

Sygn. akt VU 6201/14

## WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 18 maja 2015 roku

Sąd Okręgowy w Piotrkowie Trybunalskim, Wydział V Pracy i Ubezpieczeń Społecznych w składzie:

Przewodniczący SSR del. Marzena Foltyn-Banaszczyk

Protokolant stażysta Iwona Jasińska

po rozpoznaniu w dniu 4 maja 2015 roku w Piotrkowie Trybunalskim na rozprawie

sprawy z wniosku Zakładu (...) Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w K.

przeciwko Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych Oddział w L.

o wydanie pisemnej interpretacji

na skutek odwołania Zakładu (...) Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w K.

od decyzji Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddział w L.

z dnia 22 sierpnia 2014 r. numer (...)

1. zmienia zaskarżoną decyzję w ten sposób, że uznaje za prawidłowe stanowisko wnioskodawcy Zakładu (...) Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w K. wyrażone we wniosku z dnia 8 lipca 2014 roku iż na wnioskodawcy nie ciąży obowiązek odprowadzania składek na ubezpieczenie społeczne od części składki emerytalnej i rentowej zapłaconej przez wnioskodawcę z środków własnych, a która z mocy art. 16 ust. 1 Ustawy z dnia 13 października 1998 roku o Systemie ubezpieczeń społecznych powinna być w części uiszczona przez ubezpieczonego –zleceniobiorcę;

2. zasądza od Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddział w L. na rzecz wnioskodawcy Zakładu (...) Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w K. kwotę 60,00 zł (sześćdziesiąt złotych) tytułem zwrotu kosztów zastępstwa procesowego.

**Sygn. akt VU 6201/14**

## UZASADNIENIE

W dniu 18 lipca 2014 roku na podstawie art. 10 ust. 1 ustawy z dnia 2 lipca 2004 roku o swobodzie działalności gospodarczej (t.j. Dz. U. z 2010 roku, Nr 220, poz. 1447 z późniejszymi zmianami) wnioskodawca Zakład (...) Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością w K. wystąpił do Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddziału w L. z wnioskiem z dnia 8 lipca 2014 roku o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów z zakresu ubezpieczeń społecznych. Wnioskodawca przedstawił własne stanowisko w sprawie, iż w przedstawionym stanie faktycznym na wnioskodawcy nie ciąży obowiązek odprowadzenia składek na ubezpieczenie społeczne od zapłaconej przez wnioskodawcę z własnych środków części składki na ubezpieczenie społeczne, która z mocy art. 16 ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1998 roku o systemie ubezpieczeń społecznych powinna być uiszczona przez ubezpieczonego – zleceniobiorcę.

Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w L. w decyzją z dnia 22 sierpnia 2014 numer (...) wydaną na podstawie art. 10 ust. 1 ww. ustawy oraz przepisów ustawy z dnia 13 października 1998 roku o systemie ubezpieczeń społecznych (t.j. Dz. U. z 2009 r. Nr 205, poz. 1585 z późniejszymi zmianami) uznał za nieprawidłowe stanowisko przedsiębiorcy w

przedmiocie odprowadzenia składek na ubezpieczenie społeczne od części składki emerytalnej i rentowej zapłaconej przez wnioskodawcę z własnych środków za ubezpieczonych – zleceniobiorców.

W odwołaniu od decyzji wnioskodawca zarzucił zaskarżonej decyzji naruszenie prawa materialnego art. 18 ust. 1, 1a i 3 w związku z art. 4 pkt 9 i art. 8 ust. 2 a ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych w związku z art. 12 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych poprzez uznanie w świetle stanu faktycznego wskazanego we wniosku o wydanie pisemnej interpretacji, iż część składki na ubezpieczenie społeczne zapłacona przez wnioskodawcę z własnych środków za ubezpieczonych stanowi podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne, ubezpieczenie zdrowotne oraz Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych. Wnioskodawca wniósł o zmianę zaskarżonej decyzji w całości i orzeczenie co do istoty poprzez ustalenie, że prawidłowe jest stanowisko wnioskodawcy wyrażone we wniosku z dnia 8 lipca 2014 roku, iż na wnioskodawcy nie ciąży obowiązek odprowadzania składek na ubezpieczenie społeczne od zapłaconej przez wnioskodawcę z własnych środków części składki na ubezpieczenie społeczne, która z mocy art. 16 ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1998 roku o systemie ubezpieczeń społecznych powinna być uiszczona przez ubezpieczonego – zleceniobiorcę oraz zasądzenie kosztów procesu.

Na rozprawie strony podtrzymały stanowiska w sprawie.

### **Sąd Okręgowy ustalił i zważył co następuje:**

Odwołanie zasługuje na uwzględnienie.

Sąd Okręgowy ustalił i ocenił stan faktyczny w sprawie wskazany we wniosku wnioskodawcy o udzielnie interpretacji.

Ze wskazanego we wniosku o interpretację stanu faktycznego w zakresie objętym zaskarżoną decyzją i odwołaniem wynika, iż w następstwie przeprowadzonej w dniach 25 października 2013 roku – 29 listopada 2013 rok przez Zakład Ubezpieczeń Społecznych kontroli płatnika składek Zakładu (...) Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w zakresie prawidłowości i rzetelności obliczania składek na ubezpieczenie społeczne oraz innych składek, do których pobierania zobowiązany jest płatnik oraz zgłaszania na ubezpieczenie społeczne i ubezpieczenia zdrowotnego ZUS ustalił, iż zawarte przez Zakład (...) Spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością z osobami fizycznymi w okresie od stycznia 2010 roku do kwietnia 2012 roku umowy cywilnoprawne nazwane przez strony umowami o dzieło wykazują w istocie cechy stosunku zlecenia w następstwie czego zleceniobiorcy wykonujący pracę od dnia oznaczonego w umowie jako dzień rozpoczęcia jej wykonywania do dnia rozwiązania lub wygaśnięcia tej umowy winni zostać objęci obowiązkowo ubezpieczeniem emerytalnym, rentowym, wypadkowym; przy czym obowiązek zgłoszenia do ubezpieczenia społecznego zleceniobiorców należy do płatnika składek.

Po zapoznaniu się z protokołem kontroli w dniu 29 listopada 2013 roku Zarząd Zakładu (...) skorygował raporty i deklaracje rozliczeniowe za lata 2010 – 2012 zgodnie z protokołem kontroli ZUS oraz zapłacił składki na ubezpieczenie społeczne z należnymi odsetkami od osób, które w okresie od stycznia 2010 roku do kwietnia 2012 roku wykonywały pracę na podstawie umowy zakwalifikowanej w następstwie przeprowadzonej kontroli jako umowa zlecenie (wcześniej jako umowy o dzieło).

Składki na ubezpieczenie społeczne zostały w całości sfinansowane przez pracodawcę.

W dniu 29 listopada 2013 roku Zarząd Zakładu (...) Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością podjął decyzję o niedochodzeniu od ubezpieczonych zwrotu od zleceniobiorców i pracowników kwot odpowiadających części składek za ZUS, którą z mocy art. 16 ustawy systemowej powinien uiszczać ubezpieczony. U podstaw podjęcia przez Zarząd Zakładu (...) decyzji o odstąpieniu od żądania zwrotu od zleceniobiorców części składek za ZUS, którą z mocy art. 16 ustawy systemowej powinien uiszczać ubezpieczony były przewidywane znaczne trudności z windykacją ww. należności, związane z koniecznością prowadzenia postępowań sądowych i egzekucyjnych oraz koniecznością ponoszenia dodatkowych związanych z tym kosztów. Ponadto w dacie zapłaty składek większość ze zleceniobiorców nie wykonywała już pracy na rzecz wnioskodawcy.

Podstawę wymiaru składki na ubezpieczenie społeczne stanowiła każdorazowo prawidłowo ubruttowiona kwota wynagrodzenia z tytułu umowy zlecenia.

Rozpoznając odwołanie wnioskodawcy należy w pierwszej kolejności należy podkreślić, iż w we wniosku o udzielenie interpretacji wnioskodawca wskazał określony stan faktyczny, przepisy będące przedmiotem interpretacji oraz swoje stanowisko w sprawie. Sąd Okręgowy w pełni akceptuje stanowisko Sądu Najwyższego wyrażone w postanowieniu z dnia 18 kwietnia 2011 roku w sprawie sygn. akt III UK 117/10 (opubl. LEX numer 898257), iż zakres i przedmiot sprawy o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa konstytuuje treść wniosku wszczynającego postępowanie, a rolą organu prowadzącego to postępowanie jest ocena stanowiska strony w spornej kwestii, nie zaś przedstawianie poglądów i wykładni przepisów odnoszących się do różnych sytuacji faktycznych. Istotą tego postępowania jest zatem uzyskanie przez stronę wyjaśnienia treści przepisów prawa i ich zastosowania w odniesieniu do indywidualnej sytuacji faktycznej wskazanej we wniosku. Organ rentowy wydający decyzję czy Sąd nie może więc ingerować w stan faktyczny opisany we wniosku, podważać go, uzupełniać czy zmieniać w oparciu o inne źródła lub wiedzę znaną mu z urzędu.

W konsekwencji powyższego Sąd rozpoznający odwołanie od decyzji organu rentowego wydanej w trybie art. 10 ust. 1 ustawy z dnia 2 lipca 2004 roku o swobodzie działalności gospodarczej nie dokonuje żadnych ustaleń faktycznych, a jedynie kontroluje, czy dokonana interpretacja przepisów w odniesieniu do wskazanego we wniosku stanu faktycznego jest prawidłowa.

W przedstawionym stanie faktycznym wnioskodawca uiszczył składki na ubezpieczenie społeczne za zleceniobiorców w całości z własnych środków, w tym w tej części która zgodnie z art. 16 ust. 1 ustawy systemowej powinna być uiszczona przez ubezpieczonego – zleceniobiorcę. Wniosek o interpretację dotyczy wyłącznie stwierdzenia czy ta część składki na ubezpieczenie społeczne zapłacona z środków własnych wnioskodawcy za ubezpieczonych stanowi podstawę składek na wskazane ubezpieczenia.

Zgodnie z art. 18 ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1998 roku o systemie ubezpieczeń społecznych (t.j. Dz. U. z 2009 r. Nr 205, poz. 1585 z późniejszymi zmianami podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe ubezpieczonych stanowi przychód w rozumieniu art. 4 pkt 9 ustawy, tj. przychód w rozumieniu ustawy z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz. U. z 2012 roku, poz. 361 z późniejszymi zmianami) 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 oraz przychody z działalności wykonywanej osobiście przez osoby należące do składu rad nadzorczych, niezależnie od sposobu ich powoływania. Zgodnie z art. 18 ust. 1 a ustawy systemowej w przypadku ubezpieczonych, o których mowa w art. 8 ust. 2a, w podstawie wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe uwzględnia się również przychód z tytułu umowy agencyjnej, umowy zlecenia lub innej umowy o świadczenie usług, do której zgodnie z Kodeksem cywilnym stosuje się przepisy dotyczące zlecenia albo umowy o dzieło.

Stosownie do treści art. 11 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych **przychodami** są otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń

Zgodnie z art. 12 ust. 1 ww. ustawy **za** przychody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej oraz spółdzielczego stosunku pracy uważa się wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne oraz wartość pieniężną świadczeń w naturze bądź ich ekwiwalenty, bez względu na źródło finansowania tych wypłat i świadczeń, a w szczególności: wynagrodzenia zasadnicze, wynagrodzenia za godziny nadliczbowe, różnego rodzaju dodatki, nagrody, ekwiwalenty za niewykorzystany urlop i wszelkie inne kwoty niezależnie od tego, czy ich wysokość została z góry ustalona, a ponadto świadczenia pieniężne ponoszone za pracownika, jak również wartość innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych

Z kolei zgodnie z art. 13 ust pkt 8 za przychody z działalności wykonywanej osobiście, o której mowa w art. 10 ust. 1 pkt 2 a, uważa się przychody z tytułu wykonywania 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.

W myśl art. 16 ust. 1 ustawy systemowej składki na ubezpieczenie emerytalne za pracowników czy zleceniobiorców finansują z własnych środków, w równych częściach, ubezpieczeni i płatnicy składek.

Istota sporu sprowadzała się do interpretacji czy opłacona w całości z środków własnych przez wnioskodawcę składka na ubezpieczenie społeczne, w tym ta część składki, która zgodnie z art. 16 ust. 1 powinna być uiszczona przez ubezpieczonego, stanowi przychód zleceniobiorców, a w konsekwencji czy stanowi w rozumieniu ww. przepisów podstawę wymiaru składek.

W ocenie Sądu Okręgowego przyjęta przez organ rentowy interpretacja ww. przepisów nie znajduje uzasadnienia.

Z powołanych przepisów bowiem wynika jednoznacznie, iż składka na ubezpieczenie społeczne nie stanowi przychodu ze stosunku pracy czy z tytułu umowy zlecenia. Z powołanych przepisów wynika w szczególności, iż aby pieniądze i wartości pieniężne mogły być potraktowane jako przychód, muszą być pozostawione do dyspozycji podatnika (ubezpieczonego), natomiast świadczenia w naturze i inne nieodpłatne świadczenia mogą być uznane za przychód jedynie po faktycznym ich otrzymaniu od płatnika. Takim przychodem, od którego wymierzana jest w myśl art. 18 ustawy systemowej składka, są wszystkie należności przysługujące ze stosunku pracy pracownikowi lub z umowy zlecenia przysługujące zleceniobiorcy, o ile są otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika. Tak rozumiany jest co do zasady przychód w ustawie o podatku dochodowym, co jest zrozumiałe jeżeli weźmie się pod uwagę, że z definicji podatek dochodowy jest zależny od środków pieniężnych jakim podatnik dysponuje albo może dysponować z racji ich otrzymania lub pozostawienia do dyspozycji. Nie jest więc prawnie możliwe uwzględnienie w podstawie wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne zleceniobiorcy (ubezpieczonego) jakichkolwiek należności pieniężnych, które nie stały się jego przychodem. Przychód powstaje dopiero w momencie rzeczywistego otrzymania lub pozostawienia go do dyspozycji ubezpieczonego zgodnie z treścią art. 11 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym. Zatem przy ustalaniu podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne istotne jest czy przychód powstał ze stosunku pracy, z umowy zlecenia, a więc czy nastąpiła z tego tytułu wypłata należności lub jej pozostawienie do dyspozycji ubezpieczonego.

Odnosząc się do składki na ubezpieczenie społeczne należy uznać, iż stanowi ona co prawda wartość pieniężną, ale jest to wartość pieniężna, która po odprowadzeniu jej do ZUS, nie jest przychodem pracownika ze stosunku pracy, czy zleceniobiorcy z umowy zlecenia, nie jest to wartość pozostawiona do dyspozycji ubezpieczonego, jako jego przychód i nie może ponownie być uwzględniona w podstawie wymiaru. Dlatego nie jest możliwe pobieranie składek na ubezpieczenie społeczne od składek na ubezpieczenie społeczne. Składka na ubezpieczenie społeczne pracownika (zleceniobiorcy) zapłacona w całości przez pracodawcę z własnych środków, która z mocy art. 16 ust 1 ustawy systemowej powinna być uiszczona w części przez ubezpieczonego, nie może po raz wtóry stanowić podstawy wymiaru składki. (takie stanowisko zajął też SA w Łodzi w wyroku z dnia 27 lutego 2012 roku, III AUa 1164/11, OSA/Łdz 2012 nr 1 , poz. 5, Legalis).

Inną sytuacją jest wskazanie jako podstawy wymiaru składek wynagrodzenia w części w jakiej nie podlegało ono oskładkowaniu, a zostało wypłacone ubezpieczonemu. Chodzi o sytuacje, w których doszło do wypłaty wynagrodzenia w kwocie netto wyższej niż wynikającego z umowy zlecenia. Tymczasem w przypadku umów cywilnoprawnych, w których określone jest wynagrodzenie, zasadą jest, że podstawą wymiaru składek jest przychód faktycznie osiągnięty na podstawie takiej umowy.

Należy bowiem w tym miejscu podkreślić, iż w danej sprawie ze wskazanego we wniosku o interpretację stanu faktycznego wynika, że podstawą wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne prawidłowo stanowiła ubruttowiona kwota wynagrodzenia z tytułu umów zlecenia, co było niesporne. Składka na ubezpieczenie społeczne była zatem naliczona i odprowadzona do ZUS na podstawie protokołu kontroli, w prawidłowej wysokości. Cała kwota

wypłaconego wynagrodzenia była kwotą netto, która następnie została ubruttowiona i oskładkowana. Składka na ubezpieczenie społeczne została naliczona od całego wynagrodzenia wypłaconego ubezpieczonym, toteż nie może po raz kolejny stanowić podstawy wymiaru składki. Nie stanowi bowiem przychodu zleceniobiorcy osiągniętego na podstawie umowy zlecenia, pozostawionego do dyspozycji ubezpieczonego i w konsekwencji podlegającego oskładkowaniu.

Podkreślenia wymaga w tym miejscu, iż interpretacja dotyczyła przy tym możliwości oskładkowania składek, a nie innych przychodów – np. wynagrodzenia.

Należy również podnieść, iż z istoty składek na ubezpieczenie społeczne wynika, że nie stanowi ona przychodu ubezpieczonych. Stanowi ona bowiem z jednej strony podstawę do nabycia świadczeń dla ubezpieczonych, ale wypłata następuje z ubezpieczenia społecznego a nie stosunki pracy czy umowy zlecenia. Składki mają charakter publicznoprawny i nie są własnością ubezpieczonego również po ich zapłacie przez pracodawcę na rzecz organu rentowego (por. SN w wyroku z dnia 24 stycznia 2013 roku, VCSK 63/12, Legalis). Składka przy tym nawet w części, w jakiej jest finansowana przez pracownika stanowi wydatek ponoszony przez pracodawcę, a jednocześnie nie stanowi przychodu pracownika (ubezpieczonego). Składka bowiem nie jest pozostawiona w dyspozycji ubezpieczonego jako należność publicznoprawna.

Jak wyżej zaś wskazano dla kwalifikacji danego przychodu, jako przychodu ze stosunku pracy czy umowy zlecenia decydujące znaczenia ma fakt w ramach jakiego stosunku jest on otrzymywany, od kogo pochodzi i na czyją rzecz jest dokonywany. Świadczeniobiorcą jest wnioskodawca, natomiast beneficjentem zleceniobiorcy. Tym samym kryterium podmiotowe nie jest jedynym kryterium do dokonywania kwalifikacji, ponieważ jest jeszcze kryterium przedmiotowe w postaci otrzymania tego świadczenia w ramach umowy zlecenia. Opłacona przez wnioskodawcę składka, jak wyżej wskazano nie jest to wartość pozostawiona do dyspozycji ubezpieczonego, jako jego przychód i nie może ponownie być uwzględniona w podstawie wymiaru.

Należy również uwzględnić okoliczność, iż składka była opłacona w chwili, gdy strony nie wiązały już umowy zlecenia. Składki w chwili zapłaty dotyczyły zatem byłych zleceniobiorców. Nie był to zatem przychód z umów zlecenia.

Powyższego nie zmienia uzupełnienie wniosku przez wnioskodawcę w piśmie z dnia 1 sierpnia 2014 roku. W piśmie bowiem wnioskodawca dokonał oceny prawnej a nie podał okoliczności faktycznej. Tymczasem ocena prawna stanu faktycznego należała do organu rentowego, obecnie do Sądu, a nie do wnioskodawcy. Taka ocena prawna nie jest w szczególności wiążąca dla organu rentowego czy Sądu. Wnioskodawca zatem nie może w piśmie przewodnim wiążąco przesądzać o interpretacji czy składka jest przychodem ze stosunku pracy lub umowy zlecenia w sytuacji gdy nie jest ona przychodem, tak jak płatnik nie może przesądzić swoim pismem, że dany przychód nie jest przychodem, w sytuacji gdy w świetle przepisów prawa byłby takim przychodem. Wobec czego organ rentowy nie mógł wydać prawidłowej interpretacji wyłącznie w oparciu o treść pisma przewodniego wnioskodawcy z dnia 1 sierpnia 2014 roku.

Na okoliczność, że składka na ubezpieczenie społeczne nie jest przychodem z umowy zlecenia czy stosunku pracy pomocniczo należy również wskazać załączoną do akt interpretację indywidualną z dnia 31 grudnia 2014 roku Ministra Finansów.

Mając powyższe na uwadze należało uznać, iż nie jest możliwe pobieranie składek na ubezpieczenie społeczne od składek na ubezpieczenie społeczne. Składka na ubezpieczenie społeczne pracownika (zleceniobiorcy) zapłacona w całości przez pracodawcę z własnych środków nawet w tej części, która z mocy art. 16 ust 1 ustawy systemowej powinna być uiszczona przez ubezpieczonego, nie może po raz wtóry stanowić podstawy wymiaru składki. Stanowisko wnioskodawcy przedstawione we wniosku z dnia 8 lipca 2014 roku należało uznać za prawidłowe.

Biorąc powyższe pod uwagę, Sąd Okręgowy – Sąd Pracy i Ubezpieczeń Społecznych na podstawie art. 477<sup>14</sup> § 2 k.p.c., orzekł jak w pkt 1 sentencji wyroku.

O kosztach postępowania apelacyjnego Sąd Okręgowy orzekł na podstawie art. 98 § 1 i 3 k.p.c. zgodnie z zasadą odpowiedzialności za wynik procesu. Na koszty zasądzone od organu rentowego na rzecz wnioskodawcy złożyło się wynagrodzenie pełnomocnika wnioskodawcy w kwocie 60,00 złotych określone w § 2 ust. 1 w związku z § 12 ust. 2 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 28 września 2002 roku w sprawie opłat za czynności adwokackie oraz ponoszenia przez Skarb Państwa kosztów pomocy prawnej udzielonej z urzędu (Dz. U. tekst jednolity z 2013 roku, poz. 461).