,79 zł tytułem diety;
- g) za miesiąc styczeń 2013 r. za 24 dni pracy kwotę 1.291,35 zł tytułem wynagrodzenia plus 1.501,20 zł tytułem diety;
- h) za miesiąc luty 2013 r. za 2 dni pracy kwotę 118,17 zł tytułem wynagrodzenia plus 124,08 zł tytułem diety.

Zainteresowana M. B. wykonywała pracę związaną z opieką nad seniorem w Niemczech oraz z roznoszeniem ulotek w ramach umów zlecenia zawartych od dnia 24 sierpnia 2012 r. do dnia 30 września 2012 r., od dnia 1 października 2012 r. do dnia 31 sierpnia 2013 r. (z tym, że od 28 lutego 2013 r. wykonanie umowy zostało zawieszona) i z tego tytułu otrzymała:

- a) za miesiąc sierpień 2012 r. za 8 dni pracy kwotę 432,97 zł tytułem wynagrodzenia plus 503,33 zł tytułem diety;
- b) za miesiąc wrzesień 2012 r. za 30 dni pracy kwotę 1.648,08 zł tytułem wynagrodzenia plus 1.854,09 zł tytułem diety;
- c) za miesiąc listopad 2012 r. za 21 dni pracy kwotę 1.155,64 zł tytułem wynagrodzenia plus 1.300,10 zł tytułem diety;
- d) za miesiąc grudzień 2012 r. za 20 dni pracy kwotę 1.063,69 zł tytułem wynagrodzenia plus 1.236,54 zł tytułem diety;
- e) za miesiąc styczeń 2013 r. za 8 dni pracy kwotę 430,45 zł tytułem wynagrodzenia plus 533,76 zł tytułem diety;
- f) za miesiąc luty 2013 r. za 28 dni pracy kwotę 1.664,44 zł tytułem wynagrodzenia plus 1.737,16 zł tytułem diety.

Zainteresowana M. K. wykonywała pracę związaną z opieką nad seniorem w Niemczech na podstawie umowy zlecenia zawartej od dnia 11 października 2012 r. do dnia 30 listopada 2012 r. i z tego tytułu otrzymała:

- a) za miesiąc październik 2012 r. za 21 dni pracy kwotę 1.116,74 zł tytułem wynagrodzenia plus 1.384,76 zł tytułem diety;
- b) za miesiąc listopad 2012 r. za 30 dni pracy kwotę 1.650,92 zł tytułem wynagrodzenia plus 1.981,10 zł tytułem diety.

Sąd Okręgowy ustalił dalej, że zainteresowani otrzymywali zwrot kosztu zakupu biletów na dojazd do Niemiec w określonych kwotach w miesiącu.

We wniosku z dnia 26 marca 2012 r. (uzupełnionym 24 kwietnia 2012 r. i 4 czerwca 2012 r.) Centrum (...) Spółka z o.o. Spółka Komandytowa w O. wystąpiło do Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddział w G. o interpretację przepisów, wskazując że spółka prowadzi działalność gospodarczą, między innymi świadczy usługi z tytułu opieki nad osobami starszymi i niepełnosprawnymi. Podano, że spółka prowadzi swoją działalność w Polsce oraz delegując opiekunów do pracy na terenie Unii Europejskiej (głównie do Niemiec). Z uwagi na powyższe spółka zawiera z opiekunami umowy zlecenia, w których przewidziana jest możliwość odbywania podróży służbowej w celu wykonywania obowiązków zleceniobiorcy, w ramach przedmiotu umowy zlecenia. We wniosku podano też, że na podstawie zawartej umowy zlecenia spółka wypłaca zleceniobiorcom wynagrodzenie w wysokości 1.600 zł za każdy miesiąc wykonywania usług opiekuńczych, a dodatkowo, dokonując zwrotu wydatków związanych z wykonywaniem usług poza granicami kraju, w formie diety za każdy dzień świadczenia usług w Niemczech w wysokości 16 euro za dzień, a także dokonując zwrotu zleceniobiorcom wydatków na zakup biletów na dojazd do miejsca świadczenia usługi na terenie Niemiec, ale wyłącznie jeden raz na trzy miesiące, w wysokości 600 zł - na podstawie biletu przedstawionego przez zleceniobiorcę. W związku z tak przedstawionym stanem faktycznym przedsiębiorca zadał pytanie, czy prawidłowo obliczane są składki na ubezpieczenie społeczne od wynagrodzenia 1.600 zł, nie wliczając do podstawy wymiaru zwrotu wydatków związanych z wykonywaniem usług poza granicami kraju w formie diety za każdy dzień świadczenia usług w Niemczech oraz kosztów dojazdu do miejsca świadczenia pracy. Wyrażając swój pogląd w omawianym wniosku spółka stwierdziła, że nie ma do opisanej sytuacji zastosowania § 2 ust. 1 punkt 16 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne, ale § 2 ust. 1 punkt 15 tego rozporządzenia. Powyższe stanowisko odwołującej spółki Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w G., decyzją nr (...) z dnia 13 czerwca 2012 r., uznał za prawidłowe.

W dniu 5 września 2012 r. Spółka z o.o. Spółka Komandytowa (...) wystąpiła ponownie do Zakładu Ubezpieczeń Społecznych w Oddziale w G. o interpretację przepisów na podstawie art. 10 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Opisano sytuację faktyczną w ten sposób, iż dla realizacji działalności gospodarczej zawierane są umowy zlecenia, w ramach których przewidziana jest możliwość podróży służbowych w celu wykonywania obowiązków zleceniobiorcy w ramach przedmiotu umowy zlecenia. Wskazano, iż zleceniobiorcom wypłacane są wynagrodzenia miesięczne oraz zwrot wydatków w formie diety za każdy dzień świadczenia pracy zagranicą oraz zwrot kosztów biletu na dojazd do miejsca świadczenia pracy. W oparciu o powyższy stan faktyczny zadano pytanie, czy prawidłowo ustalana jest podstawa wymiaru składek od wynagrodzenia, bez uwzględnienia wydatków poniesionych na zakup biletu na dojazd do miejsca wykonywania pracy. Decyzją nr (...) z dnia 24 września 2012 r. Zakład Ubezpieczeń Społecznych, Oddział w G. powyższe stanowisko uznał za prawidłowe.

W dniu 8 stycznia 2013 r. odwołująca się spółka ponownie wystąpiła do Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddział w G. o interpretację przepisów, a wniosek ten był niemal identyczny, jak wniosek z dnia 26 marca 2012 r. W związku z przedstawionym stanem faktycznym przedsiębiorca zadał pytanie, czy prawidłowo są obliczane składki na ubezpieczenia społeczne od wynagrodzenia 1.600 zł, nie wliczając do podstawy wymiaru zwrotu wydatków związanych z wykonywaniem usług poza granicami kraju w formie diety za każdy dzień świadczenia usług w Niemczech oraz ryczałtu za nocleg. We własnym stanowisku spółka podała, że nie ma do opisanej sytuacji zastosowania § 2 ust. 1 punkt 16 cytowanego rozporządzenia. W dniu 5 lutego 2013 r. Zakład Ubezpieczeń Społecznych wydał decyzję nr (...), w której stwierdził, że stanowisko przedsiębiorcy w zakresie przedstawionej interpretacji jest prawidłowe.

W dniu 10 stycznia 2013 r. płatnik składek E. wystąpił do Ministra Finansów o interpretację prawa podatkowego, podając że prowadzi swoją działalność w Polsce i zawiera z pracownikami umowy zlecenia, w ramach których przewidziana jest możliwość podróży w celu wykonywania obowiązków zleceniobiorcy na terenie Unii Europejskiej (głównie Niemiec) i zleceniobiorcom wypłacane jest wynagrodzenie w wysokości 1.600 zł za każdy miesiąc wykonywania usług, a także wypłacany jest zwrot wydatków, związanych z wykonywaniem usług poza granicami kraju w formie diet za każdy dzień w wysokości 16 euro oraz ryczałt za nocleg, przy czym od diet oraz ryczałtu nie dokonuje potrąceń zaliczek na podatek dochodowy i jednocześnie pytający zadał pytanie, czy to jest działanie prawidłowe. Minister Finansów opisane działanie spółki uznał za prawidłowe.

Zakład Ubezpieczeń Społecznych w okresie od dnia 24 kwietnia 2013 r. do dnia 28 maja 2013 r. przeprowadził u odwołującego się kontrolę prawidłowości naliczania składek na ubezpieczenie społeczne i innych składek, do których pobierania upoważniony jest organ rentowy. Kontrolą objęto okres od dnia 01.10.2011 r. do dnia 31.03.2013 r. W wyniku kontroli stwierdzono wadliwe wyliczenie podstawy wymiaru składek co do zleceniobiorców, w tym osób zainteresowanych w niniejszej sprawie. Według organu rentowego, zleceniobiorcom nieprawidłowo wyłączono z podstawy wymiaru składek należności nazywane dietami i ustalono tę podstawę w myśl § 2 ust. 1 punkt 15 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18.12.1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne i rentowe, zamiast w oparciu o § 2 ust. 1 punkt 16 tego rozporządzenia. Do protokołu z kontroli zastrzeżenia złożyło Centrum (...) Spółka z o.o. Spółka Komandytowa w O. zarzucając, w zakresie będącym w zainteresowaniu w niniejszej sprawie, iż organ rentowy błędnie przyjął, że do sytuacji zleceniobiorców, wykonujących pracę opiekunek seniorów - pomocy domowej w Niemczech nie ma zastosowania § 2 ust. 1 punkt 15 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne i rentowe oraz pominięcie przez organ własnego stanowiska, wyrażonego na skutek wniosków o interpretację przepisów składanych przez odwołującego. Zastrzeżenia zostały przez organ rentowy rozpatrzone negatywnie.

Z dalszych ustaleń wynika, że zastosowana przez organ rentowy metoda wyliczania podstawy wymiaru składek dla poszczególnych osób w poszczególnych miesiącach była następująca. Wyjściowo przyjmowane było wynagrodzenie zleceniobiorcy wynikające z umowy (miesięczne lub proporcjonalne za część miesiąca), po czym do tego wynagrodzenia dodawano koszty dojazdu, przysługujące zleceniobiorcy raz na trzy miesiące i doliczano je do miesiąca, którego dotyczył wyjazd do Niemiec. Z kolei do kwoty wynagrodzenia dodawano należności określane jako diety (ilość dni pomnożona przez stawkę diety wynikającą z umowy). Od tak ustalonej kwoty przychodów odejmowano kwotę, stanowiącą iloczyn liczby dni pracy w Niemczech przez stawkę diety w Niemczech przy oddelegowaniu - 42 euro. Otrzymane wielkości (często ujemne) podnoszono do przeciętnego wynagrodzenia w gospodarce, ustalonego w proporcji do liczby przepracowanych dni w miesiącu. Należne składki za poszczególne miesiące obliczano od tak ustalonej podstawy wymiaru składek. Sąd wskazał, że ustalone przez organ rentowy różnice stanowią różnicę między należnymi (według organu) składkami, a składkami ustalonymi przez odwołującego się. Kwoty przeciętnego wynagrodzenia wynosiły odpowiednio 3.526,00 zł w 2012 r. i 3.713,00 zł w 2013 r. Co do podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie zdrowotne, jest ona pomniejszona o kwotę składek finansowanych przez ubezpieczonego - 9,76% ubezpieczenie emerytalne, 1,50% ubezpieczenie rentowe, 2,45% ubezpieczenie wypadkowe.

W tak ustalonym stanie faktycznym Sąd zważył, że zgodnie z art. 18 ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, podstawa wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe ubezpieczonych, wymienionych w art. 6 ust. 1 punkt 1-3 i punkt 18a tej ustawy, stanowi przychód, o którym mowa w art. 4 punkt 9 i 10, z zastrzeżeniem ust. 1a i 2, ust. 4 punkt 5 i ust. 12. W myśl ustępu 3 tego cytowanego przepisu, podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe zleceniobiorców ustala się zgodnie z ust. 1, jeżeli w umowie agencyjnej lub umowie zlecenia albo w innej umowie o świadczenie usług, do której, zgodnie z kodeksem cywilnym, stosuje się przepisy dotyczące zlecenia, określono odpłatność za jej wykonywanie kwotowo, w kwotowej stawce godzinowej lub akordowej albo prowizyjnie. Zgodnie zaś z art. 4 punkt 10 przywołanej ustawy, przez przychód rozumie się przychody w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu: zatrudnienia w ramach stosunku pracy, pracy nakładczej, służby, wykonywania mandatu posła lub senatora,

wykonywania pracy w czasie odbywania kary pozbawienia wolności lub tymczasowego aresztowania, pobierania zasiłku dla bezrobotnych, świadczenia integracyjnego i stypendium wypłacanych bezrobotnym oraz stypendium sportowego, a także z tytułu prowadzenia pozarolniczej działalności oraz umowy agencyjnej lub umowy zlecenia, jak również z tytułu współpracy przy tej działalności lub współpracy przy wykonywaniu umowy. Stosownie do treści art. 20 ust. 1 ustawy systemowej, podstawę wymiaru składki na ubezpieczenie chorobowe i wypadkowe stanowi podstawa wymiaru składki na ubezpieczenie emerytalne i rentowe. Sąd przywołał również art. 66 ust. 1 punkt 1 lit. a ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych, zgodnie z którym obowiązkowemu ubezpieczeniu zdrowotnemu podlegają osoby, wykonujące pracę na podstawie umowy agencyjnej lub umowy zlecenia albo innej umowy o świadczenie usług, do której stosuje się przepisy Kodeksu cywilnego, dotyczące zlecenia lub osobami z nimi współpracującymi. W myśl art. 81 ust. 1 tej ostatniej ustawy, do ustalenia podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia zdrowotne osób, o których mowa w art. 66 ust. 1 punkt 1 lit. a stosuje się przepisy określające podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe. Zgodnie z art. 21 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, minister właściwy do spraw zabezpieczenia społecznego określa, w drodze rozporządzenia, szczegółowe zasady ustalania podstawy wymiaru składek, z uwzględnieniem ograniczenia, o którym mowa w art. 19 ust. 1 oraz wyłączenia z podstawy wymiaru składek niektórych przychodów. W myśl art. 19 ust. 1 ustawy systemowej, różna podstawa wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe osób, o których mowa w art. 6 i 7 w danym roku kalendarzowym, nie może być wyższa od kwoty odpowiadającej trzydziestokrotności prognozowanego wynagrodzenia miesięcznego w gospodarce narodowej, za dany rok kalendarzowy, określony w ustawie budżetowej, ustawie o przewidywanym budżetowym lub ich projektach, jeżeli odpowiednie ustawy nie zostały uchwalone zgodnie z Obwieszczeniem Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 16 grudnia 2011 r. w sprawie kwoty ograniczenia rocznej podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe w roku 2012 oraz przyjętej do jej ustalenia kwoty przeciętnie prognozowanego przeciętnego wynagrodzenia - kwota ograniczenia rocznej podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe wynosi w 2012 roku 105.780 zł, a przyjęta do jej ustalenia kwota przeciętnego wynagrodzenia wynosi 3.526 zł. Według zaś Obwieszczenia Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 14 grudnia 2012 r. w sprawie kwoty ograniczenia rocznej podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe w roku 2013 oraz przyjętej dla jej ustalenia kwoty prognozowanego przeciętnego wynagrodzenia, kwota ograniczenia rocznej podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne i rentowe w 2013 r. wynosi 111.390 zł, a przyjęta do jej ustalenia kwota przeciętnego wynagrodzenia wynosi 3.713 zł.

Dalej Sąd przywołał przepisy 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. Zgodnie z § 1 podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe stanowi przychód w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych, osiągniany przez pracowników u pracodawcy z tytułu zatrudnienia w ramach stosunku pracy. Według brzmienia § 2 ust. 1 punkt 15, podstawy wymiaru składek nie stanowią diety i inne należności z tytułu podróży służbowej pracownika - do wysokości określonej w przepisach w sprawie wysokości oraz warunków ustalania należności przysługujących pracownikowi, zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej, z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju oraz poza granicami kraju, z zastrzeżeniem punktu 17. Natomiast w myśl § 2 ust. 1 punkt 16, podstawy wymiaru składek nie stanowi część wynagrodzenia pracowników zatrudnionych za granicą u polskich pracodawców, z wyłączeniem osób wymienionych w art. 18 ust. 12 ustawy - w wysokości równowartości diety, przysługującej z tytułu podróży służbowych poza granicami kraju, za każdy dzień pobytu, określonej w przepisach w sprawie wysokości oraz warunków ustalania należności przysługujących pracownikowi, zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej poza granicami kraju, z tym zastrzeżeniem, że tak ustalony miesięczny przychód tych osób, stanowiący podstawę wymiaru składek, nie może być niższy od kwoty przeciętnego wynagrodzenia, o którym mowa w art. 19 ust. 1 ustawy. Istotny dla sprawy jest także § 4 rozporządzenia, który przewiduje, że stanowiące podstawę wymiaru składek przychody pracownika, osiągnane w walutach obcych, przelicza się na złote w sposób przyjęty w przepisach o podatku dochodowym od osób fizycznych, a w myśl § 5 ust. 2 tego rozporządzenia, przepisy § 2- 4 stosuje się odpowiednio przy ustalaniu podstawy wymiaru składek członków rolniczych spółdzielni produkcyjnych i

spółdzielni kółek rolniczych oraz osób wykonujących pracę na podstawie umowy agencyjnej lub umowy zlecenia albo innej umowy o świadczenie usług, do której zgodnie z Kodeksem cywilnym, stosuje się przepisy dotyczące zlecenia.

Sąd wskazał również na przepisy ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, której art. 10 ust. 1 pkt 2 stanowi, że źródłami przychodów jest działalność wykonywana osobiście, przy czym, zgodnie z art. 13 punkt 8 tejże ustawy, za przychody z działalności wykonywanej osobiście uważa się przychody z tytułu wykonywania tych usług na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło, uzyskiwane wyłącznie od osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą, osoby prawnej i jej jednostki organizacyjnej oraz jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej. Art. 12 ust. 1 tej reguluje, że 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 ekwiwalent, bez względu na źródło finansowe tych wypłat i świadczeń, a w szczególności wynagrodzenie zasadnicze, wynagrodzenie za godziny nadliczbowe, różnego rodzaju dodatki, nagrody, ekwiwalenty za niewykorzystany urlop i wszelkie inne kwoty należności, niezależnie od tego, czy ich wysokość została z góry ustalona, a ponadto świadczenia pieniężne ponoszone za pracownika, jak i również wartość innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych.

O podróży służbowej pracowników traktuje art. 77⁵ § 1 k.p. stanowiąc, że pracownikowi, wykonującemu na polecenie pracodawcy zadanie służbowe poza miejscowością, w której znajduje się siedziba pracodawcy, lub poza stałym miejscem pracy, przysługują należności na pokrycie kosztów związanych z podróżą służbową. W § 2 art. 77⁵ k.p. zawarta została delegacja dla ministra właściwego do spraw pracy, który określić ma w drodze rozporządzenia wysokość oraz warunki ustalania należności przysługujących pracownikowi, zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej, z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju lub poza granicami kraju. Rozporządzenie powinno w szczególności określać wysokość diet, z uwzględnieniem czasu trwania podróży, a w przypadku podróży poza granicami kraju - walutę, w jakiej będzie ustalana dieta i limit na nocleg w poszczególnych państwach, a także warunki zwrotu kosztów przejazdów, noclegów i innych wydatków. W myśl załącznika do rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Społecznej 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, dieta za podróż do Niemiec, do dnia 28 lutego 2013 r., wynosiła 42 euro.

Odnosząc się do kwestii podróży służbowej Sąd Okręgowy podkreślił, że w doktrynie oraz orzecznictwie podnosi się, iż podróż służbowa ma charakter incydentalny w zakresie obowiązków pracowniczych. I tak w wyroku z dnia 30 maja 2001 r., II PKN 424/00 (OSNP 2003 nr 7, poz. 172) Sąd Najwyższy podkreślił, że podróżą służbową poza granicami kraju jest wykonywanie zadania określonego przez pracodawcę, poza miejscowością, w której znajduje się stałe miejsce pracy pracownika. Na temat podróży służbowej pracownika Sąd Najwyższy wypowiadał się wielokrotnie w przywołanych przez Sąd Okręgowy orzeczeniach, wskazując że podróż służbową cechuje wykonywanie określonego zadania poza miejscem pracy.

Gdy zaś chodzi o ustalanie podstawy wymiaru składek, to odliczenie od podstawy wymiaru składek, diet i innych należności z tytułu podróży służbowych, o których mowa w § 2 pkt 15 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe, dotyczy wyłącznie należności uzyskiwanych z tych właśnie tytułów przez pracowników faktycznie przebywających w podróży służbowej. Świadczenie pracodawcy, choćby nazwane dietą z tytułu podróży służbowej, wypłacone pracownikowi nieodbywającemu takiej podróży, a mających miejsce pracy za granicą, nie jest tą należnością, o której mowa w § 2 punkt 15 rozporządzenia, tylko przychodem, stanowiącym podstawę wymiaru składek w rozumieniu art. 18 ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych. Podobny pogląd wyrażony został przez Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 17 lutego 2012 r., III UK 54/11, przez stwierdzenie, że czym innym jest wykonywanie pracy za wynagrodzeniem, a czym innym podróż służbowa, gdyż diety i inne świadczenia, przysługujące z tytułu tej podróży nie stanowią wynagrodzenia za pracę lecz inne świadczenia związane z pracą. Instytucja podróży służbowej nie może być bowiem aplikowana,

tym bardziej instrumentalnie, dla ukrywania wynagrodzenia za pracę, czasu pracy, czy też dla zmniejszenia obciążeń podatkowych i składowych.

Powyższe rozważania prowadzą do wniosku, że w rozpoznawanej sprawie nie ma podstaw do przyjęcia, iż zleceniobiorcy pracując w Niemczech odbywali „podróż służbową”, ponieważ praca tam nie miała charakteru incydentalnego na gruncie ich umów z odwołującą się spółką i nie stanowiła części zajęć, ale ich istotę. Składki na ubezpieczenia społeczne powinny być zatem wyliczone stosownie do § 2 ust.1 pkt 16 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z 18 grudnia 1998 r. Co do zasad obliczania postawy wymiaru składek w odniesieniu do pracowników delegowanych, tj. o jakich mowa w przepisie § 2 ust 1 pkt 16 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z 18.12.1998r., orzecznictwo Sądu Najwyższego jest już ugruntowane. Szczegółowe zasady poprawnego stosowania wyłożył Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 10 października 2013 r., II UK 104/13. W ślad za tą wykładnią Sąd przyjął, że od uzyskanego przez zleceniobiorców przychodu odlicza się część wynagrodzenia zleceniobiorców zatrudnionych za granicą u polskich pracodawców, w wysokości diety przysługującej z tytułu podróży służbowej poza granicami kraju, a następnie, jeśli po odliczeniu przychód jest niższy od prognozowanego przeciętnego wynagrodzenia - podstawę wymiaru składek podwyższa się do tej wartości, gdyż ustalony miesięczny przychód tych osób, stanowiący podstawę wymiaru składek, nie może być niższy od kwoty prognozowanego przeciętnego wynagrodzenia. Mechanizm ten jednak nie ma zastosowania wówczas, gdy przychód faktyczny jest niższy, niż prognozowane przeciętne wynagrodzenie za analogiczny okres. Szczegółowe wyliczenia podstawy wymiaru składek zainteresowanych, z pominięciem kosztów biletu i bez podwyższania do przeciętnego prognozowanego wynagrodzenia, zostały dokonane w toku procesu na zlecenie Sądu. Uwzględniając powyższe Sąd stwierdził, że obliczenia ZUS w wyniku kontroli były wadliwe tylko w kilku przypadkach, tam gdzie przychód faktyczny był niższy od prognozowanego przeciętnego wynagrodzenia za porównywalny okres, a mimo to zastosowano mechanizm podwyższenia podstawy wymiaru składek do tej wartości. Dotyczyło to podstawy wymiaru składek osób wskazanych w punktach 1-6 sentencji wyroku, co do których Sąd Okręgowy orzekł reformatoryjnie na podstawie art. 477¹⁴§ 2 k.p.c. W pozostałym zakresie decyzje są prawidłowe, gdyż przychody zainteresowanych w pozostałych miesiącach były wyższe, niż przeciętne prognozowane wynagrodzenie za dany okres, a wyliczenie podstawy wymiaru składek zostało dokonane w myśl § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r. Odwołania w pozostałym zakresie Sąd Okręgowy oddalił w punkcie 7 wyroku, z mocy art. 477¹⁴§ 1 k.p.c.

Odnosząc się do stawianego przez odwołującą się spółkę zarzutu pominięcia interpretacji, udzielonej przez ZUS na zapytanie odwołującej się spółki, Sąd stwierdził, że wprawdzie E. zwracała się do ZUS w przewidzianym trybie o potwierdzenie prawidłowości stosowanej praktyki przy obliczaniu składek, ale nie przedstawiła rzeczywistego stanu faktycznego. Zgodnie ze stanowiskiem judykatury, istotą tego postępowania jest uzyskanie przez strony wyjaśnienia treści przepisów prawa i ich zastosowania w odniesieniu do indywidualnej sytuacji, wskazanej we wniosku, a organ rentowy wydający decyzje nie może ingerować w stan faktyczny opisany we wniosku, podważać go, uzupełniać. W wnioskach o interpretację zgłoszonych do (...) Oddział w G., oprócz wniosku z dnia 27 grudnia 2013 r., odwołująca spółka wskazała, że deleguje ona opiekunów do pracy na terenie Unii Europejskiej (głównie do Niemiec), nie wliczając do podstawy wymiaru składki na ubezpieczenia społeczne równowartości diet oraz kosztów dojazdu do pracy w Niemczech, zgodnie z cytowanym wyżej § 2 art. 1 pkt. 15 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r., nie stosując § 2 ust. 1 pkt. 16 tego rozporządzenia. Przy takim stanie faktycznym Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w G. stanowisko pytającej spółki uznał za prawidłowe. Sąd Okręgowy podkreślił, że we wnioskach o interpretację nie podano żadnych danych, aby nabrać wątpliwości, czy praca opiekunów odbywana jest w ramach podróży służbowej, odpowiednio stosowanej dla zleceniobiorców, czy też w ramach oddelegowania - a więc jednego z zasadniczych problemów niezbędnych do rozstrzygnięcia niniejszej sprawy. Dopiero w toku procesu, tj. we wniosku o interpretację z dnia 27 grudnia 2013 r., odwołująca spółka zasygnalizowała problem tego, czy zainteresowane w sprawie wykonują prace w ramach podróży służbowej, odpowiednio stosowanej do zleceniobiorców czy też wykonują prace na terenie Niemiec w ramach tak zwanego oddelegowania do pracy za granicą. W tym stanie faktycznym Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w G. decyzją z dnia 29 stycznia 2014 roku odmówił wydania interpretacji. Wobec takiej sytuacji nie można zgodzić się z odwołującą spółką, iż Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w O. był związany interpretacjami dokonanymi przez Zakład Ubezpieczeń Społecznych w G., skoro ta interpretacja dotyczyła stanu faktycznego, przedstawionego przez odwołującą się spółkę i w żaden sposób te interpretacje nie wyjaśniały najważniejszej

kwestii spornej w niniejszej sprawie, a więc tego, czy zainteresowane w sprawie wykonywały prace na terenie Niemiec w ramach stosownej odpowiednio dla zleceniobiorców podróży służbowej czy w ramach oddelegowania. Dopiero rozstrzygnięcie tego podstawowego zagadnienia pozwala ocenić, czy wobec zainteresowanych powinien mieć zastosowanie pkt. 15 czy pkt. 16 § 2 ust. 1 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r. Mając powyższe na względzie, zgodnie z art. 477¹⁴ § 1 k.p.c., odwołanie płatnika składek Centrum (...) podlegało oddaleniu w pozostałym zakresie, co znalazło odzwierciedlenie w pkt. 7. wyroku. Jako podstawę prawną rozstrzygnięcia o kosztach zastępstwa procesowego Sąd Okręgowy wskazał art. 98 k.p.c. podkreślając, że nie zachodzi szczególnie uzasadniony przypadek do nieobciążania płatnika kosztami zastępstwa procesowego strony przeciwnej.

Apelację od tego wyroku wywiódł płatnik składek - Centrum (...) Spółka z o.o. Spółka Komandytowa w O., obecnie (...) Spółka z o.o. Spółka Komandytowa w W. (k. 246), formułując zarzut niezgodności ustaleń faktycznych Sądu z materiałem dowodowym zebrany w sprawie, w szczególności przez ustalenie, że spółka we wnioskach o wydanie indywidualnych interpretacji zawarła okoliczność, że zleceniobiorcy mogą być wysłani w „podróż służbową” w celu wykonywania obowiązków zleceniobiorcy w ramach przedmiotu umowy i tym samym nieprawidłowo przedstawiła stan faktyczny, podczas gdy analiza wniosku o wydanie interpretacji, którego dotyczy decyzja (...) nr (...), pozwala na jednoznaczne stwierdzenie, że odwołujący się nie posłużył się takim pojęciem; po drugie przez wskazanie, że we wniosku o wydanie decyzji (...) nr (...), spółka zasygnalizowała problem, czy zainteresowane znajdują się w podróży służbowej, co pozwoliło nabrać wątpliwości organowi, co nie jest prawdą; po trzecie zaś przez wskazanie, że organ rentowy nie miał podstaw do podnoszenia wątpliwości, dotyczących udzielenia pozytywnej odpowiedzi na pytanie zadane we wnioskach o wydanie interpretacji.

Apelujący zarzucił także naruszenie przepisów postępowania, które miało wpływ na wynik sprawy, tj.:

1. Art. 233 § 1 k.p.c. w związku z art. 328 § 2 k.p.c. przez przekroczenie granic swobodnej oceny dowodów poprzez:

a/ pominięcie zapisów zawartych w umowach zlecenia i zapisanej woli stron co do wynagradzania i zwrotu wydatków związanych z podróżą zleceniobiorcy,

b/ pominięcie uzyskanych przez odwołującą się interpretacji na okoliczność ochrony przedsiębiorcy, jaką powinny one zapewniać, co w konsekwencji doprowadziło do błędnego przyjęcia zarówno na etapie subsumcji jak i wyrokowania, że metoda obliczania podstawy wymiaru składek przyjęta przez płatnika jest nieprawidłowa,

c/ niewskazanie w uzasadnieniu wyroku podstawy faktycznej rozstrzygnięcia oraz dowodów, na których Sąd się oparł i przyczyn, dla których uznał, że bez znaczenia jest okoliczność, że za okres objęty sporem zainteresowani i odwołująca się nie zmienili dotychczasowych umów zlecenia i nie ustalili innych warunków świadczenia usług i wynagrodzenia, jak również, że bez znaczenia są formalne działania odwołującej się, polegające na wydaniu polecenia wyjazdu oraz wypłacaniu diet.

2. Art. 328 § 2 k.p.c. przez nierozpoznanie istoty sprawy i spłylenie sporu jedynie do określenia, że zleceniobiorcy znajdowali się w podróży służbowej, z pominięciem okoliczności wynikających z umów zleceń, jak również przez odmówienie ochrony uzyskanym interpretacjom indywidualnym, również z pominięciem powyższych okoliczności.

3. Niezastosowanie art. 102 k.p.c. w zakresie obciążenia strony kosztami w sytuacji, gdy postępowanie przed organem było obciążone wieloma rażąco naruszeniami prawa, w tym poprzez brak w uzasadnieniu decyzji i protokole pokontrolnym wskazania szczegółowych wycień podstawy wymiaru składek, które okazały się nieprawidłowe oraz całkowite pominięcie w uzasadnieniach decyzji kwestii nieuznania wiążących organ rentowy interpretacji prawa.

Apelujący zarzucił następnie naruszenie prawa materialnego przez:

1. Niezastosowanie w przedmiotowej sprawie art. 10a ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej przez odrzucenie ochrony, jaką zapewnia zastosowanie się do wydanej interpretacji indywidualnej, co

prowadzi do naruszenia art. 32 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. Naliczone składki w związku z ochroną, jaką uzyskał rzetelny przedsiębiorca powinny zostać uznane za nienależne;

2. Niewłaściwe zastosowanie art. 77⁵ k.p., podczas gdy w przedmiotowym sporze regulacje Kodeksu pracy w ogóle nie znajdują zastosowania.

3. Niezastosowanie art. 18 ust. 3 i art. 20 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych w związku z § 2 ust. 1 pkt 15 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej w sprawie zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne.

4. Nieprawidłowe zastosowanie art. 18 ust. 3 i art. 20 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych w związku z § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej w sprawie zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne, przez uznanie, że w przedmiotowej sprawie doszło do oddelegowania zleceniobiorców, podczas gdy w pisemnych motywach uzasadnienia brak jest jakichkolwiek rozważań dotyczących definicji oddelegowania i oceny, czy w przedmiotowej sprawie zaistniały przesłanki oddelegowania.

5. Rażąco naruszenie art. 742 i art. 353¹ k.c. przez nieuwzględnienie prawa do zwrotu kosztów przyjmującego zlecenie przez zleceniodawcę.

6. Naruszenie art. 12 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych przez uznanie, że zwrot wydatków zleceniobiorcy w przedmiotowej sprawie stanowi przychód w rozumieniu ustawy podatkowej, do którego z kolei odwołuje się ustawa o systemie ubezpieczeń społecznych - art. 4 pkt 1.

7. Naruszenie art. 2 Konstytucji RP - fundamentalnej zasady porządku prawnego, tj. zasady demokratycznego państwa prawnego oraz pochodnej zasady zaufania obywateli do organów władzy publicznej przez przyjęcie, że organ może dokonywać odmiennej interpretacji i wykładni obowiązującego prawa, jeżeli uprzednio wydał korzystną dla płatnika interpretację przepisów.

8. Naruszenie art. 12 ust. 1 Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 883/2004 z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie koordynacji systemów zabezpieczenia społecznego przez przyjęcie, że zleceniobiorcy zostali oddelegowani do pracy za granicę.

W świetle tak sformułowanych zarzutów skarżący wniósł o zmianę zaskarżonego wyroku przez uwzględnienie odwołań w całości oraz zasądzenie od organu na rzecz odwołującej się spółki kosztów zastępstwa procesowego za obydwie instancje według norm przepisanych, a w przypadku uznania prawidłowości metody obliczania podstawy wymiaru składek przez organ rentowy - zmianę zaskarżonego wyroku przez orzeczenie, że naliczone przez organ składki są nienależne w związku z ochroną, jaka przysługuje przedsiębiorcy w związku z uzyskaniem interpretacji indywidualnej o prawidłowości jego działań, jak też o orzeczenie o nieponoszeniu przez apelującą kosztów postępowania, w związku z rażącymi naruszeniami prawa przez organ na etapie jego postępowania, czyniące zasadnym i koniecznym ochronę praw w postępowaniu sądowym.

W piśmie procesowym z dnia 17 października 2014 r. apelujący rozwinął zarzut naruszenia art. 10a ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, załączając dowód z dokumentu w postaci opinii prywatnej biegłej z zakresu kultury języka polskiego, poprawności językowej oraz interpretacji tekstów w języku polskim (k. 238a). Biegła dokonała analizy językowej wniosku o interpretację oraz treści decyzji nr (...) Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddziału w G.. Natomiast do pisma procesowego z dnia 18 maja 2015 r. apelujący załączył kopie pięciu decyzji interpretacyjnych wydanych przez Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w G. oraz Oddział w L. na tle stosowania § 2 ust. 1 pkt 15 i § 2 ust. 1 pkt 16 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.

Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w O. w odpowiedzi na apelację wniósł o jej oddalenie i zasądzenie kosztów zastępstwa procesowego w postępowaniu apelacyjnym według norm przepisanych.

Sąd Apelacyjny w Łodzi zważył, co następuje:

Apelacja płatnika jest niezasadna.

Przypomnieć należy, że przedmiotowy spór zaistniał w związku z zaskarżeniem decyzji Zakładu Ubezpieczeń Społecznych z dnia 14, 16, 20 i 21 sierpnia 2013 r., dotyczących postawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne zleceniobiorców, mających w procesie status zainteresowanych. Organ rentowy stwierdził, że płatnik składek - Spółka Centrum (...) w O. zaniżył podstawy wymiaru składek przez pominięcie w tych podstawach diet, wypłaconych tytułem „odbywania podróży służbowej w celu wykonywania obowiązków zleceniobiorcy” osobom wykonującym usługi w 2012 r. i 2013 r. w Niemczech. Zakład Ubezpieczeń Społecznych zakwalifikował owe diety jako przychód, podlegający uwzględnieniu w podstawach wymiaru składek każdej z osób ubezpieczonych gdyż uznał, że wykonawcy usług opiekuńczych na terenie Niemiec nie byli w podróży służbowej.

Trafnie wskazał Sąd Okręgowy, że w myśl § 2 ust. 1 pkt 15 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe (Dz.U. Nr 161, poz. 1106 ze zm.) diety i inne należności z tytułu podróży pracownika nie stanowią podstawy wymiaru składek - do wysokości określonej w przepisach w sprawie warunków ustalania należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej, z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju oraz poza granicami kraju. Płatnik stosował się do tej właśnie zasady i ustalając podstawy wymiaru składek zleceniobiorców nie włączał do nich diet, ponieważ kwoty te nie przekraczały pułapu wysokości, o którym mowa w § 2 ust. 1 pkt 15 rozporządzenia z 18 grudnia 1998 r. Organ rentowy w wyniku kontroli przeprowadzonej w spółce przyjął, że zleceniobiorcy nie byli w podróży służbowej, lecz wykonywali swe usługi w ramach tzw. oddelegowania (wysłania) do wykonywania za granicą umówionej pracy, toteż stosować należy § 2 ust. 1 pkt 16 przywołanego rozporządzenia. Zgodnie z tą regulacją, podstawy wymiaru składek nie stanowi 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, z tym zastrzeżeniem, że tak ustalony miesięczny przychód tych osób stanowiący podstawę wymiaru składek nie może być niższy od kwoty przeciętnego wynagrodzenia, o którym mowa w art. 19 ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (t.j. Dz.U. z 2015 r. poz. 121). Ponieważ wypłacone zleceniobiorcom przez spółkę diety oraz pozostałe wydatki, w tym zwrot kosztów przejazdu, przewyższały ową część wynagrodzenia, o której stanowi § 2 ust. 1 pkt 16, organ rentowy ustalił nowe podstawy wymiaru składek z uwzględnieniem wszystkich wypłat.

Sąd pierwszej instancji zaakceptował stanowisko organu rentowego co do zasady, a więc w zakresie ustalenia, że zleceniobiorcy nie byli w podróży służbowej, lecz wykonywali swą stałą pracę za granicą, jako osoby skierowane tam przez zleceniodawcę, czego dotyczy § 2 ust. 1 pkt 16 w związku z § 5 ust. 2 pkt 2 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r., jednakże zakwestionował prawidłowość przyjętej przez ZUS metody obliczania podstawy wymiaru składek. Z powołaniem się na zapatrywania wyrażone przez Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 10 października 2013 r., II UK 104/13 (OSNP 2015 nr 1, poz. 13) Sąd Okręgowy zlecił organowi rentowemu dokonanie wyliczenia podstawy wymiaru składek zainteresowanych na nowo. Sąd Najwyższy w motywach tego wyroku wyłożył, że z przepisu § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r. wynika, iż od podstawy wymiaru składek odlicza się wskazane w przepisie przychody (zasada), jednak nie stosuje owego odliczenia od podstawy w przypadku, gdy po tak dokonanym odliczeniu miesięczny przychód, który stanowi podstawę wymiaru składek, okaże się niższy od kwoty przeciętnego wynagrodzenia lub jego proporcjonalnego umniejszenia (wyjątek). Innymi słowy, odliczenie równowartości diety za każdy dzień pobytu za granicą jest możliwe co do miesiąca, w którym po takiej operacji rachunkowej miesięczny przychód, stanowiący podstawę wymiaru składek, będzie wynosił co najmniej równowartość kwoty przeciętnego wynagrodzenia. Natomiast w przypadku, gdy osiągnięty przychód będzie niższy od przeciętnego wynagrodzenia, to podstawa wymiaru składek nie może być już podwyższana do kwoty przeciętnego wynagrodzenia i będzie wówczas odpowiadać wysokości faktycznego przychodu w rozumieniu art. 11 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku

dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. z 2012 r. poz. 361 ze zm.) - bez żadnych odliczeń. Pogląd ten jest w orzecznictwie powszechnie akceptowany (zob. także wyrok Sądu Najwyższego z dnia 14 stycznia 2015 r., II UK 150/13, Legalis nr 1186148).

W zaskarżonych decyzjach organ rentowy dokonywał podwyższenia podstawy wymiaru składek do kwoty przeciętnego wynagrodzenia także wówczas, gdy przychody zleceniobiorców były niższe od przeciętnego prognozowanego wynagrodzenia, czyli błędnie. Natomiast Sąd pierwszej instancji, orzekając reformatoryjnie, ustalił podstawy wymiaru składek na poziomie kwot faktycznego przychodu zleceniobiorców w tych miesiącach, w których był on niższy od wynagrodzenia przeciętnego, bez podwyższania do poziomu przeciętnego prognozowanego wynagrodzenia. Nowe wyliczenia podstawy wymiaru składek przedstawione zostały przez organ rentowy w toku procesu, żadnych uwag odnośnie prawidłowości tych obliczeń przed Sądem pierwszej instancji nie zgłoszono. Pełnomocnik płatnika na rozprawie apelacyjnej oświadczył, że nie kwestionuje poprawności obliczeń, lecz samą zasadę ustalania podstawy wymiaru składek po myśli § 2 ust. 1 pkt 16, a nie pkt 15 rozporządzenia. Oznacza to, że przed Sądem drugiej instancji poza sporem pozostała kwestia określenia wysokości podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne zainteresowanych - przy założeniu, że wykonywali oni swe usługi w ramach skierowania do pracy (oddelegowania), a nie podczas podróży służbowych (polecenia wykonania konkretnego zadania).

Nie ma wątpliwości, że właściwa kwalifikacja charakteru pobytu zainteresowanych poza granicami kraju w celu świadczenia usług, w postaci opieki nad seniorami, stanowi istotę przedmiotowego sporu. Przepisy prawa ubezpieczeń społecznych nie zawierają własnej definicji podróży służbowej, a przepisy wykonawcze, dotyczące zasad ustalania podstawy wymiaru składek, wydane zostały na podstawie delegacji określonej w ustawie o systemie ubezpieczeń społecznych. Ustawa ta, choć w art. 8 ust. 2a wykreowała samodzielną definicję pracownika, obejmującą także osobę wykonującą pracę na podstawie umowy zlecenia, reguluje podleganie ubezpieczeniom społecznym przede wszystkim przez pracowników w znaczeniu art. 2 k.p. Sięgając do wykładni systemowej pojęcia podróży służbowej, wypracowanej na gruncie prawa pracy, Sąd Okręgowy przywołał przepis art. 77⁵ § 1 k.p. i zapatrywania na jego tle. Sąd Apelacyjny podziela pogląd Sądu pierwszej instancji, że w rozpatrywanym przypadku zleceniobiorcy nie wykonywali pracy w ramach umów zlecenia na terenie Niemiec będąc w zagranicznych podróżach służbowych w rozumieniu § 2 ust. 1 pkt 15 w związku z § 5 ust. 2 pkt 2 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r. Wbrew wywodom apelującego, przydatne i właściwe jest odwołanie się przez Sąd Okręgowy do bogatego dorobku orzecznictwa na tle pojęcia podróży służbowej pracowników, toteż nie zachodzi potrzeba ponownego przytaczania utrwalonych w judykaturze zapatrywań i argumentów na ich poparcie, zwłaszcza że skarżący uważa, że stanowisko to jest nie do przyjęcia głównie dlatego, iż zleceniobiorcy nie byli pracownikami. Jest to myśl o tyle niekonsekwentna, że płatnik ustalając podstawy wymiaru składek dla zainteresowanych kwalifikował wypłacone diety według § 2 ust. 1 pkt 15 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r., a więc wskutek uznania, że zleceniobiorcy byli w podróży służbowej, gdyż przepis ten operuje pojęciem „podróży służbowej” pracownika. Jest przy tym oczywiste, że gdyby w istocie zainteresowani odbywali „podróże służbowe” w takim znaczeniu, jak przyjmuje się w odniesieniu do pracowników, to byłby to zabieg prawidłowy, gdyż § 5 ust. 2 pkt 2 tego rozporządzenia jasno stanowi, że przepisy § 2-4 stosuje się odpowiednio przy ustalaniu podstawy wymiaru składek osób wykonujących pracę na podstawie umowy agencyjnej, umowy zlecenia albo innej umowy o świadczenie usług.

Odpowiednie stosowanie przepisu § 2 ust. 1 pkt 15 rozporządzenia oznacza w tym przypadku, że zasadnicze warunki kwalifikowania podróży odbywanej w celu wykonywania pracy - czy to na podstawie umowy o pracę czy też umowy agencyjnej bądź umowy zlecenia - są takie same. W przeciwnym wypadku naruszona zostałaby zasada równości, co wynika również z analizy motywów wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 lutego 2010 r., P 16/09 (OTK-A 2010 nr 2, poz. 12). W sprawie tej Trybunał stwierdził niezgodność § 2 ust. 1 pkt 6 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r. z normą art. 92 ust. 1 Konstytucji RP, w której sformułowane zostały wymagania stawiane upoważnieniu ustawowemu. W uzasadnieniu wyroku Trybunał podkreślił, że zaskarżony przepis rozporządzenia wykracza poza delegację zawartą w upoważnieniu ustawowym z art. 21 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, gdyż odmiennie traktuje grupy ubezpieczonych, mimo braku wskazań ustawowych dla takiego podmiotowego różnicowania aktem wykonawczym. Owe grupy ubezpieczonych, to osoby świadczące pracę na podstawie umowy o pracę oraz na podstawie

umowy zlecenia. Ustawa z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych w art. 18 ust. 1 i 3 przewiduje regułę, że w przypadku tej kategorii ubezpieczonych, jakimi są zleceniobiorcy, podstawę wymiaru składek stanowi faktyczny przychód w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych. Natomiast szczegółowe zasady ustalania podstawy wymiaru składek, w tym przychody wyłączone z podstawy wymiaru, określa wymienione rozporządzenie z dnia 18 grudnia 1998 r., wydane na podstawie delegacji zawartej w art. 21 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych. Sąd Apelacyjny w Łodzi wielokrotnie wypowiadał się, że stwierdzony przez Trybunał Konstytucyjny wyrokiem z dnia 16 lutego 2010 r. błąd legislacyjny dotyczył bez wątpienia również przepisu § 2 ust. 1 pkt 15 w zw. z § 5 rozporządzenia z 18 grudnia 1998 r. - według stanu prawnego obowiązującego do dnia 31 lipca 2010 r. (por. wyroki Sądu Apelacyjnego w Łodzi z dnia 13 grudnia 2012 r., III AUa 49/12, Legalis nr 734631, z dnia 6 czerwca 2013 r., III AUa 1/13, LEX nr 1322495). Skoro bowiem prawodawca w ustawie systemowej uznał, że podstawę wymiaru składek zleceniobiorców, dla których w umowie określono odpłatność kwotowo, ustala się tak samo, jak podstawę wymiaru składek pracowników i skoro na podstawie jednej delegacji ustawowej do wydania rozporządzenia takie jedno rozporządzenie wydano, to należało przyjmować, że przepisy rozporządzenia należy stosować zarówno do pracowników, jak do zleceniobiorców oraz do innych ubezpieczonych wymienionych w § 5. Nadto uwzględnienie wyłączeń z podstawy wymiaru składek tylko w stosunku do niektórych ubezpieczonych kłóci się z zasadą równości składek, sformułowaną w art. 15 ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych. Właśnie wskutek wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 16 lutego 2010 r. nastąpiła zmiana stanu prawnego - z dniem 1 sierpnia 2010 roku, przez dodanie do § 5 ust. 2 rozporządzenia zapisu, że przepisy § 2-4 stosuje się odpowiednio przy ustalaniu podstawy wymiaru składek „osób wykonujących pracę na podstawie umowy agencyjnej lub umowy zlecenia albo innej umowy o świadczenie usług, do której zgodnie z Kodeksem cywilnym stosuje się przepisy dotyczące zlecenia” (rozporządzeniem zmieniającym (...) z dnia 9 lipca 2010 r., Dz.U. Nr 127, poz. 860). Właściwy minister prawidłowo odczytał zapatrywania prawne dotyczące przekroczenia delegacji ustawowej i jeszcze przed upływem terminu 12 miesięcy, po którym niekonstytucyjny przepis utraciłby moc (derogacja normodawcy), jak też szerzej, niż wynika to wprost z wyroku Trybunału Konstytucyjnego, znowelizował przedmiotowe rozporządzenie, odnosząc odpowiednio do zleceniobiorców wszystkie wyłączenia z podstawy wymiaru składek zawarte w § 2, a więc także wyłączenia dotyczące diet i kosztów podróży przewidziane w § 2 ust. 1 pkt 15 tego aktu. Rozważania te prowadzą do konkluzji, że nie ma jakichkolwiek podstaw do różnicowania wyłączeń z podstawy wymiaru składek diet i innych należności z tytułu podróży służbowej pracowników oraz zleceniobiorców, którym płatnik składek także zlecać może podróże w celu wykonania zlecenia i dla których podstawę wymiaru składek stanowi, podobnie jak w przypadku pracowników, przychód w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Nadmierne znaczenie przypisuje przy tym apelujący różnicy semantycznej wywodząc, że zleceniobiorca nie może odbywać podróży „służbowej”, gdyż podjęcie to jest zastrzeżone dla tylko dla pracowników. Tymczasem pojęcie „służbowy” nie może być w tym przypadku wykładane ścieśniająco, gdyż taka wykładnia prowadzić by mogła do dość absurdalnych wniosków, że podróż służbową odbywają tylko osoby pozostające w stosunku służby (art. 8 ust. 15 ustawy systemowej). Pojęcie „służbowy” w odniesieniu do podróży ma związek z elementem podporządkowania w stosunkach pracy (podległości służbowej, polecenia służbowego, obowiązków służbowych itp.). Co do zasady w umowie zlecenia, zdefiniowanej w art. 734 k.c., nie istnieje stosunek zależności ani podporządkowania, choć istota umowy zlecenia wyraża się w tym, że przyjmujący zlecenie zobowiązuje się do dokonania określonej czynności dla dającego zlecenie. Jeśli więc w celu prawidłowego wykonania usługi zleceniodawca „zleca” podróż, zwłaszcza gdy bez odbycia tej podróży wykonanie usługi w ogóle byłoby możliwe, to w takiej umowie występuje element konieczności zastosowania się do owego „zlecenia” odbycia podróży. Nie jest to jednak zależność tożsama z pracowniczym podporządkowaniem. W stanie faktycznym sprawy zainteresowani nie odbywali tak rozumianych „podróży służbowych”, gdyż w Niemczech znajdowało się ich stałe miejsce świadczenia usług opiekuńczych, a więc z przyczyn wyłożonych przez Sąd pierwszej instancji. Zdaniem Sądu Apelacyjnego, użycie określenia „podróż służbowa” nie jest jednak, na gruncie stosowania wyłączeń przedmiotowych przy ustalaniu podstawy wymiaru składek, elementem istotnie różnicującym pojęcie podróży odbywanych przez pracowników i zleceniobiorców, a to wskutek zapisu z § 5 ust. 2 pkt 2 rozporządzenia, iż przepis dotyczący ustalania podstawy wymiaru składek dla pracowników stosuje się odpowiednio wobec osób wykonujących pracę na podstawie umowy zlecenia, jak też w świetle szerokiej definicji pracownika w ustawie o systemie ubezpieczeń społecznych. Jak słusznie stwierdził Sąd

Apelacyjny w Gdańsku w uzasadnieniu wyroku z dnia 26 marca 2014 r., III AUa 1208/13 (LEX nr 1454444), na gruncie przedmiotowego rozporządzenia - teza, że podróż w ramach umowy zlecenia ma być rozumiana szerzej, niż podróż służbowa pracownika, jest oczywistym nieporozumieniem logicznym jak i systemowym. Zatem skoro w sprawie niniejszej jest poza sporem, że wszyscy zainteresowani wykonywali usługi opiekuńcze wyłącznie poza granicami kraju na podstawie umów, w których miejsce świadczenia pracy oznaczono w Niemczech, to nie odbywali oni podróży służbowych w rozumieniu § 2 ust. 1 pkt 15 w związku z § 5 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r. Podróż do miejsca wykonywania pracy za podstawie umowy zlecenia była dla nich po prostu drogą do pracy, a nie podróżą w celu wykonania zadania sporadycznego. Na terenie Niemiec realizowali swe zwykłe, umówione ze zleceniodawcą czynności. Fakt, że zleceniobiorcy zamieszkiwali w trakcie realizowania usług poza granicami kraju wynikał ze specyfiki usług i nie nadaje drodze do miejsca pracy kształtu prawnego podróży służbowej. Zleceniobiorcy nie mieli stałego miejsca pracy w Polsce, a więc nie można mówić o zleceniu im poszczególnych zadań do wykonania poza krajem. Jak trafnie wywiódł Sąd pierwszej instancji, osoba wykonująca swą stałą pracę za granicą, czy to na podstawie umowy o pracę, czy też na jakiegokolwiek innej podstawie prawnej, nie przebywa w podróży służbowej. Ten pogląd jest w judykaturze ukształtowany jednolicie (vide wyrok Sądu Apelacyjnego w Białymstoku z dnia 8 lipca 2014 r., III AUa 861/13, LEX nr 1493731 i orzecznictwo tam powołane).

Szeroki dorobek orzecznictwa zaprezentował także Sąd Okręgowy, co zwalnia Sąd drugiej instancji od powielania argumentacji prowadzącej do stwierdzenia, że zainteresowani wykonując usługi opiekuńcze nie pozostawali w podróży służbowej na terenie Niemiec. W konsekwencji, za chybione uznaje należy apelacyjne zarzuty naruszenia prawa procesowego i materialnego zmierzające do obalenia ustaleń faktycznych i prawnych Sądu a quo w tym przedmiocie. W szczególności nie jest trafny zarzut naruszenia art. 233 § 1 k.p.c. w związku z art. 328 § 1 k.p.c. przez pominięcie zapisów zawartych w umowach zlecenia i woli stron co do wynagrodzenia i zwrotu wydatków w związku z podróżą, jak też uznanie, że bez znaczenia jest okoliczność, iż zainteresowani nie zmienili dotychczasowych umów zleceń i nie ustalili innych warunków świadczenia usług oraz wynagrodzenia, jak i to, że bez znaczenia dla Sądu były działania odwołującej się spółki, polegające na wydawaniu poleceń wyjazdów oraz wypłacaniu diet. Dla ustalenia, czy praca była wykonywana w ramach podróży służbowej drugorzędne znaczenie mają okoliczności podniesione w przytoczonych zarzutach apelującego. Istotne są natomiast okoliczności wskazane przez Sąd Okręgowy, a więc charakter i cel przejazdu i pobytu, przy respektowaniu zasady, że typową podróżą służbową poza granice kraju jest wykonywanie zadania poza miejscowością, w której znajduje się stałe miejsce pracy osoby wykonującej pracę (zob. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 30 maja 2001 r., I PKN 424/00, OSNP 2003 nr 7, poz. 172). O tym, czy wykonywanie danej pracy ma charakter podróży służbowej decydują przesłanki obiektywne. Ustalenie w umowie, że osoba wykonująca pracę otrzyma wydatki związane z podróżą, wystawienie polecenia wyjazdu (delegacji), jak i rozliczenie delegacji, nie kwalifikuje wypłaconych diet i wydatków według § 2 ust. 1 pkt 15 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r., jeśli nie są spełnione owe przesłanki obiektywne. Nadto przepisy prawa ubezpieczeń społecznych dotyczące ustalania podstaw wymiaru składek mają charakter *ius cogens* i nie mogą być modyfikowane wolą stron.

Niezasadny jest również zarzut naruszenia art. 328 § 2 k.p.c. przez brak odniesienia się do nieprawidłowości organu w trakcie postępowania administracyjnego, w tym nieprawidłowości polegającej na braku uzasadnienia decyzji co do wysokości podstawy wymiaru składek każdego z ubezpieczonych, „w praktyce nie do zweryfikowania dla strony bez szczegółowego wyliczenia, przedstawionego przez organ dopiero w postępowaniu sądowym”. W sprawach z zakresu ubezpieczeń społecznych treść decyzji wyznacza zakres i przedmiot rozpoznania oraz rozstrzygnięcia, a to oznacza, że sąd kontroluje legalność i zasadność decyzji, zaś uchybienia organu rentowego w trakcie postępowania administracyjnego oraz dotyczące samej decyzji tylko wtedy mogą mieć znaczenie istotne, gdy wady decyzji dyskwalifikują ją w stopniu odbierającym tej decyzji cechy aktu administracyjnego, jako przedmiotu odwołania. Będące przedmiotem odwołań decyzje Zakładu Ubezpieczeń Społecznych nie są obarczone takimi wadami, zaś w odniesieniu do uszczegółowionych w procesie wyliczeń podstaw wymiaru składek, odrębnie dla każdej osoby, strona apelująca nie zgłosiła zastrzeżeń co do ich rachunkowej poprawności. Dodać przy tym trzeba, że zarzut obraży art. 328 § 2 k.p.c. tylko wtedy może okazać się skuteczny, gdy niedostatki uzasadnienia są na tyle istotne, że uniemożliwiają dokonanie oceny prawidłowości zapadłego wyroku, a taka sytuacja w rozpatrywanej sprawie nie zachodzi. Motywy

zaskarżonego wyroku są rozbudowane, także w części poświęconej metodzie obliczania wysokości podstaw wymiaru składek poszczególnych ubezpieczonych.

Dodatkowo podkreślenia wymaga, że przeniesienie sprawy na drogę postępowania sądowego przez złożenie odwołania od decyzji ogranicza kognicję sądu do okoliczności uwzględnionych w decyzji, a między stronami spornych, zaś poza tymi okolicznościami spór sądowy nie może zaistnieć. W judykaturze nie jest kwestionowany pogląd, że przed sądem ubezpieczeń społecznych strona odwołująca może żądać jedynie korekty stanowiska zajętego przez organ rentowy i wykazywać swoją rację, odnosząc się do przedmiotu sporu objętego decyzją, nie może natomiast żądać czegoś, o czym organ rentowy nie decydował. Z tego względu odwołanie od decyzji nie ma charakteru samodzielnego żądania (zob. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 9 września 2010r., II UK 84/10, LEX nr 661518). Zauważyć należy, że charakter umów zlecenia, jako tytułów podlegania ubezpieczeniom społecznym przez zainteresowanych, nie był przedmiotem spornych decyzji, lecz tylko wysokość podstawy wymiaru składek z tego tytułu. Nie była też przedmiotem decyzji kwestia podlegania ustawodawstwu krajowemu i w tym przedmiocie nie istnieje żaden spór pomiędzy stronami.

Niewątpliwie zainteresowani w okresach wskazanych w decyzjach podlegali ustawodawstwu polskiemu i nie ma danych na to, aby oni bądź płatnik ubiegali się o ustalenie ustawodawstwa niemieckiego w zakresie zabezpieczenia społecznego, bądź by organ rentowy powziął wątpliwość w tym przedmiocie. Z tych względów nie jest jasny apelacyjny zarzut naruszenia art. 12 ust. 1 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego w Rady (WE) nr 883/2004 z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie koordynacji systemów zabezpieczenia społecznego (Dz.U.UE.L. 2004 Nr 166, poz. 1). Instytucja oddelegowania pracowników do wykonywania pracy na terytorium innego państwa członkowskiego Unii Europejskiej stanowi wyjątek od generalnej reguły podlegania ustawodawstwu tego państwa, w którym wykonywana jest praca lub prowadzona działalność. Mimo bowiem, że praca wykonywana jest w innym państwie, ustawodawstwem właściwym jest prawo tego kraju, z którego nastąpiło oddelegowanie. W kontekście instytucji oddelegowania pracowników jako istotny jawi się problem „normalnego prowadzenia działalności” w ujęciu art. 12 ust. 1 rozporządzenia 883/2004, który dotyczy zwłaszcza agencji pracy (...) normalnego prowadzenia działalności dokonuje się m.in. przyzmat wielkości obrotu (25%) w państwie oddelegowania. Sąd Okręgowy ustalił, że struktura sprzedaży usług Centrum (...) w 2012 r. oraz do marca 2013 r. mieściła się pomiędzy 28%-40% gdy chodzi o sprzedaż krajową i 72%-60 % - sprzedaż zagraniczną. Zdaniem Sądu Apelacyjnego, w sprawie niniejszej nie było niezbędnej potrzeby odwoływania się do tego kryterium, gdyż płatnik nie delegował za granicę pracowników tylko zleceniobiorców, zaś na gruncie regulacji unijnych „delegowanie zleceniobiorców” nie przedstawia się identycznie. Kwestię uznania danej osoby za pracownika w rozumieniu unijnej koordynacji zasadniczo pozostawiono ustawodawstwom poszczególnych państw członkowskich, choć z treści niektórych przepisów wynikają pewne ograniczenia. Przykładem jest właśnie art. 12 ust. 1 rozporządzenia 883/2004 oraz odpowiednie przepisy rozporządzenia z dnia 16 września 2009 r. dotyczącego wykonania rozporządzenia (WE) nr 883/2004 w sprawie koordynacji systemów zabezpieczenia społecznego (Dz.U.UE.L. 2009 nr 284, poz. 1). Zgodnie z art. 12 ust. 1 rozporządzenia 883/2004, osoba, która wykonuje działalność jako pracownik najemny w państwie członkowskim w imieniu pracodawcy, który normalnie tam prowadzi swą działalność, a która jest delegowana przez tego pracodawcę do innego państwa członkowskiego do wykonywania pracy w imieniu tego pracodawcy nadal podlega ustawodawstwu pierwszego państwa członkowskiego pod warunkiem, że przewidywany czas takiej pracy nie przekracza dwudziestu czterech miesięcy i że osoba ta nie jest wysłana aby zastąpić inną osobę. Przesłanki wskazane w przytoczonym przepisie skonkretyzowane zostały w art. 14 rozporządzenia wykonawczego oraz art. 1 pkt 1 decyzji A2 Komisji Administracyjnej z dnia 12 czerwca 2009 r., dotyczącej wykładni art. 12 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) 883/2004 w sprawie ustawodawstwa mającego zastosowanie do pracowników delegowanych i osób wykonujących pracę na własny rachunek, tymczasowo pracujących poza państwem właściwym (Dz.U.UE.C. 2010 nr 106, poz. 5), w których to przepisach stwierdzono, że pracę uważa się za wykonywaną na rzecz pracodawcy państwa wysyłającego, jeżeli ustalono, że praca ta jest wykonywana dla tego pracodawcy oraz że wciąż istnieje bezpośredni związek między pracownikiem a pracodawcą który go delegował. Natomiast w celu ustalenia, czy taki bezpośredni związek istnieje uwzględnić trzeba wiele elementów, m.in. odpowiedzialność za rekrutację, istnienie umowy o pracę, wynagrodzenie oraz prawo do określenia charakteru pracy. Uważne odczytanie decyzji (...) prowadzi do wniosku, że o możliwości delegowania danego pracownika przesądzają dwa podstawowe elementy: wykonywanie pracy na rzecz pracodawcy

wysyłającego oraz podporządkowanie pracownika w procesie pracy, a to z kolei wiedzie do konkluzji, że na podstawie art. 12 ust. 1 rozporządzenia 883/2004 za pracownika delegowanego uznać można, przy zastosowaniu przepisów prawa krajowego, tylko pracownika w rozumieniu art. 2 k.p. W odniesieniu do pracownika cechą typową jest podporządkowanie w procesie pracy oraz wydawanie poleceń w związku z pracą. Taka więc z zasady nie istnieje pomiędzy zleceniodawcą i zleceniobiorcą. Wątpliwe jest zatem przyznanie zleceniobiorcom statusu „pracowników delegowanych” na gruncie art. 12 ust. 1 rozporządzenia 883/2004, a więc w myśl reguł unijnej koordynacji. Zważyć jednak trzeba, że nie jest rolą Sądów w sprawie niniejszej spekulowanie, czy niemiecka instytucja ubezpieczeniowa potwierdziłaby podleganie zleceniobiorców ustawodawstwu niemieckiemu w związku z wykonywaniem na terenie Niemiec umów zlecenia, zawartych z polskim zleceniodawcą. Stoi temu na przeszkodzie nie tylko fakt, że polskie instytucje (w rozumieniu art. 6 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego, a więc i sądy krajowe) ustalać mogą podleganie ustawodawstwu polskiemu, a nie obcemu, ale przede wszystkim zakreślenie kogencji treścią zaskarżonych decyzji. Ponadto kwestia uznania zleceniobiorców za „pracowników delegowanych”, w rozumieniu regulacji unijnych, nie determinuje sposobu ustalania, w myśl prawa krajowego, podstawy wymiaru składek dla zleceniobiorców podlegających ustawodawstwu polskiemu i wykonujących swe usługi za granicą. Niewątpliwie w kręgu osób, zakreślonym normą § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r., znajdują się pracownicy delegowani, o których traktują przytoczone wyżej regulacje dotyczące koordynacji systemów zabezpieczenia społecznego, choć przepis ten ma znaczenie szersze i dotyczy osób delegowanych do pracy nie tylko w państwach członkowskich Unii Europejskiej. Dla prawidłowego rozpoznania przedmiotowej sprawy istotne i wystarczające jest, że polski prawodawca zdecydował, iż w krajowym porządku prawnym w taki sam sposób, jak w przypadku pracowników delegowanych przez polskiego pracodawcę do pracy w jakimkolwiek innym państwie, ale podlegających ubezpieczeniom społecznym w Polsce, będzie obliczana podstawa wymiaru składek zleceniobiorców wykonujących swą zwykłą pracę za granicą w miejscach uzgodnionych ze zleceniodawcą i podlegających ubezpieczeniom w Polsce - nakazując w § 5 ust. 2 pkt 2 rozporządzenia odpowiednie stosowanie § 2 ust. 1 pkt 16 do zleceniobiorców. Jak wyżej wskazano, jest to regulacja, która odpowiada obowiązującej w prawie krajowym zasadzie równości składek - art. 15 ust. 1 ustawy systemowej. Nie oznacza to, że zleceniobiorcy muszą mieć status „pracowników delegowanych” w rozumieniu art. 12 ust. 1 rozporządzenia 883/2004. Z tych względów Sąd drugiej instancji uznał omawiany zarzut za chybiony.

Wszystkie pozostałe zarzuty apelacji, zarówno procesowe jak i materialnoprawne, mają związek z problematyką interpretacji co do zakresu stosowania przepisów, uzyskanej przez płatnika składek decyzjami Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddziału w G.. Zgodnie z art. 10 ust. 1, 2, 3, 5 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (t.j. Dz.U. z 2015 r. poz. 584 ze zm.), przedsiębiorca może złożyć do właściwego organu administracji publicznej lub państwowej jednostki organizacyjnej wnioski o wydanie pisemnej interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania przepisów, z których wynika obowiązek świadczenia przez przedsiębiorcę daniny publicznej oraz składek na ubezpieczenia społeczne lub zdrowotne, w jego indywidualnej sprawie. Wniosek taki dotyczyć może zaistniałego już stanu faktycznego lub zdarzeń przyszłych. We wniosku o wydanie interpretacji przedsiębiorca obowiązany jest przedstawić stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe oraz własne stanowisko w sprawie. Interpretacja przybiera postać decyzji i zawiera wskazanie prawidłowego stanowiska w sprawie wraz z uzasadnieniem prawnym. W myśl art. 10a ust. 2 tej ustawy, interpretacja nie jest wiążąca dla przedsiębiorcy, jednakże nie może być on obciążony jakimikolwiek daninami publicznymi, sankcjami administracyjnymi, finansowymi lub karami w zakresie, w jakim zastosował się do uzyskanej interpretacji. Interpretacja ta jest natomiast wiążąca dla organów administracji publicznej lub państwowych jednostek organizacyjnych właściwych dla przedsiębiorcy i może zostać zmieniona wyłącznie w drodze wznowienia postępowania.

Z dniem 1 stycznia 2013 r. ustawodawca wprowadził do ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych korelującą z powyższą regulacją art. 83d (ustawą z dnia 16 listopada 2012 r. o redukcji niektórych obciążeń administracyjnych w gospodarce - Dz.U. z 2012 r. poz. 1342). Przepis ten stanowi, że Zakład Ubezpieczeń Społecznych wydaje interpretacje indywidualne, o których mowa w art. 10 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r., w zakresie obowiązku podlegania ubezpieczeniom społecznym, zasad obliczania składek na ubezpieczenia społeczne, ubezpieczenia zdrowotne, Fundusz Pracy, Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych i Fundusz Emerytur Pomostowych oraz podstawy wymiaru tych składek.

W pełni uprawnione są rozważania Sądu pierwszej instancji, wsparte orzecznictwem Sądu Najwyższego, że Zakład Ubezpieczeń Społecznych, wydając pisemną interpretację w trybie art. 10 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r., przedstawia swój pogląd dotyczący rozumienia przepisów prawa i sposobu ich zastosowania w oparciu o przedstawiony stan faktyczny, bez możliwości prowadzenia postępowania wyjaśniającego czy dowodowego. Innymi słowy, treść wniosku wszczynającego postępowanie konstytuuje zakres i przedmiot sprawy o udzielenie interpretacji, której to treści organ nie może podważać, uzupełniać ani zmieniać (zob. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 12 listopada 2014 r., I UK 126/14, LEX nr 1532829, postanowienie z dnia 18 września 2014 r., III UK 122/13, Legalis nr 1073329). Spółka (...) dwukrotnie uzyskała interpretację w trybie art. 10 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej z Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddziału w G.. W decyzjach nr (...) organ rentowy uznał za prawidłowe stanowisko zawarte we wnioskach przedsiębiorcy. Z tego też względu płatnik składek, zwalczając zaskarżone decyzje, od początku powoływał się na ochronę wynikającą z art. 10a ust. 2 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. Większość apelacyjnych zarzutów ma związek z tą właśnie ochroną, której płatnik oczekiwał również w postępowaniu odwoławczym. Oczekiwania te nie są jednak możliwe do zaakceptowania.

Kwestia zakwalifikowania pracy wykonywanej za granicą jako podróży służbowej bądź w ramach tzw. oddelegowania do wykonywania stałych obowiązków, wymaga dokonania określonych ustaleń faktycznych. Nie ma racji apelujący wywodząc, że jest to wyłącznie sfera oceny prawnej. Ustalić należy właśnie, czy są to zwykłe czynności, czy tylko zleczone zadania. Przesądzenie tej kwestii ma charakter pierwotny względem zastosowania właściwej regulacji, dotyczącej obliczania podstawy wymiaru składek. Organ rentowy dopiero w postępowaniu kontrolnym, dotyczącym wymiaru składek, zbadał okoliczności statuujące określoną sytuację faktyczną u płatnika i stwierdził, że zleceniobiorcy nie byli w podróży służbowej. Nie miał zaś takiej możliwości w postępowaniu wywołanym wnioskiem o interpretację co do prawa, w której przedsiębiorca przedstawił własny stan faktyczny, wskazując na podróże służbowe.

I tak we wniosku z dnia 26 marca 2012 r., uzupełnionym 24 kwietnia i 4 czerwca 2012 r., płatnik składek wskazał, że spółka „zawiera z opiekunami umowy zlecenia, w ramach których przewidziana jest możliwość podróży służbowych w celu wykonywania obowiązków zleceniobiorcy”, przy czym są „wyjazdy w celach służbowych ustalane w ramach cywilnoprawnej swobody stron”. W dalszej części pytający wyjaśnił, że wypłaca zleceniobiorcom wynagrodzenie kwotowe oraz dodatkowo „zwrot wydatków związanych z wykonywaniem usług poza granicami kraju, w formie diety za każdy dzień świadczenia usług w Niemczech”. Ponadto dokonuje zwrotu na rzecz zleceniobiorcy „wydatków poniesionych przez niego na zakup biletów na dojazd do miejsca świadczenia usługi w Niemczech”. Dalej spółka przedstawiła własne stanowisko, z którego wynika, że oblicza podstawy wymiaru składek zleceniobiorców bez uwzględniania „zwrotu kosztów podróży służbowej i biletów za dojazd do miejsca wykonywania usługi”. Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w G. decyzją nr (...) z dnia 13 czerwca 2012 r. stanowisko płatnika składek - co do stanu faktycznego przedstawionego we wniosku - uznał za prawidłowe, gdyż dodatkowe wypłaty w postaci zwrotu kosztów podróży służbowej (diety) i kosztów biletów za dojazd do miejsca wykonywania usług nie stanowią podstawy wymiaru składek, ze względu na ich wyłączenie w § 2 ust. 1 pkt 15 rozporządzenia.

W kolejnym wniosku o interpretację z dnia 8 stycznia 2013 r. Spółka (...) zaznaczyła, że „wysła swoich pracowników do wykonywania usług na terenie Unii Europejskiej (głównie Niemiec)” i że w tym celu zawiera „z pracownikami umowy zlecenia”. Dalej zaznaczyła, że w umowach zlecenia „znajdują się zapisy, w których przewidziana jest możliwość wykonywania pracy poza granicami kraju i w związku z tym zwrot wydatków związanych z wykonywaniem usług poza granicami w formie diet za każdy dzień świadczenia usług i ryczałtu za nocleg za każdy dzień pobytu poza granicą” oraz że „są to wyjazdy w celach służbowych ustalane w ramach cywilnoprawnej swobody stron”. W tak przedstawionym stanie faktycznym (...) Oddział w G. decyzją nr (...) z dnia 5 lutego 2013 r. uznał za prawidłowe stanowisko płatnika „w przedmiocie wyłączenia z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne zwrotu wydatków związanych z wykonywaniem przez zleceniobiorców usług na terenie Unii Europejskiej (głównie Niemiec), w formie diety za każdy dzień świadczenia usług oraz ryczałtu za nocleg”.

Lektura treści obu wniosków Centrum (...) o udzielenie interpretacji co do zakresu stosowania prawa prowadzi do stwierdzenia, że pytania spółki dotyczyły prawidłowości ustalania podstawy wymiaru składek na podstawie § 2 ust. 1

pkt 15 rozporządzenia z 18 grudnia 1998 r. - przez wyłączenie z tej podstawy diet, ryczałtów za nocleg i zwrotu kosztu biletów - dla zleceniobiorców będących w podróży służbowych, a więc stan faktyczny sprawy dotyczył „podróży służbowych” zleceniobiorców (określanych przez płatnika także jako wyjazdy w celach służbowych). Stanowisko organu rentowego wyrażone w obu decyzjach interpretacyjnych było zatem prawidłowe, gdyż w istocie podstawę wymiaru składek dla zleceniobiorców, będących w podróży służbowych w celu wykonania usług za granicą, należy obliczać według brzmienia § 2 ust. 1 pkt 15 w związku z § 5 ust. 2 pkt przywołanego rozporządzenia. Rzecz jednak w tym, że zleceniobiorcy - zainteresowani w sprawie nie odbywali podróży służbowych w rozumieniu § 2 ust. 1 pkt 15 rozporządzenia, co wykazało postępowanie kontrolne przeprowadzone przez Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w O. w miesiącach kwiecień - maj 2013 r. Bezzasadne są w konsekwencji zarzuty apelującego, że do podwyższenia składek przez organ rentowy zaskarżonymi decyzjami, a więc do określenia wyższej daniny publicznej, doszło wskutek naruszenia mocy wiążącej interpretacji, która skutkuje ochroną przedsiębiorcy zagwarantowaną w art. 10a ust. 2 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Jak wskazano wyżej, organ wydający decyzję interpretacyjną nie może ingerować w stan faktyczny opisany we wniosku, podważać go czy zmieniać w oparciu o inne źródła lub wiedzę znaną mu z urzędu. Zasadniczo więc nie istnieje możliwość popełnienia przez Zakład błędu w zakresie prawidłowego ustalenia stanu faktycznego (zob. artykuł T. Brzezickiego i J. Wantoch-Rekowskiego „O możliwości wyeliminowania z obrotu prawnego interpretacji składkowych” PUG 2015 nr 1, s. 26-31). Takiego błędu nie popełnił (...) Oddział w G.. To płatnik popełnił błąd wskazując, że zainteresowani wykonywali swe usługi w ramach podróży służbowych, jednakże ta okoliczność ustalona została dopiero w postępowaniu kontrolnym, zakończonym wydaniem decyzji merytorycznych (nie interpretacyjnych). Sumując, nieuprawnione są apelacyjne zarzuty obraży art. 10a ustawy o swobodzie działalności gospodarczej oraz art. 18 ust. 3 i art. 20 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych.

Sąd Okręgowy nie naruszył również art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w którym zdefiniowane zostało pojęcie przychodu pracownika. Raz jeszcze wyjaśnić należy, że przychód określony w tej normie stanowi bazę dla ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne pracowników. Z tej podstawy wyłączone zostały jednak pewne rodzaje przychodów, określone w wielokrotnie przywoływanym rozporządzeniu z dnia 18 grudnia 1998 r., m.in. diety i inne należności z tytułu podróży służbowej pracowników (pkt 15), jak i część wynagrodzenia pracowników zatrudnionych za granicą u polskich pracodawców (pkt 16). Dualizm ten jest dlatego istotny, że wskazane wypłaty pokrywają inne potrzeby pracowników odbywających podróże służbowe, a inne pracowników zatrudnionych w polskich zakładach pracy lecz pracujących za granicą. Przyporządkowanie konkretnych stanów faktycznych do wskazanych przepisów wykonawczych następuje nie tylko ze względu na miejsce wykonywania pracy, ale przede wszystkim ze względu na rodzaj, czas trwania i charakter wykonywanych czynności. Wykonywanie podróży służbowej wyróżnia się wśród czynności pracowniczych nie tylko ze względu na cechy wymienione w rozważaniach dokonanych wyżej (zjawisko wśród obowiązków niecodzienne, niezwykłe, nietypowe, przemijający czas wykonywania konkretnego zadania), ale i na fakt, że podstawą odbycia podróży jest polecenie wykonania konkretnego zadania (polecenie służbowe). W orzecznictwie Sądu Najwyższego dominuje pogląd, że podróż służbową kwalifikuje się wtedy, gdy delegowanie jest w pewnym stopniu „narzucone” pracownikowi, wobec tego zawarcie porozumienia co do wykonywania określonej pracy w innym miejscu w ramach delegowania prowadzi do okresowej zmiany ustalonego w umowie miejsca pracy (por. wyroki z dnia 8 listopada 2012 r., II UK 87/12, LEX nr 1341675, z dnia 20 lutego 2007 r., II PK 165/06, OSNP 2008 nr 7-8, poz. 97, z dnia 11 stycznia 2013 r., II UK 157/12, LEX nr 1555520). Podstawa wymiaru składek tej drugiej grupy pracowników jest ustalana zgodnie treścią § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia z 18 grudnia 1998 r. Jak wyjaśnił Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 30 października 2013 r., II UK 112/13 (LEX nr 1403878), status pracowników wysłanych znajduje odzwierciedlenie w uwzględnieniu, jako przychodu, składników wynagrodzenia, które mają uzupełniać wynagrodzenie za wykonaną pracę, gdyż ich sytuacja generuje zwykle wyższe wydatki na utrzymanie, choć wykazuje podobieństwo do wydatków w podróży. Pracownicy zatrudnieni za granicą u polskiego pracodawcy nie odbywają podróży służbowej, wobec czego przepisy wskazują wyraźnie, że osobom wysłanym do takiej pracy nie są wypłacane diety, lecz chodzi o ich równowartość w ramach przychodu (wynagrodzenia) który, na podobieństwo diety, uwzględnia sytuację faktyczną, związaną ze świadczeniem pracy poza miejscem zamieszkania. Stąd pracodawca zastosował ulgę w opłaceniu składek na ubezpieczenia społeczne, zbliżoną do ulgi uzyskiwanej przez pracowników przebywających w podróży służbowej, przez określenie, że obowiązek składkowy nie obejmuje ich wynagrodzenia (przychodu) do równowartości diety. Sąd Apelacyjny poglądy te w pełni

akceptuje i uznaje, że odpowiednio przystają one do sytuacji zleceniobiorców wysyłanych do pracy za granicą i zasad odliczania także od ich przychodów równowartości diet, w związku ze zwiększonymi wydatkami, jakie ponoszą oni wykonując stale swe usługi poza miejscem zamieszkania.

Zaskarżone rozstrzygnięcie nie narusza także art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej przez przyjęcie, że organ może dokonywać odmiennej interpretacji i wykładni obowiązującego prawa, jeżeli uprzednio wydał korzystną dla płatnika interpretację przepisów. W sprawie niniejszej nie doszło bowiem do sytuacji opisanej w zarzucie, skoro decyzje interpretacyjne dotyczyły innej sytuacji faktycznej, tj. zleceniobiorców w podróży służbowej.

Sąd Apelacyjny nie stracił z pola widzenia dowodu z dokumentu, w postaci opinii prywatnej biegłej z zakresu kultury języka polskiego, poprawności językowej oraz interpretacji tekstów w języku polskim, wydanej na okoliczność zgodności stanu faktycznego we wniosku o wydanie interpretacji oraz interpretacji w decyzji (...) nr (...) - złożonej przez płatnika w postępowaniu apelacyjnym, jednakże opinia ta nie podważa dokonanych ustaleń i wniosków. Potwierdza ona, że w aspekcie lingwistycznym istnieje pełna zgodność pomiędzy treścią pytania a uzasadnieniem decyzji interpretacyjnej. Sąd Apelacyjny zgodności tej nie kwestionuje. Interpretacja organu co do zakresu i sposobu zastosowania przepisu, z którego wynikają określone obowiązki składkowe, stanowi akt prawidłowo określający sytuację prawną w przedstawionym przez płatnika stanie faktycznym. Na dokonaną ocenę nie wpływa także, w kierunku pożądanym przez skarżącego, złożony w postępowaniu apelacyjnym dodatkowy materiał w postaci odpisów innych decyzji interpretacyjnych, wydanych przez (...) Oddział w G. i Oddział w L.. Z uzasadnienia tych decyzji wynika, że zapadły w sprawach o innych stanach faktycznych, bądź też w sprawach o inaczej przedstawionych we wnioskach stanach faktycznych. Sąd Apelacyjny rozstrzyga sprawę suwerennie i nie jest zobowiązany do respektowania decyzji interpretacyjnych wydanych wobec płatnika w innych stanach faktycznych, niż przyjęty za podstawę rozstrzygnięcia, a tym bardziej wobec innych płatników.

Stwierdzając bezzasadność zaskarżenia Sąd drugiej instancji oddalił apelację, z mocy art. 385 k.p.c. Podstawa prawna rozstrzygnięcia o kosztach procesu za drugą instancję lokuje się co do zasady w treści art. 98 § 1 i 3 k.p.c. oraz art. 99 k.p.c., zaś co do wysokości w przepisach § 6 pkt 1-3 w związku z § 12 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 28 września 2002 r. w sprawie opłat za czynności radców prawnych oraz ponoszenia przez Skarb Państwa kosztów nieopłaconej pomocy prawnej udzielonej przez radcę prawnego ustanowionego z urzędu (t.j. Dz.U. z 2013 r. poz. 490 ze zm.). Sąd drugiej instancji uznał, że nie zachodzi szczególnie uzasadniony przypadek do nieobciążania strony przegrywającej kosztami procesu za drugą instancję - art. 102 k.p.c., o co skarżący wnosił, gdyż płatnik nie przedstawił jakichkolwiek dowodów świadczących, że jego sytuacja ekonomiczna nie pozwala na zwrot kosztów zastępstwa procesowego przeciwnikowi. Spółka funkcjonuje w obrocie i osiąga przychody. Z tych samych względów Sąd drugiej instancji uznał za bezzasadny zawarty w apelacji zarzut naruszenia przez Sąd Okręgowy art. 102 k.p.c., który strona uzasadniła tylko błędami organu rentowego, a nie sytuacją własną. W postępowaniu przed Sądem pierwszej instancji, jak i przed Sądem drugiej instancji, nie miały miejsca takie uchybienia Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddziału w O., które mogłyby uzasadniać odstąpienie od generalnej zasady ponoszenia kosztów procesu z art. 98 § 1 k.p.c.

Przewodnicząca: Sędziowie: