

Sygn. akt III U 769/20

## WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

**Dnia 20 listopada 2020r.**

Sąd Okręgowy w Suwałkach III Wydział Pracy i Ubezpieczeń Społecznych

w składzie następującym:

**Przewodniczący SSO Piotr Witkowski**

po rozpoznaniu w dniu 20 listopada 2020r. w Suwałkach

na posiedzeniu niejawnym

sprawy **K. S.**

**przy udziale** Izby Administracji Skarbowej w O.

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

**o** ustalenie

w związku z odwołaniem K. S.

od decyzji Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddział w O.

z dnia 29 września 2020r. znak (...) - (...)

numer decyzji (...)

**zmienia zaskarżoną decyzję i ustala, że nie istnieje obowiązek naliczenia i przekazania składek na ubezpieczenia społeczne K. S. za miesiąc luty 2018r. w kwocie (...) w związku z pełnieniem służby, jako funkcjonariusza Służby Celno – Skarbowej w 2017r.**

Sygn. akt III U 769/20

## UZASADNIENIE

Decyzją z dnia 29.09.2020r. Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w O. stwierdził, że podstawa wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne **K. S.** za miesiąc luty 2018r., w związku z pełnieniem przez niego służby jako funkcjonariusz Służby Celno-Skarbowej, wynosi (...).

W uzasadnieniu wskazał, że zgodnie z art. 18 ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych w brzmieniu obowiązującym do 31.12.2017r., podstawę wymiaru składki na ubezpieczenia emerytalne i rentowe funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej stanowi przychód w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Stosownie do art. 20 ust. 1 ustawy, podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie wypadkowe stanowi podstawa wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i ubezpieczenia rentowe.

Natomiast z § 2 ust. 6 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 21.09.2017 r. w sprawie szczegółowych zasad i trybu postępowania w sprawach rozliczania składek, do których poboru jest zobowiązany Zakład Ubezpieczeń

Spółecznych (Dz. U. z 2017r. poz. 1831), wynika, że dla każdego ubezpieczonego, którego podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe stanowi przychód, płatnik składek w raporcie imiennym uwzględnia należne składki na ubezpieczenia społeczne od wszystkich dokonanych lub postawionych do dyspozycji ubezpieczonego wypłat - od pierwszego do ostatniego dnia miesiąca kalendarzowego, którego deklaracja dotyczy.

Izba Administracji Skarbowej w O. w piśmie z 7.09.2020r. wystąpiła do Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddziału w O. o podjęcie indywidualnych decyzji w sprawie odprowadzenia składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe od świadczeń należnych funkcjonariuszom za 2017r., a wypłaconych w 2018r. We wniosku wskazano, że **K. S.** otrzymał wypłatę nagrody rocznej za 2017r. w wysokości (...). Nagroda została wypłacona 7.02.2018r. Płatnik składek dodatkowo wskazał, że w miesiącu lutym 2018r. wypłacono **K. S.** inny składnik uposażenia podlegający oskładkowaniu - równoważnik za dojazd do miejsca pełnienia służby. Do wniosku dołączono pismo ubezpieczonego, w którym zwrócił się do Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w O., jako swojego pracodawcy, o dokonanie zwrotu nienależnie pobranych kwot składek na ubezpieczenia społeczne. Z tego pisma wynika, że w 2017r. pełnił służbę, jako funkcjonariusz Służby Celno-Skarbowej w O.. W związku ze zmianą przepisów ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, od stycznia 2018r. został zgłoszony do ubezpieczenia zdrowotnego i nie zgadza się z oskładkowaniem nagrody rocznej należnej za 2017r. i wypłaconej w 2018r. Z pisma nie wynika, że podstawa wymiaru składek z tytułu wypłaconego w lutym 2018r. równoważnika za dojazdy do miejsca pełnienia służby, stanowi przedmiot sporu.

W związku z powyższym pismem Zakład wszczął postępowanie wyjaśniające w sprawie ustalenia podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne **K. S.** z tytułu wypłaty nagrody rocznej należnej za 2017r. i wypłaconej w 2018r., w związku z pełnieniem służby jako funkcjonariusz Służby Celno-Skarbowej. Wskazał, iż obowiązek opłacania składek na ubezpieczenia społeczne jest nierozdzielnie związany z okresem podlegania tym ubezpieczeniom. W sytuacji gdy po wygaśnięciu obowiązku podlegania ubezpieczeniom społecznym, pracodawca wypłaci ubezpieczonemu przychód należny za okres podlegania ubezpieczeniom społecznym, to ma obowiązek przekazać do Zakładu dokument rozliczeniowy i opłacić składki. Wypłata tej należności stanowi bowiem przychód ze stosunku pracy (służby) należny za okres podlegania obowiązkowym ubezpieczeniom społecznym i podlega oskładkowaniu w miesiącu uzyskania tego przychodu, bez względu na to, że ubezpieczony w dniu wypłaty nie podlega już ubezpieczeniom społecznym.

Dlatego przychody należne za okres do grudnia 2017r. stanowią podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne: emerytalne, rentowe i wypadkowe, nawet jeśli zostały wypłacone później, to jest w okresie, w którym nie istniał obowiązek podlegania do ubezpieczeń społecznych.

**K. S.** podlegał ubezpieczeniom społecznym do 31.12.2017r. Od 1.01.2018r. został zgłoszony wyłącznie do ubezpieczenia zdrowotnego. Płatnik składek przekazał do Zakładu dokument rozliczeniowy za luty 2018r., w którym zadeklarował podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne w wysokości (...)zł, tj. uwzględniając przychód z tytułu wypłaty nagrody rocznej należnej za 2017 r. i równoważnik z tytułu dojazdu do miejsca pełnienia służby. Z danych przedstawionych przez obie strony postępowania wynika jednoznacznie, że przychód w postaci nagrody rocznej dotyczył roku 2017, a więc okresu, w którym Ubezpieczony podlegał do ubezpieczeń społecznych.

W odwołaniu od tej decyzji **K. S.** zaskarżył ją w całości. Domagał się jej zmiany i ustalenia, że nie istniał (i nie istnieje) obowiązek naliczenia i przekazania składek na ubezpieczenie emerytalne, rentowe i wypadkowe z tytułu wypłaty mu nagrody rocznej za 2017r., wypłaconej w 2018r. w związku z pełnieniem służby, jako funkcjonariusz Służby Celno-Skarbowej.

Wskazał, że organ rentowny w sposób nieuprawniony potrącił mu składki na ubezpieczenie społeczne, emerytalne i wypadkowe od wypłaconej mu w 2018r. nagrody rocznej za 2017r. w sytuacji, gdy przepisy prawa podatkowego tj. art. 11 ust. 1 w zw. z art. 12 ust.1 ustawy o podatku dochodowym, jasno stanowią, że obowiązek podatkowy powstaje dopiero w momencie otrzymania środków. On natomiast w momencie otrzymania nagrody nie podlegał już ubezpieczeniom społecznym, a to w związku z włączeniem od dnia 01.01.2018r. Służby Celno-Skarbowej do systemu emerytalnego służb mundurowych podległych MSWiA. Podlega wyłącznie powszechnemu obowiązkowi

ubezpieczenia zdrowotnego, gdyż art. 6 pkt. 18a ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych przestał obowiązywać od 01.01.2018r.

Nagroda za 2017r. została mu wypłacona bezsprzecznie w 2018r. i ta okoliczność, w świetle zmiany regulacji w systemie ubezpieczeń społecznych, jest dla sprawy kluczowa i uzasadnia w pełni odwołanie, z uwagi na prawne implikacje, jakie ze sobą niesie. Ustawa o podatku dochodowym w art. 11 ust. 1 w zw. z art. 12 ust.1 jasno określa, że momentem otrzymania przez podatnika przychodu nie jest moment powstania należności pieniężnej, lecz moment faktycznego jej otrzymania albo postawienia do jego dyspozycji pieniędzy lub innych wartości. W imię tej zasady, jako że nagrodę roczną za 2017r. wypłacono w lutym 2018r., jego przychód z powyższego tytułu powstał w 2018r.

Powołał się na uchwałę składu 7 sędziów Sądu Najwyższego z 10.09.2009r., sygn. I UZP 5/09, w której stwierdzono wprost, że niewypłacone pracownikowi wynagrodzenie za pracę nie stanowi podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne. Obowiązek opłacania składek powstaje więc z chwilą wypłaty lub pozostawienia do dyspozycji ubezpieczonego wynagrodzenia.

Taki obowiązek powstałby zatem w 2018r., ale nie mógł powstać z uwagi na to że funkcjonariusze już nie byli objęci obowiązkowym ubezpieczeniem społecznym. Zatem skoro w 2018r. otrzymał nagrodę i nie podlegał już w tym czasie społecznemu ubezpieczeniu, to tym samym nie istniała żadna podstawa do potrąceń na rzecz ZUS z tego tytułu.

Podniósł, że składki, tak, jak każdy inny obowiązek publicznoprawny, muszą być wyraźnie określone na poziomie ustawy (art. 84 Konstytucji RP), a w tym przypadku nie miało to miejsca. Ustawodawca przy tak ważnej zmianie systemowej nie utworzył żadnych przepisów intertemporalnych, więc zgodnie z zasadą bezpośredniego działania prawa należy stosować nowe przepisy.

Dodatkowo wskazał, iż podobna sprawa była rozstrzygnięta i to na korzyść funkcjonariusza Służby Celno-Skarbowej przez Sąd Apelacyjny w Szczecinie (wyrok z dnia 27.06.2019r., sygn. III AUa 84/19).

W odpowiedzi na odwołanie organ rentowy wniósł o jego oddalenie oddalenie i

na podstawie art. 148<sup>1</sup> § 1 kpc rozpoznanie sprawy na posiedzeniu niejawnym. Podtrzymał podstawy skarżonej decyzji i dodatkowo wskazał, iż nagród wypłaconych w lutym 2018r., których podstawą przyznania było pełnienie służby w okresie podlegania ubezpieczeniom społecznym, nie sposób jest traktować w oderwaniu od obowiązku tego podlegania, w związku z czym powinny one stanowić, zgodnie z deklaracją, podstawę wymiaru składek, a w konsekwencji winna być od nich odprowadzona składka. Bezsporne jest, iż przychód w postaci nagrody rocznej, jak i równoważnika z tytułu dojazdu do miejsca pełnienia służby dotyczył 2017 roku, czyli okresu podlegania do ubezpieczeń społecznych.

Organ rentowy wskazał również, iż nie podziela wniosków płynących z powołanego uzasadnienia wyroku Sądu Apelacyjnego w Szczecinie z dnia 27.06.2019r., sygn. akt III AUa 84/19.

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

***Odwołanie należało uznać za uzasadnione.***

Stan faktyczny nie budził zastrzeżeń żadnej ze stron. Nie ulega bowiem wątpliwości, że **K. S.** jest funkcjonariuszem Służby Celno – Skarbowej i z tego tytułu był zgłoszony do obowiązkowych ubezpieczeń emerytalnych i rentowych, wypadkowego oraz zdrowotnego do 31.12.2017r.

Spór w sprawie sprowadzał się zaś do kwestii intertemporalnych, gdyż konieczne było przesądzenie, które przepisy powinny znaleźć zastosowanie do sytuacji odwołującego się, któremu jako funkcjonariuszowi służby celnej wypłacono w lutym 2018r. nagrodę roczną za 2017r. Konieczne było rozstrzygnięcie, czy w niniejszym przypadku zastosowanie mają przepisy ustawy z 18.02.1994r. o zaopatrzeniu emerytalnym funkcjonariuszy Policji, Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Agencji Wywiadu, Służby Kontrwywiadu Wojskowego, Służby Wywiadu Wojskowego, Centralnego

Biura Antykorupcyjnego, Straży Granicznej, Biura Ochrony Rządu, Państwowej Straży Pożarnej i Służby Więziennej oraz ich rodzin w brzmieniu obowiązującym do 31.12.2017r., czy też w brzmieniu obowiązującym od 1.01.2018r., nadanym ustawą z 11.05.2017r. o zmianie ustawy o zaopatrzeniu emerytalnym funkcjonariuszy Policji, Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Agencji Wywiadu, Służby Kontrwywiadu Wojskowego, Służby Wywiadu Wojskowego, Centralnego Biura Antykorupcyjnego, Straży Granicznej, Biura Ochrony Rządu, Państwowej Straży Pożarnej i Służby Więziennej oraz ich rodzin oraz niektórych innych ustaw.

Ustalenie tej kwestii miało podstawowe znaczenie dla prawidłowości zaskarżonej decyzji, a tym samym, czy istniał obowiązek przekazania składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe oraz wypadkowe z tytułu wypłaty odwołującemu się w 2018r. nagrody rocznej za 2017r. Zaznaczyć należy, że jest to jedna z wielu spraw, które zawisły przed tut. Sądem, i wszystkie dotyczą tej samej kwestii prawnej.

Ustawą z dnia 11.05.2017r. o zmianie ustawy o zaopatrzeniu emerytalnym funkcjonariuszy Policji, Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Agencji Wywiadu, Służby Kontrwywiadu Wojskowego, Służby Wywiadu Wojskowego, Centralnego Biura Antykorupcyjnego, Straży Granicznej, Biura Ochrony Rządu, Państwowej Straży Pożarnej i Służby Więziennej oraz ich rodzin oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2017r. poz. 1321), od dnia 1.01.2018 r. funkcjonariusze służby celnej zostali włączeni do systemu emerytalnego służb mundurowych.

Artykuł art. 7 ustawy z dnia 11.05.2017r. uchylał pkt 18a w art. 6 ustawy z 13.10.1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, który do 31.12.2017r. stanowił, że obowiązkowo ubezpieczeniom emerytalnemu i rentowym podlegają z zastrzeżeniem art. 8 i 9, osoby fizyczne, które na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej są funkcjonariuszami Służby Celno - Skarbowej. Oznaczało to, że funkcjonariusze Służby Celno - Skarbowej do 31.12.2017r. podlegali obowiązkowo ubezpieczeniom emerytalnemu i rentowym oraz wypadkowemu, natomiast od 01.01.2018r. nie podlegają tym ubezpieczeniom, lecz wyłącznie ubezpieczeniu zdrowotnemu.

Nagroda roczna, która została wypłacona odwołującemu się w 2018r. i stąd przysługuje funkcjonariuszowi za służbę pełnioną w danym roku kalendarzowym w wysokości 1/12 uposażenia, uposażenia chorobowego i uposażenia za przedłużony czas służby otrzymanego na podstawie art. 242 ust. 1 ustawy z 16.11.2016r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2016 r. poz. 1947). Natomiast w myśl art. 242 ust. 13 ustawy, nagrodę roczną wypłaca się do 31 dnia marca roku następującego po roku, za który przysługuje nagroda. Jest to zatem świadczenie należne (po spełnieniu określonych warunków) w następnym roku po nabyciu do niego prawa, i jedynie nazwa oraz parametry wyliczenia wysokości, dotyczą roku poprzedniego. Nagroda roczna została faktycznie wypłacona odwołującemu się w lutym 2018r. i stąd organ rentowy nie mógł przyjąć, że istniał obowiązek przekazania składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe oraz wypadkowe z tytułu wypłaty w lutym 2018r., i to tylko dlatego, że tytuł prawny należności nawiązywał do roku 2017. W dacie zdarzenia prawnego, jakim była wypłata nagrody, bez wątpliwości nie istniały przesłanki do obciążenia ubezpieczonego należnością o charakterze publicznym, albowiem nie obowiązywał już pkt 18a art. 6 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych.

Ustawodawca, dokonując ustawą z dnia 11.05.2017r. zmiany obowiązujących dotychczas przepisów, nie zawarł w nich żadnych regulacji odnośnie stosowania prawa w zakresie rozliczeń należności dotychczas przysługujących funkcjonariuszom. Zgodnie więc z zasadą bezpośredniego działania prawa, należy zastosować nową regulację prawną. Milczenie ustawodawcy co do kwestii przejściowych, wprost nakazuje kierowanie się ogólnymi zasadami prawa, w tym regułą *lex posteriori derogat legi priori*. W konsekwencji, przy braku przepisów intertemporalnych, od chwili wejścia w życie nowego prawa, podlega ono stosowaniu do wszelkich stosunków prawnych i zdarzeń prawnych, zarówno tych, które dopiero powstaną, jak i tych, które powstały przed wejściem w życie nowych przepisów, ale trwając w czasie dokonywania zmiany prawa.

Powyższe stanowisko i konkluzje Sądu rozstrzygającego w sprawie niniejszej są zbieżne ze stanowiskiem Sądu Apelacyjnego w Szczecinie, który wyrokiem z dnia 27.06.2019r. w sprawie III AUa 84/19 rozstrzygnął na korzyść odwołującego. Sąd Okręgowy w pełni podziela zawarte w nim argumenty prawne. Przywołać należy również uchwałę składu 7 Sędziów Sądu Najwyższego z 10 września 2009 r., I UZP 5/09, w której stwierdzono, że

niewypłacone pracownikowi wynagrodzenie za pracę, nie stanowi podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne. Obowiązek opłacania składek powstaje więc z chwilą wypłaty lub postawienia do dyspozycji ubezpieczonego wynagrodzenia. Skoro zaś w chwili wypłaty nagrody odwołujący się nie podlegał ubezpieczeniom społecznym brak było podstaw do ustalenia podstawy wymiaru składki na ubezpieczenia społeczne. Dotyczy to również i kwoty równoważnika za dojazdy do miejsca pełnienia służby. Poza tym i wskazać należy, że kwota równoważnika za dojazdy do miejsca pełnienia służby nie stanowi przychodu. Jest to zwrot kosztów związanych z pracą, a nie przychód z pracy. Tak zresztą uważa i sam organ rentowy. Pismem z dnia 13.10.2015r. (...) Centrala Zakładu Ubezpieczeń Społecznych wskazała, że wydatki ponoszone przez pracodawcę w związku z wykonywaniem pracy nie stanowią przychodu pracownika z tytułu zatrudnienia w ramach stosunku pracy. Odwołujący się zaskarżył decyzję w całości i stąd rozstrzygnięciu musiał podlegać także równoważnik za dojazdy.

W związku z powyższym, na podstawie art. 477<sup>14</sup> §2 kpc zmieniono zaskarżoną decyzję i ustalono, że nie istnieje obowiązek naliczenia i przekazania składek na ubezpieczenia społeczne odwołującego się za miesiąc luty 2018r. w związku z pełnieniem służby, jako funkcjonariusza Służby Celno – Skarbowej w 2017r.

Mt/Pw