

Sygn. akt III AUa 248/13

## WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 8 października 2013 r.

Sąd Apelacyjny w Szczecinie - Wydział III Pracy i Ubezpieczeń Społecznych

w składzie:

Przewodniczący:	SSA Jolanta Hawryszko (spr.)
Sędziowie:	SSA Urszula Iwanowska SSA Barbara Białecka
Protokolant:	St. sekr. sąd. Elżbieta Kamińska

po rozpoznaniu w dniu 8 października 2013 r. w Szczecinie

sprawy J. L.

przeciwko Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział wG.

przy udziale zainteresowanych M. R., S. S., Z. S., R. W., D. Ż., S. B., J. G., P. J., A. K., P. K. (1), P. K. (2), M. M., J. P. i M. P.

o wysokość podstawy wymiaru składek

na skutek apelacji płatnika

od wyroku Sądu Okręgowego w Gorzowie Wlkp. VI Wydział Pracy i Ubezpieczeń Społecznych

z dnia 30 grudnia 2009 r. sygn. akt VI U 1053/09

1. zmienia zaskarżony wyrok oraz poprzedzające go decyzje Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddziału w G. i stwierdza, że wartość wypłaconych diet z tytułu podróży służbowych na rzecz J. G., M. P., P. K. (1), D. Ż., P. K. (2), A. K., R. W., M. R., Z. S., M. M., P. J., J. P., S. B. i S. S. nie stanowi podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne,

2. zasądza od Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddziału w G. na rzecz płatnika J. L. kwotę 5040 zł (pięć tysięcy czterdzieści złotych) tytułem zwrotu kosztów procesu za obie instancje i postępowanie kasacyjne.

SSA Urszula Iwanowska SSA Jolanta Hawryszko SSA Barbara Białecka

Sygn. akt III AUa 248/13

## UZASADNIENIE

Decyzjami z 5 października 2009 r. Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w G. ustalił wysokości podstaw wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne pracowników: S. S., J. G., P. K. (1), M. P., P. K. (2), D. Ż., R. W., A. K., Z. S., M. R., P. J., M. M., S. B., J. P. zatrudnionych u J. L. - PU (...).

Odwołania od wskazanych decyzji wniósł J. L. podnosząc, że ZUS ustalając podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne za okres od stycznia do grudnia 2008 r. bezpodstawnie przyjął, że kwoty wypłacone pracownikom z tytułu diet w istocie nie były dietami, tylko wynagrodzeniem za pracę podlegającym opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, a tym samym stanowiącym podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne.

Wyrokiem z 30 grudnia 2009 r. Sąd Okręgowy w Gorzowie Wielkopolskim Sąd Pracy i Ubezpieczeń Społecznych oddalił odwołanie J. L. i zasądził od niego na rzecz Zakładu Ubezpieczeń Społecznych w G. kwotę 840 zł tytułem zwrotu kosztów procesu.

Sąd pierwszej instancji ustalił, że J. L. prowadzi działalność gospodarczą - Przedsiębiorstwo Usługowe (...). Zainteresowani są zatrudnieni przez J. L. na podstawie umów o pracę jako kierowcy w samochodowym transporcie ciężarowym. Jako miejsce wykonywania pracy wskazano R., obszar RP i Europy. Pracownicy w związku z wyjazdami krajowymi i zagranicznymi otrzymywali świadczenia określone jako diety. Od należności tych nie zostały zadeklarowane składki na ubezpieczenia społeczne.

Cytując treść przepisów art. 18 ust. 1, art. 6 ust. 1 pkt 1-3 i pkt 18a oraz art. 4 pkt 9 i 10 i art. 20 ust. 1 ustawy z 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (tekst jednolity Dz.U. z 2007 r., nr 11 poz. 74; zwana dalej jako ustawa systemowa) w związku z art. 77<sup>5</sup> § 1 Kodeksu pracy (tekst jednolity Dz.U. z 1998 r., nr 21 poz. 94; zwany dalej jako k.p.) oraz art. 12 ust. 1 i art. 21 pkt 16a ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jednolity Dz.U. z 2000 r., nr 14, poz. 176) – sąd okręgowy uznał zaskarżone decyzje za prawidłowe. Analizując charakter spornych diet sąd podzielił stanowisko Sądu Najwyższego wyrażone w uchwale z 19 listopada 2008 r. w sprawie II PZP 11/08 (OSNP 2009/13-14/166), zgodnie z którym kierowca transportu międzynarodowego odbywający podróże w ramach wykonywania umówionej pracy i na określonym w umowie obszarze jako miejsce świadczenia pracy nie jest w podróży służbowej w rozumieniu art. 77<sup>5</sup> § 1 k.p. Tylko bowiem wykonywanie zadania służbowego pozwala na stosowanie normy prawnej zawartej w omawianym przepisie. Przepis ten odnosi się jedynie do zadania rozumianego jako zdarzenie incydentalne w stosunku do pracy umówionej i wykonywanej zwykle w ramach stosunku pracy. Taka zaś interpretacja nie pozwala - jeśli zadanie nie ma incydentalnego charakteru – na dalsze rozważania i subsumcję art. 77<sup>5</sup> §1 k.p. Sąd pierwszej instancji pozytywnie ocenił swobodę stron stosunku pracy w ustalaniu miejsca świadczenia pracy, także w ten sposób by obejmowało ono pewien obszar geograficzny, a nie stały punkt, czy stałe punkty. Jednocześnie jednak zastrzegł, że miejsce świadczenia pracy pracownika mobilnego oznaczające pewien obszar jego aktywności zawodowej musi odzwierciedlać rzeczywisty stan rzeczy. Ma to być zatem obszar, w którym pracownicy mobilni będą na stałe zobowiązani do przemieszczania się, będą wykonywać przewozy na tym właśnie obszarze. Wykonywaniem zadania służbowego w rozumieniu art. 77<sup>5</sup> § 1 k.p. nie jest wykonywanie pracy określonego rodzaju, wynikającej z charakteru zatrudnienia. Ta bowiem nigdy nie jest incydentalna. Pracownicy mobilni nie wykonują incydentalnie zadania związanego z oddelegowaniem poza miejsce pracy, lecz ich charakter pracy, wymusza nieustanne przebywanie w trasie. Nie ma więc do nich zastosowania ani hipoteza, ani dyspozycja normy prawnej zawartej w art. 77<sup>5</sup> § 1 k.p. Z tych względów zdaniem sądu pierwszej instancji wypłacone przez odwołującego świadczenia, choć nazywane dietami, nie były dietami w rozumieniu tak art. 21 pkt 16a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, albowiem nie były to należności za czas podróży służbowej zainteresowanych pracowników.

Wyrok sądu pierwszej instancji zaskarżył w całości apelacją J. L., zarzucając naruszenie przepisu art. 18 § 1 i 2 Kodeksu pracy oraz art. 18 ust. 1 ustawy systemowej w związku z art. 12 ust. 1 i art. 21 pkt 16 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Skarżący podniósł, że stanowisko sądów, w tym również Sądu Najwyższego w przedmiocie zastosowania przepisu art. 77<sup>5</sup> Kodeksu pracy do kierowców transportu międzynarodowego na przestrzeni lat z reguły było aprobujące. Ponadto, do uchwały Sądu Najwyższego z dnia 19 listopada 2008 r., II PZP 11/08, zostało zgłoszone zdanie odrębne, z którego wynika, że słusznym jest uznawanie podróży takich kierowców za podróże służbowe. W tej sytuacji nie można ani odmówić przedsiębiorcom przewozowym i kierowcom prawa do zastrzegania

w umowach o pracę świadczeń z tytułu diet związanych z podróżami służbowymi, ani posądzać ich o próbę ominięcia prawa przez zastrzeżenie takich świadczeń. Z treści art. 18 Kodeksu pracy wynika, że postanowienia umów o pracę nie mogą być mniej korzystne niż wynika to z przepisów prawa pracy. A contrario – brak jest wobec tego zakazu w Kodeksie pracy do konstruowania tych umów w sposób korzystniejszy dla pracownika. Ponadto tylko postanowienia mniej korzystne niż to wynika z prawa pracy są bezwzględnie nieważne (art. 18 § 2 Kodeksu pracy). Skoro zatem PU (...) umówiło się z kierowcami, że będzie im wypłacało świadczenia według przepisów o podróżach służbowych wydanych w wykonaniu art. 77<sup>5</sup> Kodeksu pracy, to świadczenia te są dietami i innymi wynikającymi z tych przepisów. Skoro tak, to nawet uznając za słuszne stanowisko Sądu Najwyższego wyrażone w uchwale z 19 listopada 2008 r. nie sposób kwestionować jako nieważnego, korzystniejszego postanowienia umowy o pracę (że oprócz wynagrodzenia będą wypłacane również diety) i uznawać tych wypłat za bliżej nieokreślone wypłaty pieniężne podlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Art. 18 ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych określając podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne odwołał się do przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Oznacza to, że podstawą wymiaru składek są te wypłaty dla pracowników, które ustawa podatkowa uznaje za podstawę opodatkowania. Zatem podstawa wymiaru składek z woli ustawodawcy jest w istocie określana ustawą podatkową, a w szczególności jej art. 12 ust. 1 i art. 21 p. 16a. Z przytoczonego w odwołaniu od decyzji orzecznictwa sądów administracyjnych wynika, że organy podatkowe nie uznają za podstawę opodatkowania wypłacanych kierowcom transportu międzynarodowego kwot z tytułu diet należnych pracownikom w podróży służbowej. Konsekwencją tego stanowiska winno być uznanie, że kwoty te nie mogą być zaliczane do podstawy wymiaru składek jeżeli faktycznie nie zostały opodatkowane. Stanowisko przeciwne stanowi naruszenie przepisu art. 18 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych.

Przedstawiając powyższe argumenty apelujący domagał się uchylecia zaskarżonego wyroku w całości oraz poprzedzających go decyzji i zasądzenia od organu rentowego na jego rzecz kosztów zastępstwa procesowego za obie instancje.

Sąd Apelacyjny w Szczecinie III Wydział Pracy i Ubezpieczeń Społecznych wyrokiem z 15 czerwca 2010 r. oddalił apelację J. L..

Wyrokiem z 25 lutego 2013 r. (III UK 57/12) Sąd Najwyższy uchylił zaskarżony wyrok i przekazał sprawę do ponownego rozpoznania Sądowi Apelacyjnemu – Sądowi Pracy i Ubezpieczeń Społecznych w Szczecinie, pozostawiając temu Sądowi rozstrzygnięcie o kosztach postępowania kasacyjnego.

Po ponownym rozpoznaniu sprawy Sąd Apelacyjny rozważył, że apelacja odwołującego się jest zasadna.

Poza sporem są w sprawie ustalenia kluczowe dla rozstrzygnięcia, z których wynika, że J. L. prowadzi działalność gospodarczą – Przedsiębiorstwo Usługowe (...) w R.. Zainteresowani w okresach objętych decyzjami byli zatrudnieni przez PU (...) J. L. na podstawie umów o pracę jako kierowcy w transporcie drogowym krajowym i międzynarodowym. Z treści w zasadzie analogicznych umów o pracę wynika, że zatrudnienie każdego z zainteresowanych było w pełnym wymiarze czasu pracy (zgodnie z przepisami dotyczącymi czasu pracy kierowców), a wynagrodzenie ustalone było jako wynagrodzenie zasadnicze, ryczałt za godziny nadliczbowe, ryczałt za pracę w godzinach nocnych oraz należności na pokrycie kosztów podróży służbowej poza granicami kraju, płatne według ustalonej wartości za każdą pełną dobę. Miejsce wykonywania pracy zostało określone w umowach jako R., obszar RP i Europy, przy czym siedzibą pracodawcy jest R.. Pracownicy odwołującego się w związku z wyjazdami krajowymi i zagranicznymi otrzymywali świadczenia określone jako diety, od których nie zostały zadeklarowane składki na ubezpieczenia społeczne.

W tych niekwestionowanych okolicznościach, zgodnie z wiążącą oceną prawną jakiej w sprawie dokonał Sąd Najwyższy w wyroku z 25 lutego 2013 r., sąd apelacyjny uznał, że wadliwe jest założenie przyjęte za podstawę zaskarżonych decyzji oraz wyroku sądu pierwszej instancji, z którego wynika, że w okresie spornym zainteresowani kierowcy nie mogli odbywać podróży służbowej w rozumieniu art. 77<sup>5</sup> k.p. a przez to otrzymywać zwolnionych z oskładkowania diet za takie podróże.

Sąd Najwyższy przesądził, że na mocy ustawy nowelizującej do ustawy o czasie pracy kierowców dodano art. 2 pkt 7 oraz art. 21a, które jako obowiązujące w dacie wyrokowania powinny znaleźć zastosowanie w sprawie. Zgodnie natomiast z treścią przepisu z art. 2 pkt 7 ustawy o czasie kierowców pod pojęciem podróży służbowej należy rozumieć każde zadanie służbowe polegające na wykonywaniu na polecenie pracodawcy przewozu drogowego lub wyjazdu poza miejscowość stanowiącą siedzibę pracodawcy. Natomiast według art. 21a ustawy o czasie pracy kierowców, kierowcy w podróży służbowej przysługują należności na pokrycie kosztów związanych z wykonywaniem tego zadania służbowego, ustalane na zasadach określonych w przepisach art. 77<sup>5</sup> § 3-5 ustawy z dnia 26 czerwca 1974 r. - Kodeks pracy.

Z uzasadnienia projektu ustawy nowelizującej wynika przy tym jednoznacznie, że intencją ustawodawcy przy wprowadzonych zmianach (w zakresie art. 2 pkt 7 oraz art. 21a ustawy o czasie pracy kierowców) było takie doprecyzowanie definicji podróży służbowej pracownika zatrudnionego na stanowisku kierowcy, by w przypadku każdego – w ramach wykonywania polecenia pracodawcy – wyjazdu poza miejscowość będącą siedzibą pracodawcy, pracownikowi temu przysługiwały świadczenia z tytułu podróży służbowej wypłacane pracownikom zatrudnionym na innych stanowiskach.

Z przepisów art. 21a oraz art. 2 pkt 7 ustawy o czasie pracy kierowców wynika zatem, że w przypadku kierowców obowiązuje autonomiczna względem art. 77<sup>5</sup> k.p. definicja podróży służbowej oraz że kierowcy przysługują określone środki pieniężne, służące pokryciu kosztów, jakie ponosi on w związku z wykonaniem zleconego mu zadania służbowego (wyrok Sądu Najwyższego z dnia 20 maja 2011 r., II UK 349/10)

Przedstawiona ocena prawna w okolicznościach rozpoznawanej sprawy oznacza, że należności (których wysokość nie była kwestionowana przez żadną ze stron procesu) wypłacane zainteresowanym przez odwołującego się w związku z wykonywaniem przez nich podróży poza siedzibę pracodawcy (tj. R.), które rozliczane były zgodnie z zestawieniami okresów służbowych wyjazdów w kraju i za granicą, należy kwalifikować jako diety i inne należności z tytułu podróży służbowej, które stosownie do § 2 ust. 1 pkt 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 (Dz. U. Nr 161, poz. 1106 ze zm.) nie stanowią podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne. Z tego powodu zaskarżone w tej sprawie rozstrzygnięcia Zakładu Ubezpieczeń Społecznych, jak i wyrok Sądu Okręgowego są wadliwe.

Sąd Apelacyjny miał na względzie, że przepisy art. 2 pkt 7 i art. 21a ustawy o czasie pracy kierowców weszły w życie w dniu 3 kwietnia 2010 r., a zatem po wydaniu zaskarżonych decyzji oraz wyroku Sądu Okręgowego z dnia 30 grudnia 2009 r., jednak obowiązują w dacie wyrokowania przez Sąd Apelacyjny. Z przepisu

art. 7 ustawy nowelizującej wynika zasada działania nowej ustawy, aczkolwiek tylko w odniesieniu do postępowań wymienionych w tym przepisie (tj. w sprawach administracyjnych, postępowań podatkowych, o wykroczenia, karnych lub w karnych skarbowych wszczętych i niezakończonych przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, prowadzonych w związku z przepisem art. 77<sup>5</sup> § 1 ustawy z dnia 26 czerwca 1974 r. - Kodeks pracy). Sąd Najwyższy zauważył jednak, że przepis art. 7 ustawy nowelizującej nie stoi na przeszkodzie zastosowaniu przez Sąd Apelacyjny art. 21a w związku z art. 2 pkt 7 ustawy o czasie pracy kierowców z uwagi na treść art. 316 k.p.c. Ponadto, zwrócił uwagę, że wykładnia art. 7 ustawy nowelizującej, która prowadziłaby do nałożenia obowiązku stosowania art. 21a w związku z art. 2 pkt 7 ustawy o czasie pracy kierowców tylko przez organ rentowy, a wykluczyłaby możliwość zastosowania nowych przepisów na etapie sądowego postępowania odwoławczego byłaby wątpliwa konstytucyjnie. Jest bowiem nie do pogodzenia z zasadą równego traktowania płatników składek oraz jasno wyrażonym w toku procesu legislacyjnego zamiarem ustawodawcy, za jaki należy uznać wyłączenie z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne świadczeń wypłacanych pracownikom znajdującym się w takiej sytuacji, jak zainteresowani w niniejszej sprawie. W wyroku z 24 listopada 2011 r. (I UK 167/11) Sąd Najwyższy podkreślił nadto, że skoro w rozumieniu przepisów podatkowych należności te nigdy nie stanowiły przychodów ze stosunku pracy oraz były i nadal są wolne od podatku dochodowego, przeto nie mogły być w opozycji do przepisów prawa podatkowego odmiennie kwalifikowane jako składniki wynagrodzenia za pracę wykonaną dla celów ustalenia podstawy wymiaru składek na pracownicze ubezpieczenia społeczne, bo tę ustala się wyłącznie od przychodu w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych, osiąganego przez pracowników u pracodawcy z tytułu zatrudnienia w ramach

stosunku pracy (§ 1 wymienionego rozporządzenia). Żadna metoda wykładni sądowej nie może więc prowadzić ani wymusić legalności uznawania nieopodatkowanych należności przeznaczonych na pokrycie oczywiście zwiększonych kosztów utrzymania i noclegów za granicą za element wynagrodzenia za pracę wykonaną, stanowiący koszty uzyskania przychodów z tytułu wykonywanego zatrudnienia, bo diety i inne należności z tytułu wyjazdów służbowych nie są przychodem ze stosunku pracy w rozumieniu przepisów prawa podatkowego, a w konsekwencji nie stanowią podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne (§ 2 pkt 15 rozporządzenia MPiPS z 18 grudnia 1998 r.).

W powołanym wyżej orzeczeniu z dnia 24 listopada 2011 r. Sąd Najwyższy argumentował, że diety i inne należności wypłacane kierowcom zatrudnionym w transporcie międzynarodowym tytułem rekompensaty poniesionych zwiększonych wydatków na wyżywienie, noclegi lub inne usprawiedliwione potrzeby związane z odbywaniem zagranicznych wyjazdów służbowych, które nie mogły być zrealizowane bez oderwania od centrum realizowania spraw życiowych pracownika lub ograniczenia możliwości wyżywienia, pracowniczego lub rodzinnego wypoczynku oraz noclegów w stałym miejscu zamieszkania lub pobytu, nie mają natury prawnej wynagrodzenia za pracę wykonaną i nie są przychodem w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych, osiąganego przez pracowników u pracodawcy z tytułu zatrudnienia (§ 1 rozporządzenia MPiPS z 18 grudnia 1998 r.), a w konsekwencji nie stanowią podstawy wymiaru składek na pracownicze ubezpieczenia społeczne (§ 2 pkt 15 tego rozporządzenia).

Wobec powyższego, przyjmując, że sporne w tej sprawie należności – diety z tytułu podróży służbowych zostały wypłacone zainteresowanym w sprawie pracownikom odwołującym się w związku z takimi podróżami służbowymi, a przepisy regulujące tę materię (art. 2 pkt 7 i art. 21 a ustawy o czasie pracy kierowców) obowiązują w dacie wyrokowania przez tut. sąd i zgodnie z art. 316 k.p.c. mają zastosowanie do jej okoliczności faktycznych, zarzuty podniesione w apelacji zasługują na uwzględnienie.

Z tych względów Sąd Apelacyjny na podstawie przepisu art. 386 § 1 k.p.c. w związku z art. 477<sup>14</sup> § 2 k.p.c. zmienił zaskarżony wyrok i poprzedzając go decyzje ustalając, że wartość wypłaconych pracownikom należności z tytułu podróży służbowych nie stanowi podstawy wymiaru składek na ich ubezpieczenia społeczne. Rozstrzygnięcie o kosztach sąd apelacyjny podjął w zgodzie z regułą odpowiedzialności za wynik postępowania określoną w przepisie art. 98 w związku z art. 99 i 108 § 1 k.p.c. oraz w wysokości wynikającej z treści § 2 ust. 1 i 2 w zw. z § 11 ust. 2, 12 ust. 1 pkt 2 i ust. 4 pkt 2 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 28 września 2002 r. w sprawie opłat za czynności radców prawnych oraz ponoszenia przez Skarb Państwa kosztów pomocy prawnej udzielonej przez radcę prawnego ustanowionego z urzędu, (Dz. U z 2002 r., nr 163, poz. 1349 ze zm.), uwzględniając nadto poniesione przez J. L. opłaty od apelacji oraz od skargi kasacyjnej.